

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	23.580/20/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001418110-03	
Impugnação:	40.010149328-81	
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. Lançamento precedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de dezembro de 2014 a novembro de 2016, relativos a materiais de uso e consumo (óleos lubrificantes e hidráulicos).

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, respectivamente.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 83/97, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 164/176.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 181/194, 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 à fl. 92, 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. 17/40.

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 do estabelecimento autuado.

Conforme demonstrado às fls. 27, 34 e 40, 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.

Desses relatórios, foram extraídos os dados relativos aos materiais objeto da presente autuação (óleos lubrificantes e hidráulicos) 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, dessa forma, 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:

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

[...]

§ 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

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de dezembro de 2014 a novembro de 2016, relativos a materiais de uso e consumo (óleos lubrificantes e hidráulicos), conforme planilha referente ao Anexo 3 do Auto de Infração (fl. 16).

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, respectivamente, nos termos do demonstrativo acostado à fl. 80.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante, relata, inicialmente, que o Fisco, ao proceder a glosa dos créditos relativos às aquisições de mercadorias (óleos lubrificantes e hidráulicos) classificadas como itens de manutenção (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, porém, 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 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 creditamento 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”.

Acrescenta, nesses termos, que, se tomando como base essencial os contornos extraídos diretamente da LC nº 87/96, bem como o 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.), ainda assim os materiais objeto da autuação se enquadrariam no conceito de produtos intermediários.

Nesse enfoque, pronunciando-se sobre os óleos hidráulicos, a Impugnante destaca que é notória a sua aplicação nos equipamentos essenciais ao seu processo produtivo, o qual tem a função de proporcionar transmissão da força motriz, possibilitando que se movimentem e permitindo, ainda, a lubrificação das peças, tratando-se de ação indiscutivelmente ligada ao seu objeto social, isto é, sem a utilização do óleo não seria possível o funcionamento dos equipamentos e máquinas, que por sua vez, integram a linha de produção, e permitem o alcance de sua atividade econômica.

Com relação aos óleos lubrificantes, a Impugnante afirma que estes são também aplicados na linha principal de produção e, portanto, são essenciais à obtenção do produto final (laminados longos de aço), pois sem eles os equipamentos não se movimentam (sem o óleo, as engrenagens, juntas, e braços mecânicos não podem operar) e, por fim, se exaurem até resultarem acabados, esgotados, sem que seja possível sua recuperação.

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

Com efeito, o art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 prevê o aproveitamento de créditos de ICMS relativos a aquisições de produtos intermediários, nos seguintes termos:

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. (Grifou-se)

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 o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A referida 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.

Exclui desse conceito, ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deteriorem no processo de industrialização - como aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção.

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.

Excepciona, entretanto, considerando como produtos intermediários (**vigência a até 31/03/17**), as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

