

Acórdão: 24.024/21/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001564438-71
Impugnação: 40.010150626-19
Impugnante: CSN Mineração S.A.
IE: 001043586.02-24
Proc. S. Passivo: Décio Flávio Gonçalves Torres Freire/Outros
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

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 - 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 autuado. Infração caracterizada nos termos art. 5º, § 1º, “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 precedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, no período de abril a agosto de 2017:

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, 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 fls. 74/121, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 1.284/1.305.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 1.306/1.341, 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.

1. Das Preliminares

1.1. Do Requerimento de Prova Pericial

Com o intuito de demonstrar a legitimidade dos créditos por ela apropriados, a Impugnante solicita a realização de **prova pericial**, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados às fls. 117/119.

No entanto, a perícia requerida se mostra desnecessária, uma vez que as informações, argumentos e documentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante, revelam-se suficientes para a elucidação da matéria tratada nos autos.

Além disso, ao contrário da alegação da Impugnante, a matéria em questão é eminentemente de direito, restringindo-se à análise da legitimidade ou não dos créditos por ela apropriados, de acordo com a legislação que rege a matéria, especialmente após a vigência da Instrução Normativa SUTRI nº 01/17 (efeitos a partir de 01/04/17), que alterou a IN SLT nº 01/86.

Assim sendo, indefere-se a prova pericial requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - 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.

Pelas mesmas razões, a “diligência” pleiteada pela Impugnante afigura-se desnecessária, uma vez que, como afirmado, as informações, argumentos e documentos

carreados aos autos pelas partes revelam-se suficientes para a elucidação da matéria tratada nos autos.

2. Do Mérito

2.1. Da Irregularidade “1” - Crédito de ICMS - Aproveitamento Indevido - Material de Uso e Consumo

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de abril a agosto de 2017, relativos a materiais de uso e consumo.

Em termos detalhados, incluindo a exigência da diferença de alíquota, a infração foi narrada da seguinte forma no Relatório Fiscal anexado ao Auto de Infração:

Relatório Fiscal

“... Identificação, levantamento e estorno de créditos vinculados às aquisições de produtos destinados ao uso ou consumo do estabelecimento.

8 - IRREGULARIDADES APURADAS

Constatou-se, mediante conferência de arquivos eletrônicos da escrituração fiscal digital (EFD), documentos fiscais e informações prestadas pelo contribuinte, que o Sujeito Passivo acima qualificado, no período de **01/04/2017 a 31/08/2017**:

Apropriou, indevidamente, crédito de ICMS no valor original de R\$..., demonstrado nos Anexos 1 e 2 do Relatório Fiscal, relativo às aquisições de partes e peças de máquinas, equipamentos e veículos, e outros produtos utilizados fora do processo produtivo (extração, transporte interno, beneficiamento e estocagem) ou que, embora transitando por esse processo, não se enquadram nos termos estabelecidos na legislação tributária para o direito ao crédito do imposto, sobretudo a IN SLT n° 01/1986 com as alterações introduzidas pela IN SUTRI n° 01/2017, a partir de 01/04/2017.

O Sujeito Passivo classificou, na escrituração fiscal digital (campo 07 do registro 0200), os produtos objeto do presente lançamento como sendo do tipo outros (código 99), que não gera direito ao crédito do imposto, diante de outras classificações específicas.

Desta forma, **os produtos vinculados aos créditos estornados foram destinados ao uso ou consumo no estabelecimento**, considerando que não se enquadram em nenhuma hipótese de direito ao crédito do imposto, prevista na legislação tributária, e tendo em vista ainda a classificação dos produtos pelo Sujeito Passivo, como do tipo “outros”, indicando que

não participam diretamente do processo produtivo do estabelecimento.

Deixou de recolher o ICMS devido, no valor original de R\$..., **relativo ao diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento**, conforme demonstrado nos Anexos 1 e 2 do Relatório Fiscal.

Em razão da prática das infrações, exige-se o pagamento de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, conforme valores abaixo (antes da incidência de juros):

[...]

Observação: **Este Auto de Infração é complementado pelo Auto de Infração nº 01.001589977-50, de 03/09/2020.**

[...]

11 - RELAÇÃO DE ANEXOS

Anexo 1 – Demonstrativo Mensal do Crédito Tributário (PDF)

Anexo 2 – Relação dos produtos e apuração dos valores exigidos (PDF)

Anexo 3 – Tabelas Auxiliares – Tipo do Item, Função e localização. (PDF)

Anexo 4 – Anexos 1 a 3 e suas planilhas auxiliares, em formato Excel (Excel)

Anexo 5 – Cópias de notas fiscais objeto do lançamento – amostragem (PDF) ...” (Grifou-se)

Os bens cujos créditos foram glosados estão relacionados nas planilhas inseridas nos Anexos 2 e 4 do Auto de Infração.

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.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante, inicialmente, descreve as etapas do fluxo produtivo de sua unidade localizada no Distrito Miguel Burnier, Município de Ouro Preto/MG, esclarecendo que “*o processo industrial na Mineração localizada em Ouro Preto/MG inclui as etapas necessárias para a obtenção de produtos de minério de ferro (Sinter Feed, Peller Feed e Lump)*”, verbis:

“A) **BENEFICIAMENTO**

OS BLOCOS DE MINÉRIO SÃO TRANSPORTADOS POR CAMINHÕES ATÉ A MINA LOCALIZADA EM OURO PRETO/MG. QUANDO CHEGAM EM OURO PRETO, OS BLOCOS DE MINÉRIO SÃO

TRANSPORTADOS PARA O BRITADOR PRIMÁRIO ONDE SÃO REDUZIDAS AS PARTÍCULAS DE POUCOS MILÍMETROS. ESTA É A PRIMEIRA ETAPA DO BENEFICIAMENTO DE MINÉRIO. APÓS A BRITAGEM, O MINÉRIO É DIRECIONADO À ETAPA DE CLASSIFICAÇÃO.

