

Acórdão: 23.579/20/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001422274-88
Impugnação: 40.010149329-62
Impugnante: Arcelormittal Brasil S.A.
IE: 367094007.03-33
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, contrariando o disposto no art. 70, inciso III do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências do 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.

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 e consumo do estabelecimento. 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 de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor de ICMS, no período dezembro de 2014 a março de 2019, face à constatação das seguintes irregularidades:

1. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo (*Exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75*);

2. Falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, inerente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo (*Exigências: ICMS e MR*).

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI do mesmo diploma legal.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 101/116, cujos argumentos forma refutados pelo Fisco às fls. 185/197.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 202/220, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

Do Requerimento de Prova Pericial

A Impugnante requer a realização de prova pericial, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados às fls. 110/111, com o intuito de demonstrar a legitimidade dos créditos por ela apropriados.

No entanto, a perícia requerida se mostra desnecessária, uma vez que as informações contidas nos autos são suficientes para o desate da matéria.

Com efeito, como bem salienta o Fisco, o cerne da presente lide reside em conhecer as características dos produtos cujos créditos foram glosados, bem como determinar onde e como são empregados no processo fabril desenvolvido pela Autuada.

Nesse sentido, como já afirmado, as informações contidas nos autos, prestadas por ambas as partes, são ricas em detalhes, permitindo a perfeita compreensão e aplicação da legislação que rege a matéria.

Ressalte-se que o Fisco visitou durante **três dias** as instalações do estabelecimento autuado, com o intuito de verificar ou ratificar "*in loco*" a forma de utilização de diversos materiais, os quais foram objeto de glosa de créditos neste e em outros processos correlatos¹.

Os relatos sobre as visitas técnicas foram documentados e ratificados por qualificados funcionários da própria empresa, conforme demonstram os documentos acostados às fls. 20/50.

Os relatórios em questão demonstram, com minúcias, incluindo fotos, conforme o caso, a tecnicidade envolvida na visita técnica ao estabelecimento autuado, para fins de conhecimento da natureza dos materiais analisados, local/setor de aplicação e suas respectivas funções no processo produtivo desenvolvido pela Autuada.

Conforme demonstrado às fls. 27, 37, 44 e 50, os próprios gerentes das áreas visitadas acompanharam as diligências e atestaram a veracidade das constatações feitas *in loco* pelo Fisco, fato, aliás, em momento algum questionado pela Impugnante.

¹ As visitas técnicas deram origem aos seguintes Autos de Infração, **de acordo com a natureza dos materiais analisados**: PTAs nºs 01.001418110-03, 01.001425514-47, 01.001422274-88 (presente processo), 01.001421674-00 e 01.001428520-81.

Desses relatórios, foram extraídos os dados relativos aos materiais objeto da presente autuação (mangueiras e tubos flexíveis de metal) que, juntamente com as informações e argumentos apresentados pela Impugnante, permitem, a conclusão sobre a natureza de cada um deles, especialmente quanto à questão dos créditos de ICMS a eles relativos, à luz da legislação vigente.

Indefere-se, portanto, a prova pericial requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA – Decreto nº 44.747/08).

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

Do Mérito

Da irregularidade “1” - Crédito de ICMS - Aproveitamento Indevido - Material de Uso e Consumo

A Irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento atuado.

As exigências referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, nos termos do demonstrativo acostado às fls. 95/96.

Os produtos que tiveram os seus créditos glosados (mangueiras e tubos flexíveis de metal), estão listados na planilha referente ao Anexo 3 do Auto de Infração (fls. 17/18).

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante, relata, inicialmente, que o Fisco, ao proceder a glosa dos créditos relativos às aquisições de mercadorias classificadas como materiais de uso e consumo, “*deixou de verificar detidamente que os materiais em questão estão diretamente relacionados à consecução das atividades promovidas pela Impugnante, desgastando-se ou tornando-se imprestáveis às finalidades próprias, em função de sua aplicação no processo produtivo*”.

Salienta que “*tais bens estão em perfeita consonância com o efetivo conceito de produto intermediário que se encontra previsto na legislação, sobretudo na Lei Complementar nº 87/96, não existindo qualquer ilegitimidade nos procedimentos adotados pela Impugnante*”.

Nesse sentido, a Impugnante cita e reproduz o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 (LC nº 87/96) e o art. 70, § 3º do RICMS/02 e afirma que *“a exegese deste permissivo do art. 20 da Lei Kandir indica que o legislador abrigou um crédito além daquele de natureza física, stricto sensu (tudo o que se incorpora, fisicamente, ao produto objeto de nova fase de circulação jurídica), que se relaciona aos demais **itens aplicados e consumidos** no processo industrial, essenciais à obtenção do produto final, ao excepcionar, somente, os casos de itens alheios à atividade do estabelecimento”*.