Da análise do Anexo 3 do Auto de Infração (fl. 16), verifica-se que os produtos objeto da autuação se referem aos **óleos lubrificantes e hidráulicos** abaixo discriminados, que desempenham as seguintes funções:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nº DE IDENTIFICAÇÃO (NI)	DESCRIÇÃO	ÁREA	CONSTATAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO DURANTE A VISITA À USINA SIDERÚRGICA
7017922	OLEO PETROBRAS LUBRAX GEAR-68-PS	ACIARIA	UTILIZADO PARA LUBRIFICAR PARTES E PEÇAS DE DIVERSAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS DA ACIARIA.
7018787	OLEO SHELL TELLUS 68 GRANEL	LAMINAÇÃO	ÓLEO HIDRÁULICO UTILIZADO NO EXTRATOR DE TARUGOS, DA GERÊNCIA DE LAMINAÇÃO.
7018822	OLEO PETROBRAS LUBRAX HR-150-EP BD 20L	TREFILARIA	ÓLEO HIDRÁULICO UTILIZADO NA MÁQUINA DE TRAÇÃO DO CONTROLE DE QUALIDADE DA TREFILARIA.
7061879 E C7061879	OLEO QUAKER SIDERLUBRIC 822/300 BALDE20L	ACIARIA	ÓLEO UTILIZADO PARA LUBRIFICAR PARTES E PEÇAS DE DIVERSAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS DA ACIARIA.
7128590	OLEO MOBIL DTE 15M BD 20L	TREFILARIA	ÓLEO HIDRÁULICO UTILIZADO NA "TS 204" (FORMADORA DE TELAS PARA COLUNA), NA TREFILARIA.
7150532	OLEO TUTELA HIDROBAK 46 BD 20L	ACIARIA	ÓLEO HIDRÁULICO UTILIZADO PELA GERÊNCIA DE ACIARIA.
7302680	OLEO SHELL TURBO T 32 TB 209L	ACIARIA	ÓLEO HIDRÁULICO UTILIZADO PELA GERÊNCIA DE ACIARIA.
7303115	OLEO SHELL TELLUS S2 M 100 TB 209L	ACIARIA	ÓLEO UTILIZADO PARA LUBRIFICAR PARTES E PEÇAS DE DIVERSAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS DA ACIARIA.
7303118	OLEO SHELL TELLUS S2 M 68 TB 209L	ACIARIA	ÓLEO UTILIZADO PARA LUBRIFICAR PARTES E PEÇAS DE DIVERSAS MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS DA ACIARIA.
7303330	OLEO SHELL TELLUS S2 M 68 GRANEL	LAMINAÇÃO	ÓLEO HIDRÁULICO UTILIZADO NO EXTRATOR DE TARUGOS, DA GERÊNCIA DE LAMINAÇÃO.

Os óleos lubrificantes são utilizados na lubrificação/manutenção de máquinas e equipamentos diversos, de forma a diminuir o atrito entre suas partes e peças. Não contribuem de forma direta na produção do produto final (não integram o produto final e não se consomem imediata e integralmente no processo), motivo pelo qual não se enquadram no conceito de produto intermediário, nos termos previstos na Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Da mesma forma, os óleos hidráulicos também não se enquadram no conceito de produtos intermediários, uma vez que não se integram ao novo produto e não exercem qualquer ação direta no processo de industrialização, não cumprindo, pois, os ditames da Instrução Normativa nº 01/86 e do inciso V do art. 66 do RICMS/02.

Ao contrário do que tenta fazer crer a Impugnante, os óleos hidráulicos não são o combustível responsável por gerar a força motriz das máquinas e equipamentos em que atuam.

O óleo hidráulico não se equipara à energia elétrica ou ao óleo diesel, que geram energia para a máquina funcionar, ou seja, o óleo hidráulico não gera a força motriz, apenas a transmite, multiplicando-a, num processo baseado em princípio da

física que diz que os líquidos transmitem integralmente pressões de uma região para outra².

Assim, existe a necessidade da existência de combustíveis (normalmente óleo diesel) ou energia elétrica, no intuito de fornecer energia para a máquina funcionar e propiciar a aplicação de uma força inicial, que será ampliada e transmitida, graças à ação do óleo hidráulico.

A conceituação dos óleos lubrificantes e hidráulicos como materiais de uso e consumo é corroborada por diversas decisões deste E. Conselho, podendo ser destacadas, a título de exemplos, as relativas aos acórdãos abaixo reproduzidos, verbis:

ACÓRDÃO Nº 4.751/17/CE

“2. DA IRREGULARIDADE “1” – CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAIS DE USO E CONSUMO OU BENS ALHEIOS

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

[...]

- PNEUS, GRAXAS E ÓLEOS LUBRIFICANTES

AS GRAXAS, **OS ÓLEOS LUBRIFICANTES** E OS PNEUS **NÃO PODEM SER CLASSIFICADOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS**, UMA VEZ QUE NÃO SE ENQUADRAM NAS DEFINIÇÕES CONTIDAS NA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/01 C/C INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86.

[...]