B) CLASSIFICAÇÃO

APÓS O BENEFICIAMENTO, O MINÉRIO DEVE SER CLASSIFICADO SEGUNDO A SUA GRANULOMETRIA E CARACTERÍSTICAS QUÍMICAS. SÃO TRÊS AS CATEGORIAS DE PRODUTOS: PELLET FEED, SINTER FEED E LUMP.

C) TRANSPORTE FERROVIÁRIO

APÓS O PROCESSO DE BENEFICIAMENTO E CLASSIFICAÇÃO, O TREM INICIA SEU PERCURSO ATÉ O TECAR EM ITAGUAÍ, RIO DE JANEIRO. APÓS CHEGAR NO PORTO, O TREM É DESCARREGADO POR MEIO DOS VIRADORES DE VAGÕES.” (Grifos Originais)

Para facilitar a visualização do processo produtivo, a Impugnante apresenta fluxogramas e esclarecimentos sobre toda a sua linha de produção.

Salienta que, “sendo assim, processo produtivo da Impugnante envolve o transporte do minério até a Mineração de Ouro Preto/MG, através de caminhões, seguindo para o beneficiamento, a classificação e o carregamento ferroviário. Nestas etapas uma série de produtos e materiais compõem o processo produtivo e se afiguram como produtos intermediários, constituindo-se, em suas aquisições, créditos de ICMS passíveis de aproveitamento”.

Ressalta que os produtos e materiais por ela adquiridos, cujos respectivos créditos fiscais são exigidos, se integram ao novo produto ou são consumidos imediata e integralmente no curso principal de seu processo produtivo.

Destaca, porém, que, “de forma **absolutamente equivocada** estes produtos foram considerados pela Fiscalização como materiais de uso e consumo, e ainda tidos como materiais ‘utilizados fora do processo produtivo ou, embora integrantes do processo produtivo, não se enquadram como produto intermediário’, ocasionando o lançamento tributário ora hostilizado – diga-se, em total agressão ao conceito estabelecido pela legislação de regência e pelos Tribunais Judiciais, tanto o Tribunal de Justiça de Minas Gerais quanto o Superior Tribunal de Justiça – STJ”, salientando que “ao se ter conhecimento do processo produtivo da Impugnante, o que não foi verificado pela Fiscalização com critério, reforçando a fragilidade dos lançamentos, denota-se, claramente, que os materiais adquiridos e listados pelo Fisco são consumidos na linha principal de produção, e não em linha marginal”.

A seu ver, o Fisco “sem sequer visualizar ou averiguar o processo produtivo da CSN Mineração, no negócio ‘Minério de Ferro’, utilizou de critérios **absolutamente PRESUNTIVOS** (o que é vedado no ato administrativo), e levantou,

para a autuação fiscal, gama extensa de materiais adquiridos, sem distinção e sem conhecimento do processo produtivo e suas etapas, o que facilmente demonstraria o consumo na linha principal da atividade social da empresa”.

Para sustentar a legitimidade dos créditos por ela apropriados, a Impugnante reporta-se ao art. 155, § 2º da CF/88, bem como aos artigos 19, 20 e 33, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, afirmando que, *“pela simples leitura dos dispositivos legais é possível verificar que, nos termos do inciso I do artigo 33 da Lei Complementar nº 87 de 1996, apenas o direito ao crédito no que tange aos bens destinados ao uso e consumo foi postergado para janeiro de 2020, não havendo qualquer limitação temporal quanto à tomada de créditos decorrentes da aquisição dos insumos do processo produtivo, inclusive produtos intermediários”.*

Aduz que, *“no presente caso, os produtos destacados pela Fiscalização no Auto de Infração configuram insumos de produção classificados como produtos intermediários, e não materiais destinados ao uso e consumo, cujo crédito é vedado pelo supracitado artigo 33 da Lei Complementar nº 87 de 1996”.*

Assim, no seu entender, *“ao contrário do que entendeu a Fiscalização a tomada de crédito não fica de nenhuma forma vinculada ao prazo estipulado no artigo 33 da Lei Complementar nº 87 de 1996”.*

Afirma que, *“além dos dispositivos supramencionados, o embasamento legal utilizado para demonstrar a validade dos créditos tomados pela Impugnante se pauta no RICMS/MG (Decreto nº 43.080 de 2002), bem como na Instrução Normativa SLT nº 1 de 1986, que dispõem sobre o creditamento de ICMS decorrentes da aquisição dos produtos intermediários”.*

Acrescenta que, *“embora o RICMS/MG tenha definido na alínea ‘b’ do inciso V do artigo 66, qual a condição que um produto precisa ter para ser caracterizado como produto intermediário para efeitos de creditamento do ICMS, este dispositivo legal deve ser analisado em conformidade com a legislação complementar de regência que garante direito de crédito do imposto para a aquisição de insumos de produção”.*

