

Acórdão: 4.957/17/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000591057-45  
Recurso de Revisão: 40.060144270-22  
Recorrente: Arcelormittal Brasil S.A.  
IE: 362094007.13-72  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

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

**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 e Instrução Normativa SLT nº 01/86. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso III, do RICMS/02. Excetuado o produto “termopar imersível”, corretas as demais exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, majorada em razão da constatação de reincidência. Reformada a decisão anterior para que seja excluída a majoração da multa isolada em virtude de revogação do item 1 do § 5º e dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 22.549/17, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE - PROPORCIONALIDADE.** Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativo à aquisição de bens para o ativo imobilizado, os quais foram classificados pela Autuada como “produtos intermediários”, apropriando-se do crédito de uma só vez e não à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, como determina a legislação. Infringência ao disposto no art. 66, inciso II c/c § 3º, inciso I, do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, majorada em razão da constatação de reincidência. Reformada a decisão anterior para que seja excluída a majoração da multa isolada em virtude de revogação do item 1 do § 5º e dos §§ 6º e 7º do art. 53,

todos da Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 22.549/17, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - ATIVO PERMANENTE - 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 interestaduais de mercadorias destinadas ao uso, consumo e bens do ativo permanente. Excetuado o produto “termopar imersível”, a infração restou caracterizada nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º, da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º, inciso I, do RICMS/02. Observada a mencionada exceção, corretas as exigências fiscais 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 autuação versa sobre a acusação fiscal de recolhimento a menor de ICMS pela Autuada, no período de janeiro de 2011 a dezembro de 2015, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos oriundos de aquisições de materiais de uso e consumo, bem como de aquisições de itens para o ativo permanente, cuja apropriação de crédito não ocorreu à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) mensais.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

Constatou-se, também, a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual (DIFAL) nas aquisições interestaduais dos referidos materiais de uso e consumo, bem como dos bens do ativo permanente.

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

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.489/17/3ª, por maioria de votos, concluiu, quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, por maioria de votos, julgou-se procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão que o julgava parcialmente procedente para excluir as exigências relativas a termopares, rebolos e produtos utilizados no tratamento da água que irá recircular no processo produtivo.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 1.046/1.082, afirmando que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos

indicados como paradigmas: 4.119/13/CE, 2.105/00/CE, 3.894/12/CE, 19.471/11/2<sup>a</sup>, 4.844/17/CE e 4.845/17/CE (cópias às fls. 1.088/1.191).

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.192/1.205, opina em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial para que seja excluída a majoração da multa isolada pela constatação de reincidência nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “a”, do CTN.

## ***DECISÃO***

### **Dos Pressupostos de Admissibilidade**

Superada a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Para efeito de se avaliar a admissibilidade do Recurso, deve-se ressaltar que essa espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e em circunstâncias/condições iguais, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

A Recorrente sustenta que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos Acórdãos nº 4.119/13/CE, 2.105/00/CE, 3.894/12/CE, 19.471/11/2<sup>a</sup>, 4.844/17/CE e 4.845/17/CE (cópias às fls. 1.088/1.191).

Cumpre registrar que as decisões proferidas nos Acórdãos nº 2.105/00/CE e 19.471/11/2<sup>a</sup> foram publicadas no Diário Oficial, respectivamente, em 23/11/00 e 30/12/11, portanto há mais de 5 (cinco) anos da data da publicação da decisão recorrida, proferida no Acórdão nº 22.489/17/3<sup>a</sup>, disponibilizado no Diário Eletrônico da SEF/MG em 21/07/17, sendo considerado publicado no primeiro dia útil seguinte, ou seja, em 24/07/17.

Nesse sentido, resta prejudicada a análise quanto a possível divergência jurisprudencial, com fulcro na previsão contida no inciso I do art. 165 do RPTA, *in verbis*:

Art. 165. Relativamente ao Recurso de Revisão interposto com fundamento no art. 163, II, será observado o seguinte:

I - a petição indicará de forma precisa a decisão divergente, cujo acórdão tenha sido publicado no máximo há 5 (cinco) anos da data da publicação da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

decisão recorrida, sob pena de ser declarado deserto;

(Grifou-se).