Destaca que, a doutrina e a jurisprudência passaram a denominar produtos intermediários aqueles que, comprovadamente, são aplicados na atividade-fim do contribuinte, desgastando-se, por consumo integral e paulatino, com indiscutível relevância para a obtenção do produto final.

A seu ver, *“esse critério consagra e preserva a estrutura básica, ou conteúdo mínimo, do princípio da não-cumulatividade, eis que sem a sua adoção (desse critério), restaria absolutamente esvaziada a finalidade do referido artigo 155, § 2º, I, à vista da consequente oneração dos industriais quanto a insumos que, mais do que acessórios ou alheios ao processo produtivo, são agentes indispensáveis à obtenção do produto final (isto é, não são alheios à atividade-fim)”*, oportunidade em que frisa que o STJ tem reiteradamente decidido nesse sentido, fazendo distinção entre o tratamento legal conferido pelo Convênio ICMS nº 66/88, o qual restringia o crédito às hipóteses em que o bem adquirido compusesse a mercadoria produzida, e aquele, mais amplo, dispensado pela LC nº 87/96.

Afirma que, *“é sob este aspecto, ou seja, de que o legislador contemplou hipóteses de crédito do ICMS que extrapolam aqueles oriundos da mera incorporação física entre entradas e saídas, é que deve ser interpretado o artigo 66, V, ‘b’ do RICMS/02, o qual faz alusão tanto ao critério físico stricto sensu, ao se referir aos bens que integrem o produto final, e a uma espécie de crédito mais ampla, quando cuida dos itens meramente consumidos no processo, como elemento essencial. São estes os chamados produtos intermediários”*.

Assim, no seu entendimento, *“os outros critérios estipulados por instruções normativas, não podem ter autonomia para modificar o quantum debeat do tributo (o que inclui ditar as regras atinentes à técnica da não-cumulatividade), por força do princípio da estrita legalidade (art. 150, I, CR/88 e 97 do CTN)”*.

Acrescenta, nesses termos, que se tomando como base essencial os contornos extraídos diretamente da LC nº 87/96, bem como do próprio art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02, é crucial para o direito ao crédito de ICMS, em se cuidando de produtos intermediários:

- (i) vinculação ao objeto social, de forma incontroversa, como essenciais à obtenção do produto final;
- (ii) o consumo dos produtos, até que se tornem imprestáveis às suas finalidades próprias, ainda que de forma gradual.

Enfatiza, porém, que, mesmo que se considere, exclusivamente, os requisitos estabelecidos pela Instrução Normativa SLT nº 01/86 (IN nº 01/86) e no art.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02, ainda assim os materiais objeto da autuação se enquadrariam no conceito de produtos intermediários.

Acrescenta que “a IN SLT 01/86 exige o consumo imediato das mercadorias, que se traduz na necessidade de que os bens participem ‘num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes’; demanda, ainda, o consumo integral, em que o item ‘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”.

Salienta que, “sob este contexto, quer seja nas previsões dispostas na LC 87/96 quanto na IN SLT 01/86, os bens sobre os quais recaíram as glosas de ICMS do crédito em discussão, de acordo com suas próprias características e consoante será a seguir demonstrado, são verdadeiramente essenciais ao processo produtivo da Impugnante, apresentando estrita vinculação à atividade-fim desempenhada pela mesma, não podendo prevalecer a pretensão Fiscal”.

Nesse enfoque, a Impugnante afirma que os itens objeto da presente autuação têm a característica de serem essenciais à obtenção do produto final e, ainda, se degradam até resultarem acabados, em prazo inferior a um ano, sem que seja possível sua recuperação, desempenhando as seguintes funções:

TABELA APRESENTADA PELA IMPUGNANTE - FUNÇÃO DOS BENS AUTUADOS

ITEM	FUNÇÃO
MANGUEIRA DI 1270MM AEROQ 2556-8	MANGUEIRAS DE RESFRIAMENTO DOS CILINDROS DO LAMINADOR.
MANGUEIRA TERM DI 1270X20000MM 2=FG60º	UTILIZADO NA MÁQUINA DE LINGOTAR (DESMOLDAR O GUSA SÓLIDO).
MANGUEIRA TERM DI 1900X5000MM 2=MF30º	MANGUEIRA DE RINSAGEM (JOGA ARGONIO OU NITROGENIO DENTRO DA PANELA) - DURA MENOS QUE UM ANO
MANGUEIRA TERM DI 3180X5000MM ERMET	UTILIZADO NA MÁQUINA DE LINGOTAR (DESMOLDAR O GUSA SÓLIDO).
MANGUEIRA TERM DI 790X20000MM 2=FG24º	UTILIZADO NA PERFURATRIZ (MÁQUINA QUE DA ABERTURA DO FURO DE GUSA NO ALTO FORNO) PARA DAR MOVIMENTO AO EQUIPAMENTO.
MANGUEIRA TERM DI 953X1200MM 2=FG37º	REFRIGERACAO - MENOS DE UM ANO
TUBO MET FLEX 1/2X1200MM IS1 MF/FG NPT	INJEÇÃO DE NITROGÊNIO NO PROCESSO DE RECOZIMENTO
TUBO MET FLEX 1/2X2000MM IS1 2=MF NPT	INJEÇÃO DE NITROGÊNIO NO PROCESSO DE RECOZIMENTO
TUBO MET FLEX 11/2X1200MM ST-1 2=PRI NP	INJEÇÃO DE NITROGÊNIO NO PROCESSO DE RECOZIMENTO
TUBO MET FLEX 1X3000MM ST-1 MFI/FGI NPT	INJEÇÃO DE NITROGÊNIO NO PROCESSO DE RECOZIMENTO
TUBO MET FLEX 2X1500MM SU-1 2=MFA NPT	REFRIGERAÇÃO DAS GAIOLAS DO LPP (LAMINADOR DE PERFIS PEQUENOS)
TUBO MET FLEX 3/4X1500MM IS2 2=FG NPT	REFRIGERAÇÃO DOS FORNOS DE RECOZIMENTO

Conclui, ao final, que os referidos produtos são utilizados em sua linha de produção, não sendo possível cogitar a produção do aço e dos produtos em elaboração sem a sua utilização, razão pela qual não há como não os classificar como verdadeiros materiais intermediários.

No entanto, ao contrário das alegações da Impugnante, os créditos por ela apropriados não encontram respaldo na legislação vigente.

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

O art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 permite o aproveitamento de créditos de ICMS relativos a produtos intermediários, assim entendidos aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

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;

Há que se destacar que os conceitos de produtos intermediários e materiais de uso ou consumo **são mutuamente exclusivos**, no que concerne ao direito a créditos de ICMS. Assim, quando a alínea “b” do inciso V do art. 66 faz alusão ao termo “consumidos” **não** está fazendo menção a bens com as características de “materiais de uso e consumo”, sob pena de absoluta contradição.

Na verdade, tal dispositivo legal está a afirmar que, se enquadram no conceito de produtos intermediários aqueles que, embora não se integrem ao produto final, sejam utilizados diretamente na industrialização e obtenção do produto final.

A conceituação de produtos intermediários foi disciplinada pela Instrução Normativa SLT nº 01/86, segundo a qual produto intermediário é aquele que, empregado **diretamente** no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também aquele que, embora não se integre ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A mesma instrução normativa define como consumido **diretamente** no processo de industrialização, o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas **nunca marginalmente ou em linhas independentes**, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

Define, ainda, como produto intermediário aquele que, desde o início de sua utilização na linha de produção, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa

e progressivamente, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica, sem comportar recuperação de seu todo ou de seus elementos.

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

Instrução Normativa SLT nº 01/86

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

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

“IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A EVOCAÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL DE MANUTENÇÃO.” (G.N.)

Contudo, o inciso V da Instrução Normativa em apreço, com vigência até 31/03/17, definia também como produtos intermediários as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvessem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, **em contato físico com o produto que se industrializa**, resultando 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 implementava ou as contivesse.

Instrução Normativa SLT nº 01/86

Efeitos de 21/02/86 a 31/03/17 (Redação Original)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

Essa exceção, no entanto, contida no inciso V supracitado, foi revogada, em 01/04/17, pelo art. 2º, inciso I, com vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos da Instrução Normativa SUTRI nº 1 de 04/01/17, *verbis*:

Instrução Normativa SUTRI Nº 001/17

Art. 2º - **Ficam revogados:**

I - o item V da Instrução Normativa SLT nº 1, de 20 de fevereiro de 1986;

[...]

Art. 4º - Esta Instrução Normativa **entra em vigor em 1º de abril de 2017.** (Grifou-se)

Por outro lado, sob o prisma do § 6º do art. 66 do RICMS/02, as partes e peças somente geram direito a créditos do imposto se a substituição destas **resultar em aumento da vida útil** dos bens do imobilizado em que forem empregadas, por prazo superior a 12 (doze) meses.

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 permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;

[...]