Lembra que, *“justamente visando a acabar com eventuais divergências acerca do conceito de produtos intermediários que a Superintendência de Legislação e Tributação da Secretaria da Fazenda do Estado de Minas Gerais - SLT editou a Instrução Normativa nº 1 de 1986”, que “admite a existência de dois tipos de produtos intermediários: (i) os que se integram ao novo produto; e (ii) os que, por sua extensão, são consumidos imediata e integralmente no curso da industrialização”.*

Cita o inciso I da IN nº 01/86, sustentando que, *“a partir dessa definição pode-se extrair que o **consumo imediato envolve a presença concorrente de três requisitos:** (i) que o produto seja considerado individualizado; (ii) que seja consumido diretamente na linha de produção; e (iii) que seja considerado essencial na fabricação do bem a ser produzido”.*

No entanto, segundo sua visão, o Fisco, *“apesar de certamente reconhecer que os produtos em discussão são essenciais na atividade produtiva da Impugnante,*

entendeu que estes não geram direito de crédito por não fazerem parte da linha principal de produção, nos seguintes termos”:

“Apropriou, indevidamente, crédito de ICMS (...) relativo às aquisições de partes e peças de máquinas, equipamentos e veículos, e outros produtos utilizados fora do processo produtivo (extração, transporte interno, beneficiamento e estocagem), ou embora integrantes do processo produtivo, não se enquadram como produto intermediário nos termos estabelecidos na legislação tributária (...)”.

*Porém, na sua ótica, “este entendimento se encontra equivocado e baseado em critérios presuntivos, pois, **conforme se denota do próprio processo produtivo da empresa, os produtos em referência são utilizados e consumidos em linha de produção principal, de acordo com os termos legais para a caracterização dos produtos intermediários com o fim de aproveitamento de créditos de ICMS**”, acrescentando que, “justamente por serem consumidos integralmente no decorrer da linha principal de produção é que também não se pode afirmar que estes produtos não são utilizados na linha central do processo produtivo, pois, na realidade, o que ocorre é o contrário, ou seja, os produtos e materiais, utilizados na linha principal de produção, são aplicados e consumidos integralmente”.*

Pondera que, “do próprio processo produtivo demonstrado acima pela Impugnante conclui-se que os produtos são adquiridos exclusivamente para utilização e exaurimento integral no curso principal da produção”.

*Menciona o inciso II da IN nº 01/86 e afirma que, “**do conceito de consumo integral extraem-se os seguintes requisitos: (i) que o produto seja exaurido no processo produtivo; e (ii) que este exaurimento se dê por força de seu emprego no processo industrial**”.*

Conclui que, “somando-se todos os requisitos para fins de caracterização do produto intermediário, na modalidade consumo imediato e integral, exige-se, concorrentemente, a presença dos seguintes fatores: (i) que o produto seja individualizado; (ii) que o produto seja consumido na linha principal de produção; que haja o seu exaurimento, ainda que parcial, em decorrência de seu emprego no processo industrial; e (iv) que ele seja essencial na fabricação do novo produto”.

*Assim, segundo seu entendimento, “**produto intermediário é todo aquele que, ainda que não integre o produto final, seja essencial e consumido, ainda que parcialmente, durante o processo produtivo**”.*

*Assevera que o TJ/MG “**vem se posicionando no sentido de que todos os insumos de produção dão direito ao aproveitamento de créditos fiscais de ICMS, condicionando apenas a comprovação de que eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial**”, sendo este o mesmo entendimento do STJ.*

Informa que, “conforme será comprovado e demonstrado na defesa, os materiais e produtos adquiridos pela Impugnante que foram consideradas pela

Fiscalização Estadual como bens de uso e consumo, em realidade, se enquadram no conceito de produto intermediário”, esclarecendo que, para tanto, os produtos foram listados em planilha anexada à sua Impugnação (Doc. 03), na qual estariam consignadas todas as informações relativas aos produtos objeto da presente autuação, tais como aplicação, função, etapa do processo em que é aplicado, essencialidade/indispensabilidade, forma de desgaste, etc.

Atesta que “os documentos ora juntados evidenciam os elementos comprobatórios da adequada identificação da natureza e destinação dos produtos adquiridos pela Impugnante e que ensejaram créditos a compensar, uma vez que, indubitavelmente, tratam-se de **PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS**, consumidos e desgastados integralmente no processo produtivo de extração de minério”.

Cita, a título de exemplo, os seguintes PNEUS:

- PNEU DIAGONAL 10/16.5 ARO 8.25;
- PNEU RADIAL 10.00X20 ARO 20;
- PNEU RADIAL 11.00X22 ARO 22;
- PNEU RADIAL 12.00R24 ARO 24;
- PNEU RADIAL 17.5-25 ARO 25;
- PNEU RADIAL 29.5R25 ARO 25;
- PNEU RADIAL 325/95R24 ARO 24

Relata que “os **PNEUS** em questão compõem a frota de caminhões utilizada na etapa de transporte de minério ou estéril e de carregadeiras utilizadas na etapa de carregamento de minério ou estéril, mantendo tais equipamentos em operação durante todo o processo de produção, sendo, portanto, **essencial da produção e embarque do minério de ferro**”.

Portanto, a seu ver, “conforme demonstrado acima, os materiais são empregados diretamente no processo produtivo principal da Companhia, de forma a estarem atrelados à infraestrutura indispensável e necessária à consecução de suas finalidades institucionais”, entendimento que seria corroborado por decisões do TJ/MG no sentido de que, “demonstrado que peças e materiais empregados no processo produtivo e que, nesta produção, se desgastam e/ou são consumidos integralmente, configuram-se produto intermediário”.

