

Acórdão: 23.789/21/1^a Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001749309-82
Impugnação: 40.010151353-14
Impugnante: Arcelormittal Brasil S.A.
IE: 362094007.13-72
Proc. S. Passivo: RODOLFO DE LIMA GROPEN
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, que veda a apropriação de tais créditos. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento autuado. Infração caracterizada nos termos art. 5º, § 1º, item “6” c/c art. 6º, inciso II e art. 12º, § 2º, todos Lei nº 6.763/75, e art. 43, § 8º do RICMS/02. Corretas as exigências fiscais de ICMS e 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 a constatação das seguintes irregularidades, no período de janeiro de 2019 a maio de 2020:

1. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo (*Exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75*);
2. Falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, referente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo (*Exigências: ICMS e MR*).

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 36/52, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 117/131.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 133/154, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CCMG decorre do disposto no art. 146, parágrafo único, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, c/c inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335 de 22/06/11.

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 págs. 48/49, 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 págs. 15/22.

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

¹ As visitas técnicas deram origem aos seguintes Autos de Infração, de acordo com a natureza dos materiais analisados: PTAs nºs 01.001759656-91, 01.001749309-82 (presente processo) e 01.001754780-21.

aplicação e suas respectivas funções no processo produtivo do estabelecimento autuado.

Desses relatórios, foram extraídos os dados relativos aos materiais objeto da presente autuação (fluidos 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.

Decide-se, dessa forma, pelo indeferimento da prova 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 autuado.

Os produtos que tiveram os seus créditos glosados (fluidos hidráulicos), estão listados na planilha referente ao Anexo 5 do Auto de Infração (“Operações Autuadas/Exigências”).

Seguem abaixo excertos do Relatório Complementar anexado ao Auto de Infração, que contém informações adicionais sobre os produtos objeto da presente autuação, bem como a relação dos demais anexos que o compõem, *verbis*:

Relatório Anexado ao Auto de Infração

“... DESENVOLVIMENTO:

O objetivo do trabalho foi verificar a utilização prática pelo sujeito passivo, doravante denominado ARCELORMITTAL, de alguns produtos cujas aquisições ensejaram aproveitamentos de créditos de ICMS para ratificar se, de fato, estas mercadorias se enquadravam como produtos intermediários à luz da legislação tributária em vigor, especialmente a Instrução Normativa SLT Nº 01, de 20 de fevereiro de

1998, ou como matérias-primas ou materiais de embalagem.

Analisando as notas fiscais eletrônicas de entrada da ARCELORMITTAL e sua EFD, constataram-se vários aproveitamentos de créditos inerentes a entradas do produto identificado na sua EFD com o código (NI) 7111748: **'OLEO QUAKER QUINTOLUBRIC 888-68 TB 200L'**.

Tal produto, conforme verificado pela Fiscalização em visitas técnicas realizadas nas instalações da usina siderúrgica fiscalizada entre os dias 20/03/2018 e 22/03/2018, é um **óleo hidráulico**. Durante todos os três dias de trabalho, o Fisco foi acompanhado por profissionais competentes da ARCELORMITTAL. Um deles, Sr. Tardeles Henrique Silva, assinou, juntamente

com os Auditores Fiscais responsáveis pela auditoria, o Relatório (Anexo 3) das diligências à Aciaria, atestando a veracidade das informações neles constantes inclusive as que concernem a óleo hidráulico supracitado.

Os fluidos hidráulicos não integram o ferro gusa nem o aço produzidos pela ARCELORMITTAL **e nem são consumidos imediata e integralmente no curso da industrialização**, com caráter de indiscutível essencialidade, na obtenção destes produtos. **Não cumprem, portanto, os requisitos da Instrução Normativa SLT N° 01, de 20 de fevereiro de 1986, e da alínea "b", do inciso V, do art. 66 do RICMS/2002** para se enquadrarem como matérias-primas ou produtos intermediários. **São, nitidamente, itens de manutenção industrial, materiais de uso e consumo** da usina siderúrgica.