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

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

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado

Quanto a esse tema, o Acórdão nº 20.182/11/1ª é bastante esclarecedor, ao afirmar que cabe à empresa autuada comprovar, para fins de direito a créditos do imposto, que as partes e peças geram aumento da vida útil do bem em que empregadas, *verbis*:

“QUANDO SE TRATAR DE PARTES E PEÇAS, PORTANTO, CABE À AUTUADA COMPROVAR QUE A SUBSTITUIÇÃO NÃO DECORRE DE MEROS REPAROS E MANUTENÇÃO (COMO EFETIVAMENTE CONTABILIZOU TAIS AQUISIÇÕES), MAS SIM DE UMA REFORMA QUE AUTORIZA AFIRMAR QUE O BEM FOI RENOVADO, COM

AUMENTO DA VIDA ÚTIL PELO PRAZO SUPERIOR A 12 (DOZE) MESES, TUDO DEVIDAMENTE DEMONSTRADO E CONTABILIZADO NOS TERMOS DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE.

A RESTRIÇÃO IMPOSTA PELA LEGISLAÇÃO MINEIRA ENCONTRA RESPALDO EXATAMENTE NA LEI CONTÁBIL UTILIZADA NA FUNDAMENTAÇÃO DA IMPUGNANTE, E, EM ESPECIAL, NOS §§ 1º E 2º DO ART. 301 DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA”

Tal comprovação **não** requer a realização de prova pericial, pois tal fato (aumento da vida útil de bem do imobilizado) deve constar na própria escrita contábil da empresa, nos termos da legislação própria que rege a matéria.

Assim, caso se tratasse de partes e peças de um bem principal, caberia à Impugnante comprovar que a sua substituição **não** seria decorrente 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.

A restrição imposta pela legislação mineira encontra respaldo exatamente na legislação contábil e, em especial, nos §§ 1º a 3º do art. 346 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto Federal nº 3.000/99), *verbis*:

Regulamento do imposto de Renda

Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

§ 2º Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

[...]

§ 3º Somente serão permitidas despesas com reparos e conservação de bens móveis e imóveis se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

Destaque-se, porém, que não é esse o caso dos autos, pois a própria Impugnante apropriou os créditos relativos aos bens objeto da presente autuação como se produtos intermediários fossem, e **não** como bens integrados ao seu ativo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imobilizado, isto é, **as normas inerentes a bens integrantes do ativo imobilizado não se aplicam ao presente processo.**

Por outro lado, analisando-se as informações contidas nos autos, verifica-se que **os bens objeto da presente autuação são caracterizados como materiais de uso e consumo**, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02.

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

[...]

Efeitos de 01/01/11 a 31/12/19

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

A conclusão acima advém do Anexo 3 do Auto de Infração (fls. 17/20), cujos dados encontram-se abaixo reproduzidos:

TABELA ELABORADA PELO FISCO (ANEXO 3 DO AI)