Conclui, nesses termos, que “**resta indubitável o direito ao creditamento de ICMS referente aos materiais, peças e bens aplicados no processo produtivo, que são consumidos diretamente na linha de produção e considerados fundamentais no processo produtivo vinculado à sua atividade social, devendo o Auto de Infração em comento ser cancelado**”.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

enfoque naquelas que estabelecem o direito ou a vedação à apropriação dos créditos de ICMS, para compensação com os débitos pelas saídas subsequentes das mesmas mercadorias ou outras delas resultantes.

A regra da não cumulatividade do ICMS encontra-se disciplinada no art. 155, inciso II, § 2º da CF/88, nos seguintes termos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

O Supremo Tribunal Federal tem o entendimento consolidado de que o **direito constitucional à não cumulatividade é regido pelo critério do crédito físico**, podendo ser citadas, a título de exemplo, as seguintes decisões:

“NÃO IMPLICARÁ CRÉDITO PARA COMPENSAÇÃO COM O MONTANTE DO IMPOSTO DEVIDO NAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SEGUINTEs, A ENTRADA DE BENS DESTINADOS A CONSUMO OU À INTEGRAÇÃO NO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO’.

SE NÃO HÁ SAÍDA DO BEM, AINDA QUE NA QUALIDADE DE COMPONENTE DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO, NÃO HÁ FALAR-SE EM CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA. RECURSO NÃO CONHECIDO.” (RE 200.168, REL. MIN. ILMAR GALVÃO, PRIMEIRA TURMA, DJ DE 22.11.1996) (GRIFOU-SE)

RE 195894 / RS - RIO GRANDE DO SUL

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

“SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE, O CONTRIBUINTE DO ICMS NÃO TEM DIREITO A SE CREDITAR DO IMPOSTO PAGO NA AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, COMUNICAÇÃO, BENS DO ATIVO FIXO E **DE USO E CONSUMO**. PRECEDENTES: AI 250.852-AGR E RE 195.894. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.”

(RE 354.935-AGR, REL. MIN. ELLEN GRACIE, PRIMEIRA TURMA, DJ DE 21.02.2003). (GRIFOU-SE)

RE 503877 AgR / MG - MINAS GERAIS

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. OPERAÇÕES DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA. UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. AUSÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONSUMIDOR FINAL. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO

I - A DECISÃO AGRAVADA ESTÁ DE ACORDO COM ENTENDIMENTO ADOTADO POR AMBAS AS TURMAS DESTA CORTE, QUE CONSOLIDARAM A JURISPRUDÊNCIA NO SENTIDO DE QUE **NÃO OFENDE O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE A INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO DE ICMS PAGO EM RAZÃO DE OPERAÇÕES** DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA, DE UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU **DE AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO**. PRECEDENTES.

II - A AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS APLICADOS NO PROCESSO PRODUTIVO QUE NÃO INTEGRAM FISICAMENTE O PRODUTO FINAL NÃO GERA DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS, UMA VEZ QUE **A ADQUIRENTE, NESSE CASO, MOSTRA-SE COMO CONSUMIDORA FINAL**. PRECEDENTES.

III - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO” (GRIFOU-SE)

De acordo com essas decisões, resta cristalino que **a vedação da apropriação de créditos correspondentes às entradas demateriais de uso ou consumo** está em perfeita sintonia com a regra constitucional da não cumulatividade do ICMS.

Por outro lado, o art. 33, caput e inciso I da LC nº 87/96, estabelece que, na aplicação do art. 20 da mesma lei, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033;

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

Ultrapassada as questões vinculadas à CF/88 e a LC nº 87/96, passa-se à análise da legislação mineira que rege a matéria.

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” (*materiais meramente consumidos na produção, como defende a Impugnante*), 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.

Esclareça-se que, de acordo com a norma estabelecida no § 22 do art. 66 do RICMS/02 (efeitos a partir de 01/04/17), **não** se compreende no consumo a que se refere a alínea “b” do inciso V do caput o desgaste de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento.

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:

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos a partir de 01/04/2017 - Dec. n° 47.119/16

§ 22. Não se compreende no consumo a que se refere a alínea "b" do inciso V do caput o desgaste de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento.

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 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**, 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.

IN n° 01/86

Efeitos a partir de 01/04/17

II - Por consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo, considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, **vai-se consumindo**, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

Efeitos de 21/02/1986 a 31/03/2017 - Redação original:

"II - Por consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo, considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, **vai-se consumindo ou desgastando**, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.” (Grifou-se)

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.

Corroborar 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 EVOCÇÃO 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 N° 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)

Esclareça-se que o art. 3º da Instrução Normativa SUTRI nº 01/14, que define o processo produtivo das empresas que exploram a atividade de mineração, faz remissão à IN SLT nº 01/86, para a classificação de qualquer produto utilizado nesse processo como intermediário.

Art. 3º Para fins de definição de produto intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SLT n.º 01, de 20 de fevereiro de 1986, entende-se como processo produtivo de extração mineral aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do produto mineral do local de extração até o de seu beneficiamento mineral ou estocagem. (Grifou-se)

Logo, ainda que aplicadas em máquinas, equipamentos e veículos que tenham participação no processo produtivo de mineração, as partes e peças de reposição/manutenção periódica, são classificadas como materiais de uso e consumo, nos termos do inciso IV da IN nº 01/86.

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;

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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, tratando-se 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, **prova esta não produzida nos autos**, mesmo porque a Impugnante apropriou os créditos dessas partes e peças como se intermediários fossem, e não como integrantes de seu ativo imobilizado.