Maiores informações sobre **'OLEO QUAKER QUINTOLUBRIC 888-68 TB 200L'** constam no documento componente do Anexo 2, extraído do site do seu fabricante (Quaker).

Os aproveitamentos indevidos dos créditos foram comprovados nos registros C170 e C190 da EFD da ARCELORMITTAL (Anexos 4 e 5).

Este Auto de Infração trata apenas dos fatos geradores ocorridos a partir de 2019. Os fatos impositivos realizados anteriormente foram tratados no Auto de Infração N° 01.001479780-66.

ANEXOS:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fazem parte deste Auto de Infração os seguintes anexos:

- ANEXO 1 – RELATÓRIO COMPLETO DO AUTO DE INFRAÇÃO;
- ANEXO 2 – INFORMAÇÕES SOBRE O ‘OLEO QUAKER QUINTOLUBRIC 888-68 TB 200L’ EXTRAÍDAS DO SÍTIO DOS SEUS FABRICANTE;
- ANEXO 3 - RELATÓRIO FISCAL DAS VISITAS REALIZADAS PELA FISCALIZAÇÃO À ÁREAS DA ACIARIA DA USINA SIDERÚRGICA DA ARCELORMITTAL NOS DIAS 20, 21 E 22 DE MARÇO DE 2018;
- ANEXO 4 – CÓPIAS DE ALGUNS DANFE QUE ACOBERTARAM AS AQUISIÇÕES DO ‘OLEO QUAKER QUINTOLUBRIC 888-68 TB 200L’ E DOS REGISTROS DE ENTRADAS EXTRAÍDOS DO PROGRAMA PVA QUE COMPROVAM OS CREDITAMENTOS DE ICMS FEITOS NO BLOCO C DA EFD;
- ANEXO 5 – PLANILHAS DEMONSTRATIVAS DAS OPERAÇÕES AUTUADAS E DO RESUMO DO DCT.” (Grifou-se)

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.

Contraopondo-se ao feito fiscal, a Autuada, relata, inicialmente, que o Fisco, ao proceder a glosa dos créditos relativos às aquisições dos produtos objeto da presente autuação, classificando-os 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”*.

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, inclusive, consoante entendimento já pacificado pela jurisprudência pátria.

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”*.

Pondera, nesse sentido, que, *“a par das matérias-primas, com indiscutível vinculação física em relação aos produtos que deram saída do estabelecimento, o*

legislador complementar tratou dos bens de uso e consumo, a saber, aqueles voltados à satisfação das necessidades relacionadas ao espaço físico que dá suporte ao desempenho do mister empresarial, postergando a sua vigência, bem como dos alheios à atividade, isto é, sem ligação direta ou indireta com o processo industrial, não permitindo o crédito”.

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, cujo crédito deve ser preservado, acrescentando que tal sistemática encontra previsão no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02.

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 conseqüente 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 decidido reiteradamente 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/2002, o qual faz alusão tanto ao crédito 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, inclusive impossibilitando, a partir de abril de 2017, o creditamento em relação a partes e peças de máquinas, 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, tomando-se 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), ainda

assim os materiais objeto da autuação se enquadrariam no conceito de produtos intermediários.

Aduz 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’*”.

Argumenta que, “*sob este contexto, quer seja nas previsões dispostas na LC 87/96 quanto na IN SLT 01/86, se os bens sobre os quais recaíram as glosas do crédito em discussão, de acordo com as suas próprias características e consoante será a seguir demonstrado, têm estrita vinculação à atividade-fim desempenhada pela Impugnante, desgastando-se, em caráter de essencialidade, em prazo inferior a 12 meses, não pode prevalecer a pretensão fiscal’*”.

Pondera que, “*conforme poderá ser corroborado através de proya pericial de engenharia e se colhe pelo próprio relatório fiscal, além das informações técnicas correspondentes aos itens que ensejaram a glosa, ora anexados, os itens são consumidos em linhas principais de produção, sobretudo alto forno e laminação’*”, oportunidade em que sintetiza o processo produtivo do estabelecimento autuado, em suas diversas etapas, da seguinte forma:

(i) **Sinterização:** consiste, em suma, na etapa que prepara o minério de ferro (matéria-prima) na forma de sinter, que alimentará a fase seguinte. Trata-se de procedimento comum nas usinas siderúrgicas.