A decisão proferida no Acórdão nº **3.894/12/CE** foi publicada no Diário Oficial em **21/07/12**.

Considerando que a decisão recorrida, proferida no Acórdão nº **22.489/17/3ª**, foi disponibilizada no Diário Eletrônico da SEF/MG em **21/07/17**, sendo considerada publicada no primeiro dia útil seguinte, ou seja, em **24/07/17**, conclui-se, também, que em relação a essa decisão apontada como paradigma resta prejudicada a análise quanto a possível divergência jurisprudencial nos termos do dispositivo acima transcrito.

Restam, pois, para análise, quanto aos pressupostos de cabimento do Recurso, as decisões, definitivas na esfera administrativa, proferidas nos Acórdãos nº **4.119/13/CE**, **4.844/17/CE** e **4.845/17/CE**.

Em relação à matéria observada no Acórdão nº **4.119/13/CE**, a Recorrente afirma que o acórdão recorrido limitou sobremaneira o processo produtivo da Recorrente, reputando que os produtos glosados são aplicados em linhas marginais do processo siderúrgico ou representam bens de uso e consumo, além de bens destinados ao ativo permanente, incorre em desconhecimento acerca da real maneira como os produtos são empregados na usina siderúrgica integrada.

Afirma que de acordo com o acórdão paradigma não se revela cabível a glosa dos créditos tomados em relação às entradas de bens empregados em supostas linhas marginais.

Sustenta que não é admissível que se faça distinção físico-espacial de áreas importantes e marginais dentro de uma usina integrada e complexa, como é o caso das siderúrgicas.

Assevera que todas as etapas de uma indústria de transformação são efetivas do processo produtivo, ainda que desenvolvidas em lugares e momentos diferentes.

Aduz que a decisão recorrida veiculou o entendimento de que os produtos tais como termopares, amostradores, óleos, graxas, materiais de laboratório, produtos empregados no tratamento de água, dentre outros, não atenderiam ao requisito da essencialidade, pois sua participação se daria em linhas marginais.

Para tanto, traz à análise os seguintes trechos dessa decisão apontada como paradigma e da decisão recorrida para comprovar seu entendimento de divergência entre elas quanto à aplicação da legislação tributária:

### **DECISÃO RECORRIDA: ACÓRDÃO Nº 22.489/17/3ª**

ESPECIFICAMENTE SOBRE A ÁGUA TRATADA NA ETA POTÁVEL, A IMPUGNANTE AFIRMA QUE PARTE DELA É USADA NOS BANHEIROS, NO RESTAURANTE, NA LIMPEZA DE ESCRITÓRIOS DENTRE OUTROS.

TAMBÉM ATESTA QUE, DE TODA A ÁGUA TRATADA, 30% (TRINTA POR CENTO) ATENDE À USINA E O RESTANTE, 70% (SETENTA POR

CENTO), É CEDIDA GRATUITAMENTE PARA AS COMUNIDADES VIZINHAS.

NESTE PONTO, VALE REGISTRAR QUE, DURANTE AS VISITAS DO FISCO NA CONTRIBUINTE, OS TÉCNICOS RESPONSÁVEIS PELA EMPRESA PASSARAM A INFORMAÇÃO DE QUE 80% (OITENTA POR CENTO) DA ÁGUA TRATADA NA ETA POTÁVEL ERA CEDIDA GRATUITAMENTE ÀS COMUNIDADES VIZINHAS, CONFORME RELATO DE FLS. 381.

DE QUALQUER FORMA, DOS 30% (OU 20%) DESTINADOS À USINA, É INEGÁVEL QUE BOA PARTE DESSA ÁGUA É UTILIZADA PARA LAVAGEM DE VEÍCULOS, NOS BANHEIROS, NA LIMPEZA E CONSERVAÇÃO DA EMPRESA, NO SEU RESTAURANTE, NO SEU POSTO DE SAÚDE E EM OUTRAS INSTALAÇÕES QUE NÃO TÊM RELAÇÃO ALGUMA COM AS LINHAS PRINCIPAIS DE PRODUÇÃO.