Ressalte-se que 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 - atual Decreto nº 9.580/18 – art. 354), *verbis*:

Decreto nº 9.580/18

(22/11/18)

Art. 354. Serão admitidas como custo ou despesa operacional as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

condições eficientes de operação (Lei n° 4.506, de 1964, art. 48, caput).

§ 1° Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil do bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei n° 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único; e Lei n° 6.404, de 1976, art. 183, § 3°, inciso II).

§ 2° O valor não depreciado de partes e peças substituídas poderá ser deduzido como custo ou despesa operacional, desde que devidamente comprovado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

I - aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre os custos de substituição das partes ou das peças;

II - apurar a diferença entre o total dos custos de substituição e o valor determinado no inciso I;

III - escriturar o valor apurado no inciso I a débito das contas de resultado;

IV - escriturar o valor apurado no inciso II a débito da conta do ativo imobilizado que registra o bem, o qual terá seu novo valor contábil depreciado no novo prazo de vida útil previsto.

§ 3° Somente serão permitidas despesas com reparos e conservação de bens móveis e imóveis se intrinsecamente relacionados com a produção ou com a comercialização dos bens e dos serviços (Lei n° 9.249, de 1995, art. 13, caput, inciso III).

Decreto n° 3.000/99

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.

§ 1° 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.

§ 2° 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

[...]

No entanto, como já afirmado, as partes e peças objeto da presente autuação são destinadas à reposição ou a manutenções diversas, motivo pelo qual se enquadram na regra estabelecida no § 13 do art. 66 do RICMS/02, não gerando, pois, direito a créditos do ICMS.

Art. 66 ...

[...]

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

[...]

Por consequência, de plano, sem a necessidade de maiores análises, **todas as partes e peças objeto da presente autuação, cujas entradas no estabelecimento autuado ocorreram em datas posteriores a 01/04/17, não geram direito a créditos do ICMS**, por força da vedação estabelecida no art. 70, inciso XVII do RICMS/02.

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

[...]

Efeitos a partir de 01/04/17

XVII - o imposto se relacionar à entrada de partes e peças de máquinas e equipamentos, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ainda que desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto resultante de qualquer processo produtivo, 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.

[...]

(Grifou-se)

Com relação aos demais produtos objeto da presente autuação, **não classificados como partes e peças** de manutenção, a conclusão é a mesma, isto é, são

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

também materiais de uso e consumo, uma vez que **não** se consomem imediata e integralmente na extração ou no curso do beneficiamento do minério.

A conclusão acima advém da análise da planilha inserida no Anexo 4 do Auto de Infração, aba “Auxiliar – Função e Local”, na qual constam as seguintes ocorrências que fundamentaram a glosa dos créditos ora em análise:

FUNÇÃO E LOCAL DE APLICAÇÃO DO PRODUTO	
Código	Descrição
1	Partes e Peças utilizadas em máquinas, equipamentos ou veículos.
2	Aditivo para combustível com função aumentar desempenho.
3	Ferramenta para usos diversos
4	Papelão utilizado em embalagens diversas
5	Manta de borracha de uso geral
6	Produto sintético (resina) utilizado em máquinas, equipamentos e veículos
7	Peça de madeira utilizada em estruturas diversas
8	Equipamento elétrico de uso geral
9	Material para manutenção de correia transportadora

Como se vê, as motivações/legendas acima, bem como a listagem completa dos produtos objeto da presente autuação (aba “Anexo 4 – Anexo 2 Excel”), são bastante elucidativas quanto à natureza dos produtos que tiveram os seus créditos glosados, **efetivamente caracterizados como materiais de uso ou consumo**, especialmente após a vigência da IN SUTRI nº 01/17.

Sem razão, portanto, a Impugnante, quando alega que o Fisco “*sem sequer visualizar ou averiguar o processo produtivo da Companhia Siderúrgica Nacional, no negócio ‘Minério de Ferro’, utilizou de critérios absolutamente PRESUNTIVOS (o que é vedado no ato administrativo), e levantou, para a autuação fiscal, gama extensa de materiais adquiridos, sem distinção e sem conhecimento do processo produtivo e suas etapas, o que facilmente demonstraria o consumo na linha principal da atividade social da empresa*”, pois o quadro acima demonstra o zelo do Fisco ao analisar os produtos que tiveram os seus créditos glosados.

A Impugnante também se equivoca ao afirmar que o Fisco, “*apesar de certamente reconhecer que os produtos em discussão são essenciais na atividade produtiva da Impugnante, entendeu que estes não geram direito de crédito por não fazerem parte da linha principal de produção*”.

O Fisco foi bastante claro em seu Relatório Fiscal, ao relatar que a glosa dos créditos se referia a “*partes e peças de máquinas, equipamentos e veículos, e outros produtos utilizados fora do processo produtivo (extração, transporte interno, beneficiamento e estocagem) ou que, embora transitando por esse processo, não se enquadram nos termos estabelecidos na legislação tributária para o direito ao crédito do imposto, sobretudo a IN SLT nº 01/1986 com as alterações introduzidas pela IN SUTRI nº 01/2017, a partir de 01/04/2017*”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como em toda e em qualquer indústria, as mineradoras utilizam uma variada gama de produtos que podem ser utilizados tanto em máquinas, equipamentos e veículos empregados na linha de produção, como também em áreas diversas.

A título de exemplo, podem ser citados os materiais de manutenção mecânica, elétrica e hidráulica, de aplicação ampla, dentre outros.