(ii) **Aciaria:** é o coração de uma siderúrgica. Nele ocorre a fusão, por intermédio de diversas estruturas, a exemplo do Alto Forno, das diversas ligas metálicas e a obtenção do aço líquido, que passa ainda por outras espécies de fornos (com a adição de ferroligas) e, em seguida, por um processo de lingotamento contínuo em que o aço é solidificado, sob a forma de tarugos. Em suma, resume-se a aciaria como a fase na qual se transforma a matéria prima (sucata, gusa, ligas) em tarugos, por intermédio dos seguintes equipamentos: alto forno, forno elétrico a arco, forno panela e lingotamento contínuo;

(iii) **Laminação:** Os referidos produtos são acondicionados no setor de expedição (de tarugos) e dali são remetidos para o setor de laminação, que consiste basicamente no reaquecimento dos tarugos e sua conformação ao perfil, bitola e dimensão desejados, com o uso de cilindros de laminação, dentre outros equipamentos; Pode-se sintetizar a etapa de laminação como a fase na qual se transforma a matéria prima (tarugos) em barras lisas ou nervuradas ou rolos lisos ou nervurados – (fio máquina) -, por intermédio da utilização de equipamentos tal qual o Laminador e Cilindros de Laminação.

Passa a descrever os produtos objeto da presente autuação, salientando que “*restará evidenciado, ao final, que são essenciais à obtenção do produto final (aço); e, ainda, se degradam até resultarem acabados, em prazo inferior a um ano, sem que seja*

possível sua recuperação, em razão da agressividade do processo produtivo da Impugnante”.

Lembra que, *“in casu, foi obstado o direito de crédito decorrente aquisição de ‘OLEO QUAKER QUINTOLUBRIC 888-68 TB 200L’, sob a premissa de serem para uso e consumo do estabelecimento autuado”, porém, segundo seu entendimento, tal conclusão é equivocada, “posto que o citado óleo hidráulico é aplicado na linha principal de produção. Conforme se extrai das informações técnicas acerca do aludido produto, que foram resumidas por expert da companhia impugnante e indicadas na planilha em anexo, na coluna ‘Função / Finalidade no processo produtivo’, o item em questão é aplicado como um óleo hidráulico hábil a atuar como combustível à força motriz de várias máquinas indispensáveis ao processo produtivo da Impugnante, notadamente a esmerilhadeira, nas engrenagens, juntas e braços mecânicos dessa última máquina, viabilizando, assim, a sua movimentação voltada à produção dos laminados longos de aço, até resultar esgotado, sem que seja possível sua recuperação”.*

Complementa que, por sua vez, *“a esmerilhadeira é fundamental para a Área de Controle e Acondicionamento de Tarugos, ao realizar a remoção de defeitos superficiais dos tarugos (tarugo) e eliminar quaisquer imprecisões na superfície desses, garantindo a qualidade do item para fins de atendimento às exigências do cliente e também para evitar prejuízos nas próximas etapas do processo produtivo”, isto é, “sem a aplicação do óleo Quaker na esmerilhadeira, o desempenho dessa fica comprometido e, conseqüentemente, toda a fase de aperfeiçoamento dos tarugos que representam parte indissociável do processo produtivo da Impugnante”.*

Frisa que, *“uma análise mais detida das fichas ‘Relatório de Produto’, elaboradas pelos próprios fiscais autuantes, mostra o direito de manutenção dos créditos fiscais, tendo em vista que restou caracterizada a utilização dos materiais, cujas aquisições geraram os créditos glosados, na linha de produção da Impugnante e seu desgaste em função do processo produtivo”, salientando que, “evidentemente, constatado o fluxo de produção da ora Impugnante, que se vale de diversos maquinários para elaborar o seu produto final, a utilização de óleos e lubrificantes é conditio sine qua non ao pleno funcionamento de tais máquinas”.*