Nº DE IDENTIFICAÇÃO (NI)	DESCRIÇÃO	CONSTATAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO DURANTE A VISITA À USINA SIDERÚRGICA	OBSERVAÇÕES ADICIONAIS
7009537	MANGUEIRA DI 1270MM AEROQ 2556-8	CONDUZ A ÁGUA QUE É UTILIZADA PARA REFRIGERAR OS ROLETES DE LAMINAÇÃO.	MATERIAL NÃO DESEMPEHA QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO; É UM MERO CANAL POR ONDE PASSA ÁGUA QUE, ADEMAIS, SERÁ UTILIZADA PARA FINS DE MANUTENÇÃO DE PEÇAS DE EQUIPAMENTO INDUSTRIAL - INFRINGÊNCIA AO INCISO I DA IN SLT 01/1986.
7157396	MANGUEIRA TERM DI 1270X20000MM 2=FG60º	MANGUEIRA QUE SE ACOPLA À FERRAMENTA QUE AÇÃOA A CRUZETA DA "RODA DE LINGOTAR" PARA VIRAR O MOLDE DE GUSA SÓLIDO.	COMPONENTE DE FERRAMENTA QUE NÃO DESEMPEHA QUALQUER ATIVIDADE INDUSTRIAL - INFRINGÊNCIA AOS INCISOS I E III DA IN SLT 01/1986.
7233034	MANGUEIRA TERM DI 1900X5000MM 2=MF30º	MANGUEIRA QUE CONDUZ O ARGÔNIO OU O NITROGÊNIO PARA DENTRO DA PANELA DURANTE O PROCESSO DE RINSAGEM DO AÇO LÍQUIDO NO FORNO PANELA. ELA SE CONECTA A UM ACOPLAMENTO ("ACOPLAMENTO BEDA"), POR ONDE OS GASES INERTES (ARGÔNIO OU NITROGÊNIO) SÃO INSERIDOS NA PANELA.	NÃO REALIZA QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO; É APENAS UM CANAL POR ONDE PASSAM GASES PARA A PANELA - INFRINGÊNCIA AO INCISO I DA IN SLT 01/1986.
7009906	MANGUEIRA TERM DI 3180X5000MM ERMET	UTILIZADA NO LINGOTAMENTO CONTÍNUO. ELA CONDUZ A ÁGUA UTILIZADA PARA RESFRIAR O AÇO SOLIDIFICADO.	MATERIAL NÃO DESEMPEHA QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO; É UM MERO CANAL POR ONDE PASSA ÁGUA - INFRINGÊNCIA AO INCISO I DA IN SLT 01/1986.
7152104	MANGUEIRA TERM DI 790X20000MM 2=FG24º	UTILIZADA PARA DAR MOVIMENTO (MEDIANTE PROCESSO HIDRÁULICO) À PERFURATRIZ QUE ABRE O FURO DE GUSA DO ALTO FORNO. TAL MANGUEIRA É ACOPLADA À PERFURATRIZ; TODAVIA, ELA NÃO FAZ CONTATO DESEJADO COM A PAREDE DO ALTO FORNO - TAL CONTATO É FEITO PELO BICO DA PERFURATRIZ.	COMPONENTE QUE NÃO DESEMPEHA QUALQUER ATIVIDADE INDUSTRIAL - INFRINGÊNCIA AOS INCISOS I E III DA IN SLT 01/1986.
7186399	MANGUEIRA TERM DI 953X1200MM 2=FG37º	MANGUEIRA UTILIZADA PARA CONDUZIR A ÁGUA UTILIZADA PARA REFRIGERAR A CARÇAÇA DO FEA.	MATERIAL NÃO DESEMPEHA QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO; É UM MERO CANAL POR ONDE PASSA ÁGUA QUE, ADEMAIS, SERÁ UTILIZADA PARA FINS DE MANUTENÇÃO DE PEÇAS DE EQUIPAMENTO INDUSTRIAL - INFRINGÊNCIA AO INCISO I DA IN SLT 01/1986.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TABELA ELABORADA PELO FISCO (ANEXO 3 DO AI)

Nº DE IDENTIFICAÇÃO (NI)	DESCRIÇÃO	CONSTATAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO DURANTE A VISITA À USINA SIDERÚRGICA	OBSERVAÇÕES ADICIONAIS
7009364	TUBO MET FLEX 1/2X1200MM IS1 MF/FG NPT	TUBO PELO QUAL PASSA O NITROGÊNIO QUE ALIMENTA O FORNO DE INDUÇÃO, RESPONSÁVEL PELO RECOZIMENTO DO AÇO NA TREFILARIA. TAL TUBO É ACOPLADO NA TAMPA DO FORNO DE RECOZIMENTO ("FORNO BOX").	NÃO REALIZA QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO; É APENAS UM CANAL POR ONDE PASSAM GASES PARA O FORNO DE RECOZIMENTO - INFRINGÊNCIA AO INCISO I DA IN SLT 01/1986.
7104302	TUBO MET FLEX 1/2X2000MM IS1 2=MF NPT	TUBO PELO QUAL PASSA O NITROGÊNIO NO PROCESSO DE RECOZIMENTO. TAL TUBO É ACOPLADO NA TAMPA DO FORNO DE RECOZIMENTO ("FORNO BOX").	NÃO REALIZA QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO; É APENAS UM CANAL POR ONDE PASSAM GASES PARA O FORNO DE RECOZIMENTO - INFRINGÊNCIA AO INCISO I DA IN SLT 01/1986.
7009374	TUBO MET FLEX 11/2X1200MM ST-1 2=PRI NP	TUBO PELO QUAL PASSA O NITROGÊNIO NO PROCESSO DE RECOZIMENTO. TAL TUBO É ACOPLADO NA TAMPA DO FORNO DE RECOZIMENTO ("FORNO BOX").	NÃO REALIZA QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO; É APENAS UM CANAL POR ONDE PASSAM GASES PARA O FORNO DE RECOZIMENTO - INFRINGÊNCIA AO INCISO I DA IN SLT 01/1986.
7009377	TUBO MET FLEX 1X3000MM ST-1 MFI/FGI NPT	TUBO PELO QUAL PASSA O NITROGÊNIO NO PROCESSO DE RECOZIMENTO. TAL TUBO É ACOPLADO NA TAMPA DO FORNO DE RECOZIMENTO ("FORNO BOX").	NÃO REALIZA QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO; É APENAS UM CANAL POR ONDE PASSAM GASES PARA O FORNO DE RECOZIMENTO - INFRINGÊNCIA AO INCISO I DA IN SLT 01/1986.
7009410	TUBO MET FLEX 2X1500MM SU-1 2=MFA NPT	TUBO RESPONSÁVEL PELA REFRIGERAÇÃO DAS GAIOLAS DO LPP (LAMINADOR DE PERFIS PEQUENOS). ÁGUA PASSA POR ESTE TUBO; UM BICO, ACOPLADO A ESTE TUBO, DIRECIONA A ÁGUA EM DIREÇÃO AOS CILINDROS DE LAMINAÇÃO.	MATERIAL NÃO DESEMPENHA QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO; É UM MERO CANAL POR ONDE PASSA ÁGUA QUE, ADEMAIS, SERÁ UTILIZADA PARA FINS DE MANUTENÇÃO DE PEÇAS DE EQUIPAMENTO INDUSTRIAL - INFRINGÊNCIA AO INCISO I DA IN SLT 01/1986.
7009390	TUBO MET FLEX 3/4X1500MM IS2 2=FG NPT	TUBO RESPONSÁVEL PELO QUAL PASSA A ÁGUA UTILIZADA PARA A REFRIGERAÇÃO DOS Fornos DE RECOZIMENTO ("FORNOS BOX") DA TREFILARIA.	MATERIAL NÃO DESEMPENHA QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO; É UM MERO CANAL POR ONDE PASSA ÁGUA QUE, ADEMAIS, SERÁ UTILIZADA PARA FINS DE MANUTENÇÃO DE PEÇAS DE EQUIPAMENTO INDUSTRIAL - INFRINGÊNCIA AO INCISO I DA IN SLT 01/1986.