O ponto central da autuação, no entanto, se refere a partes e peças que, apesar de serem aplicadas em máquinas, equipamentos e veículos da linha central de produção, não geram direito a créditos do ICMS, por serem caracterizadas como materiais de uso e consumo.

Também não assiste razão à Impugnante quando afirma que “*produto intermediário é todo aquele que, ainda que não integre o produto final, seja essencial e consumido, ainda que **parcialmente**, durante o processo produtivo*”.

Como já afirmado, a IN nº 01/86 (e também a IN nº 01/17), ao fazer alusão a consumo direto, restringe suas definições aos bens e materiais que participem ativa e diretamente do processo de produção, gerando, via de consequência o produto final, consumindo-se **imediate e integralmente** no curso da industrialização, por consequência dessa ação.

Especificamente em relação ao **PNEUS** citados pela Impugnante, há que se destacar que, mesmo aqueles alocados nas atividades de carregamento e movimentação do minério, de modo claro e inequívoco **não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção**, não se enquadrando no conceito de produto intermediário definido pela Instrução Normativa nº 01/86.

A função dos pneus é de suportar carga, amortecer impacto, rodar, transmitir esforços do motor ao solo, não havendo assim, nenhuma atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção.

O desgaste dos pneus se dá em função da força de atrito com o solo, decorrente do peso do veículo que sustenta, independentemente da existência de minério nas vias em que rodam.

Observe-se que, nos casos em que o veículo transita sem carregamento de minério ou estéril (por exemplo, no retorno após descarregamento, na ida para lavagem, abastecimento, manutenção e outros deslocamentos), os pneus continuam a se desgastar ao suportar a própria carga (massa do veículo).

Portanto, somente o fato de haver o eventual contato físico com o minério, não é suficiente para o enquadramento do pneu como produto intermediário.

É esse o entendimento externado no Acórdão nº 4.751/17/CE, que classificou como materiais de uso e consumo os pneus adquiridos por empresa que também explora a atividade de mineração, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 4.751/17/CE

PTA/AI: 01.000165686-62

RECORRENTE: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

VALE S.A.

- **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.

AS REFERIDAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS, AO FAZEREM ALUSÃO A CONSUMO DIRETO, RESTRINGEM SUAS DEFINIÇÕES AOS BENS E MATERIAIS QUE PARTICIPEM ATIVA E DIRETAMENTE DO PROCESSO DE PRODUÇÃO, GERANDO, VIA DE CONSEQUÊNCIA O PRODUTO FINAL.

ASSIM, UMA CARREGADEIRA, UM BRITADOR, UMA PENEIRA, ENTRE OUTROS, PARTICIPAM ATIVA E DIRETAMENTE DO PROCESSO DE PRODUÇÃO DO MINÉRIO DE FERRO, O QUE NÃO OCORRE COM OS ÓLEOS LUBRIFICANTES E AS GRAXAS, CUJA ÚNICA FUNÇÃO É A LUBRIFICAÇÃO DE PARTES E PEÇAS DE VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, OU SEJA, ESSES PRODUTOS NÃO CONTRIBUEM DE FORMA DIRETA PARA A PRODUÇÃO DO MINÉRIO.

[...]

OS PNEUS, MESMO AQUELES ALOCADOS NAS ATIVIDADES DE CARREGAMENTO E MOVIMENTAÇÃO DO MINÉRIO, DE MODO CLARO E INEQUÍVOCO, NÃO DESENVOLVEM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA, DENTRO DA LINHA DE PRODUÇÃO, NÃO SE ENQUADRANDO NO CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO DEFINIDO PELA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86.

A FUNÇÃO DOS PNEUS É DE SUPORTAR CARGA, AMORTECER IMPACTO, RODAR, TRANSMITIR ESFORÇOS DO MOTOR AO SOLO, NÃO HAVENDO ASSIM, NENHUMA ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA, DENTRO DA LINHA DE PRODUÇÃO.

O DESGASTE DOS PNEUS DÁ-SE EM FUNÇÃO DA FORÇA DE ATRITO COM O SOLO, DECORRENTE DO PESO DO VEÍCULO QUE SUSTENTA, INDEPENDENTE DA EXISTÊNCIA DE MINÉRIO NAS VIAS EM QUE RODAM.

OBSERVE-SE QUE, NOS CASOS EM QUE O VEÍCULO TRANSITA SEM CARREGAMENTO DE MINÉRIO OU ESTÉRIL (NO RETORNO APÓS DESCARREGAMENTO, POR EXEMPLO) OS PNEUS CONTINUAM A SE DESGASTAR AO SUPORTAR A PRÓPRIA CARGA (MASSA DO VEÍCULO).

PORTANTO, SOMENTE O FATO DE HAVER O EVENTUAL CONTATO FÍSICO COM O MINÉRIO, NÃO É SUFICIENTE PARA O ENQUADRAMENTO DO PNEU COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO.

O CONTATO A QUE SE REFERE A IN Nº 01/86 É O CONTATO PARA A PRODUÇÃO DO MINÉRIO, COMO TEM A MANDÍBULA DO BRITADOR (QUE MÓI O MINÉRIO), QUE SE DESGASTA EM FUNÇÃO DESSE CONTATO, NO PROCESSO DE PRODUÇÃO DO MINÉRIO, O QUE NÃO É O CASO DOS PNEUS ...”