PORTANTO, O ICMS DESTACADO NOS DOCUMENTOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE PRODUTOS APLICADOS NO TRATAMENTO DA ÁGUA DESTINADA A TAIS UTILIZAÇÕES NÃO É PASSÍVEL DE CREDITAMENTO.

(...)

RESSALTA-SE QUE A ÁGUA, ASSIM COMO TODO E QUALQUER MATERIAL, PARA SER CLASSIFICADA COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO, TEM QUE PREENCHER TODOS OS REQUISITOS DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT N° 01/86.

PELAS INFORMAÇÕES TRAZIDAS PELA IMPUGNANTE E PELO FISCO, VERIFICA-SE QUE A AUTUADA CAPTA ÁGUA DO RIO PIRACICABA, QUE É, INICIALMENTE, TRATADA NA ETA SUL COM A UTILIZAÇÃO DE DIVERSOS PRODUTOS, EFETUANDO O TRATAMENTO PRIMÁRIO.

EM SEGUIDA, A ÁGUA É DISTRIBUÍDA PARA DIVERSOS SETORES DA EMPRESA, PODENDO ASSUMIR DIVERSAS DESTINAÇÕES E UTILIDADES, APÓS RECEBER, SECUNDARIAMENTE, OUTROS TRATAMENTOS ESPECÍFICOS (ETA NORTE) PARA CUMPRIR SUAS FINALIDADES.

A ETA NORTE FAZ O TRATAMENTO E A RECIRCULAÇÃO DAS ÁGUAS UTILIZADAS NO ALTO FORNO, NA ACIARIA E NO LINGOTAMENTO CONTÍNUO.

DE ACORDO COM O QUE A PRÓPRIA IMPUGNANTE RELATA, A ÁGUA TRATADA NAS ETAS SUL E NORTE É UTILIZADA NA REFRIGERAÇÃO DE EQUIPAMENTOS E DE PRODUTOS NOS DIVERSOS SETORES PRODUTIVOS DA EMPRESA.

ESSA ÁGUA PODE SER LEVADA PARA, POR EXEMPLO, SER USADA NA CENTRAL TÉRMICA (LINHA MARGINAL) OU NA LAVAGEM E REFRIGERAÇÃO (MANUTENÇÃO E CONSERVAÇÃO) DE MÁQUINAS, EM EQUIPAMENTOS DE COMBATE OU PREVENÇÃO DE INCÊNDIOS OU TER OUTRAS DESTINAÇÕES.

PORTANTO, NÃO É POSSÍVEL LOGRAR ÊXITO A TESE DE QUE A ÁGUA E OS PRODUTOS UTILIZADOS PARA TRATÁ-LA NAS ETAS NORTE E SUL SEJAM INTERMEDIÁRIOS.

OS MATERIAIS UTILIZADOS NAS ETAS, INCLUSIVE NAS ETAS NORTE E SUL, NÃO ESTÃO DIRETAMENTE RELACIONADOS AO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, POIS SÃO CONSUMIDOS EM LINHA MARGINAL AO

PROCESSO PRODUTIVO, SEM QUALQUER RELAÇÃO DIRETA COM O PRODUTO EM ELABORAÇÃO.

SALIENTA-SE QUE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, SEGUNDO O INCISO II DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01/86, NÃO PODEM COMPORTAR RECUPERAÇÃO, SENDO QUE, A MAIOR PARTE DA ÁGUA UTILIZADA NOS SETORES PRODUTIVOS DA USINA É RECUPERÁVEL E TRATADA (A PRÓPRIA EMPRESA CONFIRMA HAVER A RECUPERAÇÃO PARA RETORNO AO PROCESSO, AO ABORDAR, NO TÓPICO 5 DO "LAUDO DE OPERAÇÃO DA ETA", ÀS FLS. 687, A QUESTÃO DA RECIRCULAÇÃO DAS ÁGUAS EM CIRCUITO FECHADO).

CERTAMENTE, A ÁGUA DEVE SER TRATADA COM MATERIAIS ADEQUADOS PARA PROSPERAR NAS SUAS FINALIDADES, NÃO SE DISCUTINDO, PORTANTO, A ESSENCIALIDADE DA ÁGUA CORRETAMENTE TRATADA NO PROCESSO PRODUTIVO DO ESTABELECIMENTO AUTUADO.