NÃO SE PODE NEGAR A NECESSIDADE DOS ÓLEOS E GRAXAS NA MANUTENÇÃO DOS EQUIPAMENTOS DO ESTABELECIMENTO, **MAS ISSO NÃO É CONDIÇÃO SUFICIENTE PARA CARACTERIZÁ-LOS COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO.**

COM EFEITO, **TAIS PRODUTOS GERAM CRÉDITO APENAS PARA AS EMPRESAS TRANSPORTADORAS, NOS TERMOS DO RICMS/02.** SOBRE O TEMA, POSICIONOU-SE O PODER JUDICIÁRIO INÚMERAS VEZES. DENTRE AS DECISÕES, DESTACA-SE A APELAÇÃO CÍVEL Nº 000.185.587-3/00 DO TJMG:

[...]

- ÓLEOS HIDRÁULICOS

UTILIZADOS PARA LUBRIFICAR/PRESSURIZAR SISTEMAS HIDRÁULICOS.

² **Princípio de Pascal:** O Princípio de Pascal afirma que: “Um acréscimo de pressão exercido em qualquer ponto de um fluido é transmitido para todo o fluido”. Com esse princípio é possível construir e dimensionar macacos hidráulicos, prensas hidráulicas, etc.

ASSIM COMO OS LUBRIFICANTES, OS ÓLEOS HIDRÁULICOS SÃO CLASSIFICADOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO, UMA VEZ QUE NÃO SE CONSOMEM IMEDIATA E INTEGRALMENTE NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO.

[...]

ASSIM, NO TOCANTE AOS PRODUTOS RETROCITADOS, CARACTERIZADOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO OU BENS/SERVIÇOS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, CORRETAMENTE AGIU A FISCALIZAÇÃO AO EFETUAR A GLOSA DOS RESPECTIVOS CRÉDITOS, NOS TERMOS PREVISTOS NO ART. 70, INCISOS III E XIII DO RICMS/02: ..." (GRIFOU-SE)

Acórdão nº 22.489/17/3ª

PTA/AI: 01.000591057-45

IMPUGNANTE: ARCELORMITTAL BRASIL S.A.

IE: 362094007.13-72

"... CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE O 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 CLASSIFICADOS PELO FISCO COMO DO "ATIVO PERMANENTE", CUJA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO NÃO OCORREU À RAZÃO DE 1/48 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.

[...]

Dos Óleos e Graxas Diversos.

DE FORMA GENÉRICA, A IMPUGNANTE, ÀS FLS. 609, QUESTIONA AS GLOSAS EFETUADAS PELO FISCO EM RELAÇÃO ÀS AQUISIÇÕES DE ÓLEOS E GRAXAS.

[...]

ASSIM COMO AS GRAXAS, **OS ÓLEOS ARROLADOS NESTE PROCESSO SE DESTINAM A LUBRIFICAR PARTES, PEÇAS E ACESSÓRIOS DE MAQUINÁRIOS DIVERSOS, DEVENDO SER TAMBÉM CLASSIFICADOS COMO MATERIAIS DE USO OU CONSUMO DA AUTUADA.**

PORTANTO, ESSES ÓLEOS E GRAXAS LUBRIFICANTES NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO, POR SERVIREM APENAS PARA A CONSERVAÇÃO E MANUTENÇÃO DE MAQUINÁRIO.

EXISTEM DIVERSAS CONSULTAS RESPONDIDAS PELO ÓRGÃO CONSULTIVO DA SEF/MG E DECISÕES DESTES CONSELHO NESSE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SENTIDO, PODENDO SER CITADAS, A TÍTULO DE EXEMPLO, A SOLUÇÃO DADA À CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 174/08 E A DECISÃO RELATIVA AO ACÓRDÃO Nº 4.380/15/CE, *IN VERBIS*:

[...]

DESTACA-SE QUE OS ÓLEOS HIDRÁULICOS, TAMBÉM, NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, UMA VEZ QUE NÃO SE INTEGRAM AO NOVO PRODUTO E NÃO SÃO CONSUMIDOS IMEDIATA E INTEGRALMENTE, NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO, COM CARÁTER DE INDISCUTÍVEL ESSENCIALIDADE NA OBTENÇÃO DO PRODUTO FINAL, NÃO CUMPRINDO, ASSIM, OS DITAMES DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86 E DO INCISO V DO ART. 66 DO RICMS/02.