(GRIFOU-SE)

Como se vê, os PNEUS acima, assim como outros produtos objeto da presente atuação, **independentemente da data de sua entrada no estabelecimento autuado (antes ou após 31/03/17), não** geram direito a créditos do ICMS, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02, uma vez que caracterizados como materiais de uso e consumo.

Concluindo, analisando-se as planilhas elaboradas pelo Fisco, verifica-se que todas as partes e peças objeto da presente atuação, pelas razões já expostas, enquadram-se nas hipóteses previstas no art. 66, §§ 13 e 22 do RICMS/02, novamente reproduzidos abaixo, sendo caracterizadas como materiais de uso e consumo.

Art. 66 ...

[...]

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

[...]

Efeitos a partir de 01/04/2017 - Dec. nº 47.119/16

§ 22. Não se compreende no consumo a que se refere a alínea "b" do inciso V do caput o desgaste de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento.

(...)

Por outro lado, **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 todos os insumos de produção dão direito ao aproveitamento de créditos fiscais de ICMS, condicionando apenas a comprovação de que eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

A energia elétrica, por exemplo, apesar de ser absolutamente indispensável a todo e qualquer empreendimento, somente gera direito a créditos do imposto, quando utilizada no processo de industrialização, no sentido *stricto sensu*, nos termos estabelecidos no art. 66, inciso III e § 4º do RICMS/02, isto é, os créditos a ela relativos são vedados pela legislação vigente nas demais hipóteses.

Vê-se, pois, que **há um amplo arcabouço legal que ampara o feito fiscal**, transitando desde a CF/88 até as normas regulamentares internas do Estado de Minas Gerais, que autorizam os estornos de créditos em casos da espécie.

Portanto, Inexiste no presente lançamento, **como tenta fazer crer a Impugnante**, “tributação por analogia”, “arbitrariedade na glosa dos créditos” ou qualquer “violação ao devido processo legal”, uma vez que **a autuação está em perfeita sintonia com a legislação que rege a matéria**, tendo sido respeitado o princípio do contraditório e da ampla defesa.

A título de complementação, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal sobre a matéria em análise, cujos argumentos são integralmente ratificados por esta Câmara:

Manifestação Fiscal

“... Em relação aos produtos intermediários, há na escrituração fiscal digital (EFD) registro e campo específicos, e obrigatórios, para sua identificação, conforme pode ser observado no campo 07 do registro 0200 (tabela de identificação do item) constante do Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital – EFD ICMS/IPI:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

REGISTRO 0200: TABELA DE IDENTIFICAÇÃO DO ITEM (PRODUTO E SERVIÇOS)

Este registro tem por objetivo informar mercadorias, serviços, produtos ou quaisquer outros itens concernentes às transações fiscais e aos movimentos de estoques em processos produtivos, bem como os insumos. Quando ocorrer alteração somente na descrição do item, sem que haja descaracterização deste, ou seja, criação de um novo item, a alteração deve constar no registro 0205.

Nº	Campo	Descrição	Tipo	Tam	Dec	Obrig
01	REG	Texto fixo contendo "0200"	C	004	-	O
02	COD_ITEM	Código do item	C	060	-	O
03	DESCR_ITEM	Descrição do item	C	-	-	O
04	COD_BARRA	Representação alfanumérico do código de barra do produto, se houver	C	-	-	OC
05	COD_ANT_ITEM	Código anterior do item com relação à última informação apresentada.	C	060	-	N (informar no 0205)
06	UNID_INV	Unidade de medida utilizada na quantificação de estoques.	C	006	-	O
07	TIPO_ITEM	Tipo do item – Atividades Industriais, Comerciais e Serviços: 00 – Mercadoria para Revenda; 01 – Matéria-prima; 02 – Embalagem; 03 – Produto em Processo; 04 – Produto Acabado; 05 – Subproduto; 06 – Produto Intermediário; 07 – Material de Uso e Consumo; 08 – Ativo Imobilizado; 09 – Serviços; 10 – Outros insumos; 99 – Outras	N	2	-	O
08	COD_NCM	Código da Nomenclatura Comum do Mercosul	C	008*	-	OC
09	EX_IPI	Código EX, conforme a TIPI	C	003	-	OC
10	COD_GEN	Código do gênero do item, conforme a Tabela 4.2.1	N	002*	-	OC
11	COD_LST	Código do serviço conforme lista do Anexo I da Lei Complementar Federal nº 116/03.	C	005		OC
12	ALIQ_ICMS	Alíquota de ICMS aplicável ao item nas operações internas	N	006	02	OC
13	CEST	Código Especificador da Substituição Tributária	N	007*	-	OC

Portanto, todas as inferências da Impugnante relativas à legislação estadual, objetivando descaracterizar o lançamento, se encontram equivocadas e divergentes do entendimento administrativo, sendo certo reiterar que somente os dispositivos estaduais devem ser tomados como parâmetro quando se tratar, como no presente caso, da ampliação do direito aos créditos vinculados a produtos intermediários além do entendimento reinante no STF, destacando a IN SLT 01/86, as consultas de contribuintes respondidas pela SUTRI e a jurisprudência administrativa no CC/MG.

III – Do Enquadramento dos Produtos Vinculados ao Lançamento.

Em princípio, no caso de empresas industriais ou mineradoras, esclarece-se que os créditos vinculados à aquisição de produtos são considerados como tomados sob a condição de intermediários, caso aqueles produtos não estejam previstos de forma imediata na legislação tributária, ou seja, matéria prima, material de embalagem, energia elétrica, ativo imobilizado, mercadoria para revenda e outros, pois se assim não fosse, restaria à fiscalização o estorno sumário de todos os créditos de produtos não previstos de forma imediata na legislação tributária.