NO ENTANTO, A QUESTÃO A SER ANALISADA É EMINENTEMENTE DE DIREITO, OU SEJA, SE A ÁGUA UTILIZADA NA REFRIGERAÇÃO DE EQUIPAMENTOS E DE PRODUTOS NOS DIVERSOS SETORES PRODUTIVOS DA EMPRESA GERA OU NÃO DIREITO A CRÉDITOS DO ICMS, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO QUE REGE A MATÉRIA.

ORA, NÃO RESTAM DÚVIDAS DE QUE A ÁGUA NÃO DESEMPENHA UMA ATIVIDADE-FIM DA USINA; ELA NÃO É CONSUMIDA IMEDIATAMENTE, DE FORMA DIRETA, NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO PROPRIAMENTE DITO. SUA UTILIZAÇÃO FICA À MARGEM DO ENCADEAMENTO PRODUTIVO.

**DECISÃO APONTADA COMO PARADIGMA: ACÓRDÃO Nº 4.119/13/CE**

DE INÍCIO, CABE OBSERVAR QUE O RECURSO ORA SOB ANÁLISE BUSCA REFORMAR A DECISÃO APENAS QUANTO À EXCLUSÃO DAS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AOS MATERIAIS UTILIZADOS NA MONTAGEM DO "SISTEMA DE REFRIGERAÇÃO DA ÁGUA DO FORNO" E AS VINCULADAS AOS MATERIAIS DE USO E CONSUMO APLICADOS NA ATIVIDADE PRODUTIVA, NA PROPORÇÃO DAS SAÍDAS DESTINADAS AO EXTERIOR EM RELAÇÃO ÀS SAÍDAS TOTAIS DO ESTABELECIMENTO, OCORRIDAS ATÉ 13/08/07.

COMO A CÂMARA ESPECIAL MANTEVE A DECISÃO DA CÂMARA A QUO RELATIVA À EXCLUSÃO DAS EXIGÊNCIAS CORRESPONDENTES AOS MATERIAIS UTILIZADOS NA MONTAGEM DO SISTEMA DE REFRIGERAÇÃO DA ÁGUA DO FORNO, SERÃO UTILIZADOS, NO PRESENTE ACÓRDÃO, OS MESMOS FUNDAMENTOS EXPOSTOS NO VOTO VENCEDOR DA DECISÃO RECORRIDA, ESPECIFICAMENTE PARA O ITEM REFERENTE ÀS NOTAS FISCAIS DOS PRODUTOS APLICADOS NA MONTAGEM DO BEM.

(...)

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NO CASO DOS AUTOS, PARTINDO-SE 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.

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

(GRIFADO PELA RECORRENTE).

Observando-se os fundamentos transcritos das duas decisões, verifica-se que a decisão recorrida cuida da análise do papel desempenhado pela água no processo produtivo para efeito de sua caracterização ou não como produto intermediário, além da análise dos materiais utilizados em seu tratamento (da água) como produtos intermediários ou não.

Já a decisão apontada como paradigma cuida da análise dos materiais utilizados na montagem do sistema de refrigeração como ativo permanente alheio ou não à atividade do estabelecimento.

Do exposto, verificando que as análises cuidam de aspectos distintos, conclui-se que não se verifica divergência entre as decisões quanto à aplicação da legislação tributária.

Em relação às decisões proferidas nos Acórdãos nº **4.844/17/CE** e **4.845/17/CE**, a Recorrente afirma que a Câmara Especial excluiu as exigências relativas a amostradores e termopares, exatamente os mesmos itens tratados nos autos da decisão recorrida.

Cumprido registrar os fundamentos da decisão recorrida e das decisões apontadas como paradigmas relativas à matéria:

### **DECISÃO RECORRIDA: ACÓRDÃO Nº 22.489/17/3ª**

ACRESCENTA QUE, APESAR DE SEREM MERGULHADOS NO AÇO OU NO GUSA LÍQUIDO, OS “TERMOPARES IMERSÍVEIS” NÃO SE INTEGRAM A ESTE AÇO OU A ESTE GUSA; QUANDO MUITO, PARTE DESTES TERMOPARES SÃO DERRETIDOS E SE INTEGRAM ÀS ESCÓRIAS.