Assim, a seu ver, *“no que tange ao óleo em questão, verifica-se o exato cumprimento das determinações da IN SLT 01/86, visto que tais produtos são integralmente consumidos nos equipamentos de propriedade da Impugnante, com a finalidade de fornecer força motriz ou mesmo de lubrificar todos equipamentos vinculados à produção do aço laminado longo”.*

Conclui, nesses termos, que *“a manutenção da glosa de aproveitamento de crédito de ICMS ante a aquisição do produto utilizado para a produção, acaba por negar validade aos artigos 155, § 2º, II, da CR/88, 19 e 20, caput, e § 1º, da LC 87/96 e 66, V, ‘b’, do RICMS, a ensejar a total insubsistência do lançamento fiscal”.*

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 n° 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.

Como já afirmado, analisando-se do Anexo 5 do Auto de Infração, verifica-se que a glosa de créditos efetuada pelo Fisco se restringe ao produto denominado “Óleo Quaker Quintolubric 888-68 TB 200L”, que tem as seguintes características, segundo informações constantes no próprio sítio eletrônico do fabricante (Anexo 2):

Informações do Fabricante

“QUINTOLUBRIC® 888-68 foi desenvolvido para substituir **fluidos hidráulicos anti-desgaste** base óleo mineral em aplicações onde existem riscos de incêndios. QUINTOLUBRIC® 888-68 também pode ser usado em aplicações cuja proteção ao meio ambiente é necessária sem comprometer o funcionamento dos sistemas hidráulicos. Este fluido não contém água, óleo mineral, ou éster fosfato. É baseado em ésteres orgânicos sintéticos de alta qualidade e aditivos cuidadosamente selecionados que lhe conferem excelente desempenho. **QUINTOLUBRIC® 888-68 oferece nível de lubrificação de óleos hidráulicos anti-desgaste de alto desempenho, e pode ser usado com componentes hidráulicos dos principais fabricantes.**” (Grifou-se)

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

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.

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.

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 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

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

Manifestação Fiscal

"... As constatações da Fiscalização sobre o 'ÓLEO QUAKER QUINTOLUBRIC 888-68 TB' foram ratificadas no sítio do seu fabricante, conforme demonstra o documento que compõe o Anexo 2.

Outros diversos fluidos hidráulicos verificados pela Fiscalização durante os três dias de visita **foram reconhecidos pela própria ARCELORMITTAL como materiais de uso ou consumo. Antecipando-se ao início da ação fiscal, a Empresa promoveu regularizações inerentes a estes materiais mediante as Denúncias Espontâneas autuadas nos PTA 05.000309077-14, 05.000309078-97 e 05.000309081-33**, protocoladas em outubro de 2019.

Na ocasião, foram regularizados, inclusive, vários creditamentos indevidos inerentes a outros **fluidos hidráulicos da linha 'Quintolubric'**.

[...]

Inicialmente, é interessante que sejam abordadas as condições que devem ser satisfeitas, segundo a Instrução Normativa SLT N° 01/1986, considerando sua redação vigente até 31/03/2017, para que um produto seja considerado intermediário.

[...]

Conforme mostram os autos, o fluido hidráulico cujos créditos foram estornados mediante a lavratura do Auto de Infração em estudo, **ou mediante Denúncias Espontâneas feitas pela própria ARCELORMITTAL**, são materiais de uso ou consumo, como, aliás, este Conselho de Contribuintes vem decidindo há anos, conforme comprovam diversos Acórdãos, como os de números 18.921/08/1ª, 19.768/10/3ª, 3.616/10/CE, 20.461/14/2ª, 21.915/16/3ª, entre outros.

A propósito, há pouquíssimos dias, novamente decidiu este **Conselho de Contribuintes pela caracterização do 'ÓLEO QUAKER QUINTOLUBRIC 888-68 TB' como material de uso ou consumo. A decisão se deu no julgamento do Auto de Infração N° 01.001479780-66**, lavrado contra a própria ARCELORMITTAL; o Acórdão correspondente, n° 22.533/21/2ª ainda não foi publicado.