[...]

DIANTE DO EXPOSTO, NÃO MERECEM REFORMAS OS LANÇAMENTOS REFERENTES ÀS ENTRADAS DE ÓLEOS E GRAXAS ...” (GRIFOU-SE)

Acórdão Nº 21.915/16/3ª

“... DA IRREGULARIDADE Nº 1 - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO

A IRREGULARIDADE REFERE-SE A APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO DESTACADOS EM NOTAS FISCAIS REFERENTES A AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO;

[...]

A) ÓLEOS HIDRÁULICOS/LUBRIFICANTES E GRAXAS DIVERSAS:

DE ACORDO COM O “RELATÓRIO FISCAL DE VISITA” ACOSTADO ÀS FLS. 48/61, QUE CONTÉM VÁRIAS FOTOS RETIRADAS *IN LOCO*, OS ÓLEOS E GRAXAS CUJOS CRÉDITOS FORAM ESTORNADOS ESTÃO ABAIXO DISCRIMINADOS, JUNTAMENTE COM A FUNÇÃO EXERCIDA POR CADA UM DESSES PRODUTOS.

[...]

COMO BEM SALIENTA O FISCO, OS ÓLEOS E AS GRAXAS ACIMA LISTADOS TÊM COMO ÚNICA FUNÇÃO LUBRIFICAR DIVERSOS EQUIPAMENTOS E MÁQUINAS (E SUAS PARTES), UTILIZADOS TANTO DENTRO QUANTO FORA NO PROCESSO PRODUTIVO.

ASSIM, ESSES ÓLEOS E GRAXAS LUBRIFICANTES NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO, POR SERVIREM APENAS PARA A CONSERVAÇÃO E MANUTENÇÃO DE MAQUINÁRIO.

EXISTEM DIVERSAS CONSULTAS RESPONDIDAS PELO ÓRGÃO CONSULTIVO DA SEF/MG E DECISÕES DESTA E. CONSELHO NESSE SENTIDO, PODENDO SER CITADAS, A TÍTULO DE EXEMPLO, A SOLUÇÃO DADA À CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 174/2008 E A DECISÃO RELATIVA AO ACÓRDÃO Nº 4.380/15/CE, *IN VERBIS*:

[...]

OS ÓLEOS E FLUIDOS HIDRÁULICOS, TAMBÉM, NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, UMA VEZ QUE NÃO SE INTEGRAM AO NOVO PRODUTO E NÃO SÃO CONSUMIDOS IMEDIATA E INTEGRALMENTE, NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO, COM CARÁTER DE INDISCUTÍVEL ESSENCIALIDADE NA OBTENÇÃO DO PRODUTO FINAL, NÃO CUMPRINDO, ASSIM, OS DITAMES DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86 E DO INCISO V DO ART. 66 DO RICMS/02.

A CARACTERIZAÇÃO DESSES ÓLEOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO É CORROBORADA PELO ACÓRDÃO Nº 20.461/14/2ª (RATIFICADO PELO ACÓRDÃO Nº 4.237/14/CE), *IN VERBIS*:

[...]

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, RESPECTIVAMENTE, ESTA ÚLTIMA MAJORADA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO), NOS TERMOS DO ART. 53, §§ 6º E 7º DA MESMA LEI, EM RAZÃO DE REINCIDÊNCIA, A QUAL SE ENCONTRA DEVIDAMENTE COMPROVADA PELOS DOCUMENTOS ACOSTADOS ÀS FLS. 183 E 467/468 ..." (GRIFOU-SE)

Resta acrescentar 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.

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 com 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 (**óleos lubrificantes e hidráulicos**), uma vez que efetivamente caracterizados como **materiais de uso e consumo**, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos previstos no art. 70, inciso III do RICMS/02.

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

III - se tratar de entrada, até a data estabelecida em lei complementar federal, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

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.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 INADIMPLENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

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

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

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