NÃO OBSTANTE SEREM UTILIZADOS NA LINHA CENTRAL DE PRODUÇÃO E, EVIDENTEMENTE, OTIMIZAREM A PRODUÇÃO E A QUALIDADE, NÃO SÃO UTILIZADOS PARA A OBTENÇÃO DO AÇO OU DO GUSA, POIS ESTES PODEM SER PRODUZIDOS SEM OS SENSORES DE MEDIÇÃO DE ALTAS TEMPERATURAS.

UMA VEZ NÃO SATISFAZENDO A CONDIÇÃO CONSTANTE DO INCISO I DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01/86, PARA QUE ELES SEJAM CONSIDERADOS CONSUMIDOS IMEDIATAMENTE NO PROCESSO INDUSTRIAL, JÁ QUE NÃO SE INTEGRAM AO PRODUTO

FINAL (AÇO OU GUSA), CORRETO O FISCO AO EFETUAR AS GLOSAS DOS CRÉDITOS REFERENTES A ESSES PRODUTOS.

JÁ OS “TERMOPARES NÃO IMERSÍVEIS” SÃO INSTRUMENTOS DE CONTROLE DE TEMPERATURA DE EQUIPAMENTOS, TAIS COMO OS FORNOS.

DIFERENTEMENTE DOS “TERMOPARES DE IMERSÃO”, ELAS SÃO INSERIDAS NOS MATERIAIS REFRAATÓRIOS OU NAS CARÇAÇAS DOS EQUIPAMENTOS, SEM QUALQUER CONTATO COM A MERCADORIA QUE ESTÁ SENDO FABRICADA. SÃO INSTRUMENTOS QUE SE DESTINAM A AFERIR A TEMPERATURA DOS PRÓPRIOS FORNOS E DEMAIS EQUIPAMENTOS.

OBVIAMENTE, OS “TERMOPARES DE EQUIPAMENTO” TÊM BASTANTE IMPORTÂNCIA NA PREVENÇÃO DE ACIDENTES E NA MANUTENÇÃO INDUSTRIAL, O QUE NÃO É O SUFICIENTE PARA QUE SEJAM TACHADOS DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

ASSIM, OS “TERMOPARES NÃO IMERSÍVEIS” NÃO PODEM SER CONSIDERADOS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UMA VEZ QUE, ALÉM DE NÃO SE INTEGRAREM AO AÇO QUE ESTÁ SENDO PRODUZIDO, TAMBÉM NÃO SÃO CONSUMIDOS IMEDIATA E INTEGRALMENTE DENTRO DA LINHA DE PRODUÇÃO.

ESSA CONVICÇÃO TEM COMO FONTE O INCISO III DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01/86, JÁ TRANSCRITA ANTERIORMENTE.

COMPLEMENTA O FISCO QUE “NÃO SENDO OS TERMOPARES PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, CERTAMENTE TAMBÉM NÃO OS SÃO OS DEMAIS COMPONENTES DO “SISTEMA DE MEDIÇÃO DE TEMPERATURA DE AÇO OU GUSA LÍQUIDOS”, TAIS COMO OS CABOS MINERAIS, OS CABOS DE COMPENSAÇÃO E OS APARELHOS DE MEDIÇÃO PROPRIAMENTE DITOS”.

DIANTE DO EXPOSTO, VERIFICA-SE CORRETO O ENTENDIMENTO DO FISCO DE QUE NENHUM DOS TERMOPARES (NEM OS DEMAIS COMPONENTES INERENTES À MEDIÇÃO DE TEMPERATURA DE GUSA, AÇO OU EQUIPAMENTOS) LEVADOS AO AUTO DE INFRAÇÃO SÃO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

(...)

O FISCO EXPLICA QUE OS “AMOSTRADORES DE IMERSÃO”, ASSIM COMO OS “TERMOPARES IMERSÍVEIS”, JÁ ANTES ABORDADOS, APESAR DE SEREM MERGULHADOS NO AÇO OU NO GUSA LÍQUIDO, NÃO SE INTEGRAM A ESTE AÇO OU A ESTE GUSA; QUANDO MUITO, SÃO DERRETIDOS E SE INTEGRAM ÀS ESCÓRIAS.