RESULTADO DO JULGAMENTO: ACORDA A 2ª 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, A DRA. SHIRLEY DANIEL DE CARVALHO. ACÓRDÃO N° 22.533/21/2ª

Os fluidos e os óleos hidráulicos não são o combustível responsável por gerar a força motriz das máquinas e equipamentos em que atuam. O fluido hidráulico não é como a gasolina ou o óleo diesel, que geram energia para a máquina funcionar. Ele não gera força motriz, apenas a transmite, multiplicando-a, num processo baseado no princípio da Física que diz que os líquidos transmitem integralmente pressões de uma região para outra. Assim, existe a necessidade da existência do combustível principal (normalmente gasolina, 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 ou do fluido hidráulico.

Os fluidos hidráulicos, portanto, tais como os óleos lubrificantes, são itens de manutenção industrial, devendo ser caracterizados como materiais de uso ou consumo. Eles não são os responsáveis principais pelo funcionamento das máquinas e equipamentos em que são usados.

Ademais, os óleos e fluidos hidráulicos 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 SLT N° 01/86 e do inciso V, do art. 66 do RICMS/02 ..." (Grifou-se)

O Acórdão n° 22.533/21/2ª, citado pelo Fisco, que envolve o mesmo produto e o mesmo Sujeito Passivo, já foi publicado por este E. Conselho, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 22.533/21/2ª

PTA/AI: 01.001479780-66

IMPUGNANTE: ARCELORMITTAL BRASIL S.A.

IE: 362094007.13-72

"... DO MÉRITO

CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO ORIUNDOS DE AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO, NO PERÍODO DE FEVEREIRO DE 2016 A NOVEMBRO DE 2018.

EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75 E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DO MESMO DIPLOMA LEGAL.

[...]

OS PRODUTOS QUE TIVERAM OS SEUS CRÉDITOS GLOSADOS **(FLUIDOS HIDRÁULICOS)**, ESTÃO RELACIONADOS NA TABELA ELABORADA NO RELATÓRIO DO AUTO DE INFRAÇÃO ÀS FLS. 10, NA QUAL O FISCO DETALHA SUAS CONSTATAÇÕES SOBRE CADA ITEM FISCALIZADO. CONSTAM AINDA, INFORMAÇÕES DETALHADAS, INCLUINDO FOTOS, SOBRE OS REFERIDOS FLUIDOS, NO ANEXO 3 DO AUTO DE INFRAÇÃO (FLS. 17/22).

CONFORME EXPLICA A FISCALIZAÇÃO, OS FLUIDOS HIDRÁULICOS, ORA AUTUADOS SÃO OS DAS LINHAS "TELLUS", DA FABRICANTE "SHELL" E "**QUINTOLUBRIC**", FABRICADOS PELA "QUAKER".

[...]

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, APRESENTANDO, ÀS FLS. 99/101, UMA DESCRIÇÃO DA FUNÇÃO DE CADA PRODUTO.

EM SÍNTESE, AFIRMA QUE O “ÓLEO SHELL TELLUS 68” É UM ÓLEO HIDRÁULICO CUJA FUNÇÃO É TRANSMITIR PRESSÃO E LUBRIFICAR PEÇAS DE DIVERSOS EQUIPAMENTOS DE SUAS LINHAS PRODUTIVAS.

EM RELAÇÃO AO “**ÓLEO QUAKER QUINTOLUBRIC 888-68 TB 200L**”, **INFORMA QUE POSSUI FUNÇÕES DE LUBRIFICAÇÃO DE ENGRENAGENS, JUNTAS E BRAÇOS MECÂNICOS, SEM PREJUÍZO DA SUA CONDIÇÃO DE ÓLEO HIDRÁULICO.**

[...]