Observe-se que as mangueiras com números de identificação (NI) 7009537, 7009906 e 7186399 têm como função básica a **condução de água** para resfriar/refrigerar os roletes de laminação, o aço solidificado e a carcaça do Forno Elétrico a Arco (FEA).

Por sua vez, a mangueira com NI 7233034, conectada a um acoplamento, tem a função de conduzir gases inertes (argônio ou nitrogênio) que são injetados na panela de aço durante o processo de rinsagem².

² "... Rinsagem é o procedimento de injetar gás inerte na panela com aço líquido, via uma peça refratária, situada no fundo da panela, chamada de plug poroso. O objetivo é criar uma corrente ascendente no meio metal líquido que tem várias funções descritas a seguir ... Esta injeção de gás inerte promove: homogeneização da temperatura do aço líquido contido na panela; homogeneização da composição química do aço e aceleração da subida dos óxidos formados na desoxidação para a escória ..."

vide: <http://www.uezo.rj.gov.br/tccs/capi/RaulPereira.pdf>

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como se vê, essas mangueiras **não** exercem nenhuma ação direta sobre o produto em elaboração (e não entram em contato físico com este), condição *sine qua non* para a caracterização destas como produtos intermediários, pois, como afirmado, têm como única função a **condução de água e gases**.

Se alguma ação no processo de industrialização pudesse ser aventada, esta seria desempenhada pela água e pelos gases supracitados, e **não** pelas mangueiras em questão.

Por outro lado, a mangueira com NI 7157396, conforme informação do Fisco, “*se acopla à ferramenta que aciona a cruzeta da ‘Roda de Lingotar’ para virar o molde de gusa sólido*”

Como visto no **PTA nº 01.001425514-47**, a “Cruzeta” é uma peça caracterizada como material de uso e consumo, tendo como função “*virar a forma de gusa sólido para baixo*”, fazendo com que o gusa caia no local desejado, **não mantendo, pois, qualquer contato físico** com o produto em elaboração.

Por consequência, a mangueira em apreço também se caracteriza como material de uso e consumo, por ser um mero componente da estrutura que aciona a “Cruzeta”.

Por seu turno, a mangueira com NI 7152104 é uma parte/peça utilizada para dar movimento, mediante processo hidráulico, da perfuratriz que abre o furo de gusa do alto forno. **Não** exerce nenhuma ação e **não** entra em contato com o produto em elaboração, pois tal contato é feito pelo bico da perfuratriz, sendo caracterizada, pois, como material de uso e consumo.

As mesmas conclusões e observações são válidas para os tubos objeto da presente autuação.

Ressalte-se, nesse sentido, que os tubos com NI 7009410 e 7009390 têm como única função a **condução de água**, utilizada para refrigeração de equipamentos do processo produtivo (Gaiolas do Laminador de Perfis Pequenos e Fornos de Recozimento, respectivamente).