EMBORA, NUM PRIMEIRO MOMENTO, SEJAM UTILIZADOS NA LINHA CENTRAL DE PRODUÇÃO E, EVIDENTEMENTE, SEREM IMPORTANTES PARA GARANTIR A QUALIDADE DOS PRODUTOS, NÃO SÃO ESSENCIAIS NA OBTENÇÃO DO AÇO OU DO GUSA. SÃO UTILIZADOS PARA COLETAR AMOSTRA DE AÇO E LEVADOS, EM SEGUIDA, A UMA LINHA MARGINAL (LABORATÓRIOS), SENDO DESCARTADO APÓS SUA UTILIZAÇÃO.



VERIFICA-SE, PORTANTO, QUE ESSES AMOSTRADORES NÃO DESENVOLVEM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA SOBRE O GUSA OU O AÇO LÍQUIDO NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO. SUAS FUNÇÕES RESTRINGEM-SE A COLETAR AMOSTRAS PARA SEREM ANALISADAS QUIMICAMENTE NOS LABORATÓRIOS.

EMBORA SEJAM FUNDAMENTAIS OS TRABALHOS DESENVOLVIDOS NOS LABORATÓRIOS DA AUTUADA, CONSIDERA-SE ATIVIDADES MARGINAIS AO PROCESSO DE FABRICAÇÃO DO AÇO, MOTIVO PELO QUAL ENTENDE-SE QUE OS MATERIAIS UTILIZADOS NOS LABORATÓRIOS, BEM COMO OS AMOSTRADORES UTILIZADOS PARA COLHER AMOSTRAS QUE SÃO LEVADAS AOS LABORATÓRIOS, SÃO MATERIAIS DE USO OU CONSUMO.

**DECISÃO APONTADA COMO PARADIGMA: ACÓRDÃO Nº 4.844/17/CE**

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, REBOLO, 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.

**DECISÃO APONTADA COMO PARADIGMA: ACÓRDÃO Nº 4.845/17/CE**

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, TODÁVIA, 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 LHEM É PRÓPRIA, NÃO COMPORTANDO RECUPERAÇÃO OU RESTAURAÇÃO, SEJA ELA TOTAL OU PARCIAL, E INDISCUTIVELMENTE APRESENTAM CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO QUE SE INDUSTRIALIZA.

Considerando que ambas as empresas envolvidas (Aperam e ArcelorMittal) lidam com processos siderúrgicos e observando os fundamentos das decisões, verifica-se que se encontra configurada divergência entre a decisão recorrida e as decisões apontadas como paradigmas, quanto à aplicação da legislação tributária, em relação aos itens *termopar* e *amostrador*.

Diante do exposto, reputa-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), comprovando-se o preenchimento cumulativo das condições estabelecidas no referido dispositivo legal.

Por consequência, encontram-se configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão.

#### **Do Mérito**

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.

Em preliminar, a Recorrente entende como imprescindível a produção de prova pericial para o correto dimensionamento do substrato fático da lide.

Dentro desse enfoque, requer a nulidade o lançamento porque irregularmente constituído, devido à falta de laudo pericial para fundamentá-lo.

No mérito, propugna pela reforma da decisão para que se reconheça a improcedência total do lançamento.

Requer que a multa seja cancelada em razão de ausência de tipicidade na conduta da Recorrente.

Alternativamente requer seja reduzida a multa em respeito aos princípios constitucionais da razoabilidade, proporcionalidade e da vedação ao confisco, tanto em decorrência de ausência de dolo, fraude ou simulação.

Propugna, também, pela exclusão das penalidades relativas à reincidência, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “a” do Código Tributário Nacional - CTN, em razão da revogação dos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75 pela Lei 22.549/17.

Importante registrar, *a priori*, que a decisão sobre pedido de produção de prova pericial é irrecurável na esfera administrativa, a teor da previsão contida no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

Art. 170. São irrecuráveis, na esfera administrativa:

(...)

d) pedido de produção de prova;

(...)

No que se refere à nulidade do lançamento arguida pela Recorrente em razão da necessidade de elaboração de prova pericial para obtenção da verdadeira conclusão a respeito da utilização técnica dos produtos fiscalizados, verifica-se que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, o local de utilização e a função dos produtos objeto do lançamento.