DA ANÁLISE DO RELATÓRIO DO AUTO DE INFRAÇÃO (FLS. 10) E DO SEU ANEXO 3 (FLS. 17/22), VERIFICA-SE QUE OS PRODUTOS OBJETOS DA AUTUAÇÃO SE REFEREM AOS ÓLEOS HIDRÁULICOS ABAIXO DISCRIMINADOS, QUE DESEMPENHAM AS SEGUINTE FUNÇÕES, CONFORME VERIFICAÇÃO DO FISCO:

- ÓLEO SHELL TELLUS 68: CONFORME EXPLICA A FISCALIZAÇÃO, A INFORMAÇÃO FORNECIDA POR UM DOS FUNCIONÁRIOS DA EMPRESA QUE ACOMPANHOU A VISITA TÉCNICA FOI DE QUE ESTE ÓLEO NÃO É MAIS UTILIZADO PELA EMPRESA E QUE ELE ERA USADO NO SISTEMA HIDRÁULICO DO ALTO FORNO.

- **ÓLEO QUAKER QUINTOLUBRIC 888-68 TB 200L**: O MESMO FUNCIONÁRIO INFORMOU PARA A FISCALIZAÇÃO QUE ESTE É UM ÓLEO HIDRÁULICO UTILIZADO NA SAIA MÓVEL DO CONVERTEDOR DA ACIARIA.

CONFORME JÁ MENCIONADO, CONSTAM INFORMAÇÕES DETALHADAS, INCLUINDO FOTOS, SOBRE OS REFERIDOS ÓLEOS, NO ANEXO 3 DO AUTO DE INFRAÇÃO (FLS. 17/22). A FISCALIZAÇÃO INFORMA QUE ESTAS INFORMAÇÕES FORAM EXTRAÍDAS DOS SÍTIOS DOS SEUS FABRICANTES: SHELL E QUAKER.

NOTA-SE QUE OS ÓLEOS HIDRÁULICOS 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.

[...]

ASSIM, CORRETAMENTE AGIU O FISCO AO EFETUAR A GLOSA DOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS PRODUTOS OBJETO DA AUTUAÇÃO (ÓLEOS HIDRÁULICOS), UMA VEZ QUE EFETIVAMENTE CARACTERIZADOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO, CUJOS CRÉDITOS SÃO VEDADOS PELA LEGISLAÇÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VIGENTE, NOS TERMOS PREVISTOS NO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02.

CORRETAS, PORTANTO, AS EXIGÊNCIAS FISCAIS 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 ...” (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.

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.

Reitere-se que, conforme informação contida no Relatório Complementar anexado ao Auto de Infração, os produtos objeto da presente autuação ou já foram

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

reconhecidos pela Autuada como sendo materiais de uso e consumo ou já tiveram a glosa de seus créditos aprovada por este E. Conselho.

Assim, corretamente agiu o Fisco ao efetuar a glosa dos créditos relativos aos produtos objeto da autuação (fluidos 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."

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo 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.

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, referente 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, estão respaldadas no art. 5º, § 1º, "6" c/c art. 6º, inciso II e art. 12º, § 2º, todos da mesma lei, e art. 43, § 8º do RICMS/02.

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:

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

[...]

Efeitos a partir de 01/01/16

§ 1º Nas hipóteses dos itens 6, 10, 11 e 12 do § 1º do art. 5º, o regulamento estabelecerá como será calculado o imposto, devido a este Estado, correspondente à diferença entre a alíquota interna

RICMS/02

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

[...]

Efeitos a partir de 01/01/16

§ 8º Para cálculo da parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, devida a este Estado, será observado o seguinte:

I - na hipótese do inciso VII do caput do art. 1º deste Regulamento:

a) para fins do disposto no art. 49 deste Regulamento:

a.1) do valor da operação será excluído o valor do imposto correspondente à operação interestadual;

a.2) ao valor obtido na forma da subalínea "a.1" será incluído o valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

b) sobre o valor obtido na forma da subalínea "a.2" será aplicada a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

c) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre o valor obtido na forma da alínea "b" e o valor do imposto relativo à operação interestadual, assim considerado o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da operação de que trata a subalínea "a.1" antes da exclusão do imposto.

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: 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).

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, estabelecido 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 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de produção de prova pericial. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Guilherme Rodrigues Macedo e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Patrícia Pinheiro Martins. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Flávia Sales Campos Vale (Revisora) e Bernardo Motta Moreira.

Sala das Sessões, 24 de junho de 2021.

Alexandre Périssé de Abreu
Relator

Marco Túlio da Silva
Presidente

D