Não exercem qualquer ação direta sobre produto em elaboração e **não** entram em contato físico com este, sendo caracterizados, pois, como materiais de uso e consumo.

Por seu turno, os tubos com NI 7009364, 7104302, 7009374 e 7009377 têm como única função a **condução do nitrogênio**, utilizado no forno de indução e no processo de recozimento do aço.

Como afirmado com relação às mangueiras acima analisadas, se alguma ação, no curso da industrialização, pudesse ser aventada, esta seria da água e do nitrogênio conduzidos pelos tubos, e **não** pelos tubos propriamente ditos.

Portanto, todos os **tubos e mangueiras** acima analisados, **utilizados para condução** de água e gases inertes, **não** se enquadram no conceito de produtos intermediários, pois têm como única função a movimentação dos materiais

supracitados, **não** desenvolvendo, pois, atuação particularizada no processo produtivo, pois **não** exercem nenhuma ação sobre o produto em elaboração.

Reitere-se que as informações prestadas e descritas no Anexo 3 do Auto de Infração (fls. 17/18) foram integralmente ratificadas pelos gerentes das áreas da empresa, por ocasião das visitas técnicas efetuadas pelo Fisco, com o intuito de conhecer a natureza, a aplicação e a função de cada produto objeto da presente autuação.

Por outro lado, há que se destacar que as informações prestadas pela Impugnante, contidas na planilha por ela elaborada (fls. 109/110 e no DVD de fl. 180), com o intuito de demonstrar que os créditos apropriados seriam legítimos, apenas indicam que os produtos objeto da presente autuação são utilizados em seu processo fabril, **o que não é objeto de discussão**, pois **não** se discute tal fato, uma vez que o feito fiscal se limita a afirmar que **os produtos ora analisados são caracterizados como materiais de uso e consumo**, e não como produtos intermediários.

Por oportuno, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal sobre os produtos objeto da presente autuação, *verbis*:

Manifestação Fiscal (fls. 190/191)

“... Conforme mostram os autos, nenhum dos materiais arrolados neste PTA mantém contato direto com o produto em elaboração, nem tampouco foram utilizadas diretamente na industrialização do aço ou do gusa.

Parte dos produtos autuados, como os de NI 7009390, 7009410 e 7009390 e 7186399, são meros canais por onde passa água utilizada para a refrigeração de máquinas e equipamentos; ou seja, água utilizada para fins de manutenção industrial. Ora, se a água que passa por estes tubos e mangueiras sequer é insumo siderúrgico nem produto intermediário, por que seriam produtos intermediários as mangueiras e os tubos? Não faz sentido algum!

Já os materiais de NI 7152104 e 7157396 são componentes de ferramentas, o que já é o suficiente para derrubar a tese de que são produtos intermediários, por força do inciso III da Instrução Normativa SLT N° 01/1986. E mesmo se eles fossem enquadrados como partes e peças de máquinas e equipamentos à luz do inciso IV da citada Instrução, eles não se enquadrariam na exceção que era prevista no inciso V, já que não mantêm, em momento algum, contato físico com o gusa nem com o aço produzido pela empresa.

Relativamente aos tubos e mangueiras por onde passam insumos, como os de NI 7009364, 7009374, 7009377, 7104302 e 7233034, o Fisco reitera que tais itens, ao contrário das matérias-primas e dos

combustíveis propriamente ditos, não realizam qualquer atividade específica e particularizada na industrialização do gusa ou do aço; tampouco se integram aos insumos nem aos produtos fabricados. Não havendo industrialização, não há que se falar em produto intermediário!

Não se pode admitir, portanto, que os tubos e mangueiras estudados sejam tachados de produtos intermediários. Eles sequer mantêm contato com os produtos fabricados pela ARCELORMITTAL!

Todos os itens autuados são, por conseguinte, materiais de uso ou consumo da usina siderúrgica fiscalizada ... (Grifos Originais)

Verifica-se assistir razão ao Fisco em suas argumentações, pois, de acordo com a legislação vigente, **os bens ora analisados são efetivamente caracterizados como materiais de uso e consumo**, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02.

Embora seja inerente a processo de produção mineral, e não de siderurgia, como é o presente caso, corrobora a conclusão acima a decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.497/17/2ª, no qual foram classificados como materiais de uso e consumo **tubos de condução de água, de rejeitos e até mesmo de polpa de minério (produto em elaboração)**, *in verbis*:

ACÓRDÃO Nº 21.497/17/2ª

“... DA IRREGULARIDADE ‘1’ - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO:

A IRREGULARIDADE REFERE-SE A APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS DESTACADOS EM NOTAS FISCAIS RELATIVAS A AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO, CONTRARIANDO A VEDAÇÃO DISPOSTA NO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02.