As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA.

Induidoso que a Recorrente compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela Impugnação e Recurso de Revisão apresentados, que abordam todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

No que se refere às questões de mérito abordadas em sede de Recurso de Revisão, assiste-lhe razão no tocante ao produto “termopar imersível”.

Segundo a Fiscalização, tal produto é imerso no aço ou no gusa líquido com auxílio de uma lança ligada a um sensor que, por sua vez, faz a aferição da temperatura, após o que são descartados.

Além disso, esclarece que a temperatura aferida é mostrada num display próximo aos equipamentos de redução, de aciaria e de lingotamento e nos computadores das salas de controle.

Acrescenta que, apesar de serem mergulhados no aço ou no gusa líquido, os “termopares imersíveis” não se integram a este aço ou ao gusa. Quando muito, parte destes termopares são derretidos e se integram às escórias.

Demais disso, pondera que, não obstante sejam utilizados na linha central de produção e, evidentemente, otimizarem a produção e a qualidade, não são utilizados para a obtenção do aço ou mesmo do gusa, os quais podem ser produzidos sem os sensores de medição de altas temperaturas.

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 (art. 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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 deterioreem no processo de industrialização - como aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção.

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 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 desgaste<sup>1</sup> 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 expresse, a saber:

- 1 - ferramentas, instrumentos ou utensílios, ainda que estes se desgastem ou se deterioreem 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 inocorrência 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.

---

<sup>1</sup> 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”.

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 01/86<sup>2</sup>.

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 aprouve 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.

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.

<sup>2</sup> 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.

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 31/12/2019) 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.

Isto posto, retomando a análise pertinente ao produto “termopar imersível”, tal como efetuado nos itens cujo crédito foi glosado, também aqui há de ser feita a análise acerca da utilização do referido produto no processo de produção específico levado a cabo pela Recorrente, à luz da legislação de regência da matéria.

Vê-se, *in casu*, que todos os requisitos legais foram atendidos.

Referido produto desenvolve atuação particularizada e específica na linha principal de produção, é essencial à obtenção do novo produto, resulta exaurido após a sua utilização na finalidade que lhe é própria, não comportando recuperação ou restauração, seja ela total ou parcial, e indiscutivelmente apresenta contato físico com o produto que se industrializa.

A propósito do entendimento da Fiscalização de que não haveria industrialização quando da utilização dos termopares, 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 relação a cada um dos produtos que atuam no 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.

Quanto aos demais itens, considerando-se que os fundamentos utilizados pela 3ª Câmara de Julgamento foram também adotados na presente decisão, ficam ratificados os termos constantes do Acórdão nº 22.489/17/3ª.

Por fim, no tocante à majoração da penalidade pela constatação de reincidência, destaca-se que o art. 79, inciso I, alínea “e”, da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, revogou os dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, § § 6º e 7º) que previam a referida majoração.

Lei nº 22.549/17

Art. 79 - Ficam revogados:

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

I - na Lei nº 6.763, de 1975:

(...)

e) o item 1 do § 5º e os §§ 6º e 7º do art. 53;

(...)

Dessa forma, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional – CTN, a seguir reproduzido, exclui-se a majoração da multa isolada pela constatação de reincidência.

CTN

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

(...)

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 relativas aos termopares imersíveis, e, ainda, para, nos termos do art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN, excluir a majoração da multa isolada em virtude de revogação do item 1 do § 5º e dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 22.549/17. Vencidos, em parte, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Relator), Carlos Alberto Moreira Alves e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que excluía, ainda, as exigências relativas aos demais termopares, rebolos e produtos utilizados no tratamento da água que irá recircular no processo produtivo, nos termos do voto vencido, e os Conselheiros Eduardo de Souza Assis e Marco Túlio da Silva, que excluía apenas a majoração da multa isolada. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior (Revisor). Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Wenceslau Teixeira Madeira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves, Eduardo de Souza Assis, Luciana Mundim de Mattos Paixão, Marco Túlio da Silva e Sauro Henrique de Almeida.

**Sala das Sessões, 09 de novembro de 2017.**

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

P