[...]

TUBOS DE CONDUÇÃO.

A FUNÇÃO DOS TUBOS DE CONDUÇÃO, DE ACORDO COM O FISCO E CONTRIBUINTE (FLS. 78/79) É SERVIR DE MEIO PARA CONDUZIR, DESLOCAR A POLPA DE MINÉRIO OU DE REJEITO. LOGO, CONCLUI-SE QUE O TUBO É UTILIZADO COMO MEIO DE TRANSFERÊNCIA E TRANSPORTE DE MATERIAL DE UM LUGAR PARA OUTRO.

ESSES TUBOS SÃO CARACTERIZADOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO PELOS SEGUINTE MOTIVOS:

A) **NÃO POSSUEM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA**, PORQUE FUNCIONAM SOMENTE COMO MEIO PARA CONDUZIR, DESLOCAR A POLPA DE MINÉRIO OU DE REJEITO;

B) NÃO POSSUEM ATUAÇÃO ESSENCIAL, CONSIDERANDO QUE NÃO EXISTE RELAÇÃO DE DEPENDÊNCIA ENTRE OS TUBOS DE CONDUÇÃO E O BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO;

C) NÃO POSSUEM ATUAÇÃO ESPECÍFICA, PORQUE NÃO OCORRE O BENEFICIAMENTO NO INTERIOR DOS TUBOS.

OS TUBOS DE CONDUÇÃO, PORTANTO, NÃO SÃO INTRÍNSECOS E PECULIARES AO BENEFICIAMENTO, PORQUANTO NÃO SE VISLUMBRA A RELAÇÃO DE DEPENDÊNCIA ENTRE ELES E O BENEFICIAMENTO. PORTANTO, ENQUADRAM-SE NO INCISO IV DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01/86 COMO PARTES E PEÇAS DE MANUTENÇÃO (MATERIAL DE USO E CONSUMO) ...” GRIFOU-SE)

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

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

É importante salientar que a Lei Complementar nº 87/96 **não alterou o conceito**, para aplicação da legislação do ICMS, **de produto intermediário e de material de uso e consumo, não** tendo sentido, pois, a afirmação da Impugnante de que não mais se exige a prova do consumo imediato e integral do produto no processo produtivo, para fins de direito a créditos do imposto (ampliação das hipóteses de creditamento), especialmente quando se analisa o eventual enquadramento de determinado bem no conceito de produto intermediário.

Ademais, o art. 33, caput e inciso I da LC nº 87/96, estabelece que, **na aplicação do art. 20 da mesma lei**, utilizado como fundamento de sua defesa pela Autuada, deverá ser observado que os créditos de materiais de uso e consumo somente darão direito a créditos de ICMS a partir de 01/01/33.

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 2033;

(Redação dada pela Lei Complementar nº 171, de 2019)

Por fim, resta destacar que **não** é a essencialidade de determinado bem, para a consecução da atividade econômica do contribuinte, que determina a sua condição de produto intermediário, para fins de direito à apropriação do respectivo crédito, pois o

direito ao crédito do imposto encontra-se subordinado às normas estabelecidas no art. 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa nº 01/86.

Assim, corretamente agiu o Fisco ao efetuar a glosa dos créditos relativos aos produtos objeto da autuação (**mangueiras e tubos diversos**), uma vez que efetivamente caracterizados como **materiais de uso e consumo**, cujos créditos são vedados pela legislação vigente.

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo 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, nos termos do demonstrativo acostado às fls. 84/85.

Da irregularidade “2” - ICMS - Diferença de Alíquota – Falta de Recolhimento

A irregularidade refere-se à falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, relativo às aquisições interestaduais dos materiais de uso e consumo analisados na irregularidade nº 01 do Auto de Infração.

As exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, conforme demonstrativo acostado à fl. 98, estão respaldadas no art. 5º, § 1º, “6” c/c art. 6º, inciso II e art. 12º, § 2º, todos da mesma lei.

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

[...]

§ 1º - O imposto incide sobre:

[...]

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

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

[...]

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

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

[...]

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

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

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

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, contrariando o princípio do *non bis in idem*, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

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

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

[...]

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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

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

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

[...]

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXMª. SRª. DESª. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação

accessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

Questões de Cunho Constitucional

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

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Lopes da Costa Oliveira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Diógenes Baleeiro Neto. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira e Thiago Álvares Feital.

Sala das Sessões, 20 de outubro de 2020.

**Alexandra Codo Ferreira de Azevedo
Relatora**

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Revisor**

D