Por seu turno, caso a fiscalização não encontre dispositivo legal que abrigue o creditamento do imposto realizado, restaria, em regra, a classificação como produtos destinados ao uso/consumo ou alheios à atividade do estabelecimento.

Posto isto, neste caso, a atividade de lançamento resume-se em verificar se os produtos investigados atendem às condições previstas para enquadrá-los na situação de produtos intermediários, à luz da legislação estadual.

Na investigação fiscal há dois caminhos a serem trilhados, inicialmente no âmbito da escrituração fiscal digital (EFD), ou seja, o registro 0200 da EFD e, posteriormente, o enquadramento dos produtos na IN SLT 01/86.

Quanto à EFD, conforme pode ser observado na coluna “Tipo do Item” da planilha constante da prova no Anexo 2 (Planilha Apuração de Valores), a Impugnante escriturou o campo 07 do registro 0200, ou seja, o “tipo do item”, para os produtos autuados, utilizando apenas os códigos 02 (embalagem), 07 (material de uso e consumo) e 99 (outras), ou seja, não utilizou o código 06 (produto intermediário), apesar de ter se creditado integralmente do imposto.

Contudo, para corroborar, a escrituração fiscal do registro 0200 realizada pela Autuada consta da guia “Auxiliar – Registro 0200 EFD”, em formato Excel, constante da prova no Anexo 4, sendo a escrituração extraída através do aplicativo restrito, Auditor Eletrônico.

Verifica-se ainda, que **quase a totalidade dos produtos autuados foram escriturados sob a condição de “outros” (código 99), ao invés de “intermediários” (código 06).** Neste ponto, a

escrituração realizada pela Autuada já seria quase que suficiente para realizar o estorno dos créditos pois, em regra, a classificação do “tipo do item” como “outros” é destinada às exceções, geralmente sem direito ao crédito do imposto.

Por outro lado, contrariando a alegação da Autuada de que a fiscalização se valeu de presunção e analogia, sem conhecer o seu processo produtivo, consta da prova no Anexo 2 (Planilha de Apuração de Valores) o campo **“Função e Local de Aplicação do Produto”** que, por sua vez, remete à prova no Anexo 3 (Tabelas Auxiliares) que contém as informações necessárias para justificar o não enquadramento dos produtos autuados na condição de intermediários, nos termos da IN SLT 01/86.

Reitera-se que em se tratando de partes e peças, já é condição suficiente para o estorno imediato dos créditos, pois a IN SLT 01/86 não mais admite, a partir de 01/04/17, o creditamento do imposto vinculado às aquisições daqueles produtos.

Por outro lado, caso não se trate de partes e peças, basta que o produto não atenda a qualquer condição prevista na IN SLT 01/86 para que o estorno do crédito seja devido.

Desta forma, **conjugada a escrituração do “tipo do item” com a “função e local de aplicação do produto”**, informações essas constantes das provas nos Anexos 2 a 4, depreende-se que **o lançamento está regularmente motivado.**

A Autuada sustenta que os **“pneus”** seriam produtos intermediários, entretanto, esses produtos são partes e peças e, portanto, não são passíveis de creditamento a título de produto intermediário, conforme consta das provas nos Anexos 2 e 3.

A Impugnante traz no **Anexo 8 (Relatório Técnico)**, especificamente na guia “Relatório Técnico”, os produtos “borda Komatsu”, “rolo Komatsu” e “pneu radial”, descrevendo a função, localização, essencialidade e outras informações para cada um deles. Ainda, na guia “Imagem”, traz as fotos dos referidos produtos, pretendendo justificar o creditamento do imposto mediante a natureza de produto intermediário.

Conforme as provas dos Anexos 2 e 3, **a fiscalização classificou as “bordas Komatsu”, “rolos Komatsu” e “pneus radiais” como sendo partes e peças**, conforme sustenta a própria Autuada no Anexo 8.

Analisando os produtos, **não há dúvida de que as “bordas Komatsu”, os “rolos Komatsu” e os “pneus radiais” sejam partes e peças de máquinas, equipamentos ou veículos e, portanto, não são passíveis do creditamento** do imposto.

A Autuada traz ainda em sua peça de impugnação os seguintes anexos, embora não tenha se pronunciado, exatamente, o que se pretende com eles diante da acusação fiscal:

Anexo 9:

Fls. 228 a 258: Laudo técnico, elaborado em 06/2015 e referente ao ano de 2009, descrevendo o processo produtivo das empresas Nacional Minérios (IE/MG 001.022965.00-74) e Companhia Siderúrgica Nacional (IE/MG 180.014526.02-60) em face dos AIs 01.000247440-08 e 01.000251340-50, respectivamente, para concluir que o processo produtivo da Companhia Siderúrgica Nacional seria industrial, e os produtos produzidos seriam semielaborados.

Fls. 259 a 340: Parecer técnico elaborado em 09/2015, descrevendo o processo produtivo da Companhia Siderúrgica Nacional (IE/MG 180.014526.02-60) em face do AI 01.000258258-26 (bens alheios e energia elétrica), respondendo quesitos formulados pela empresa.

Fls. 341 a 377: Laudos técnicos individualizados, elaborados em 2016, com fluxos produtivos da siderurgia e descrevendo produtos utilizados na respectiva atividade.

Fls. 378 a 395: Laudos técnicos individualizados, elaborados em 2016, com fluxos produtivos da Companhia Siderúrgica Nacional (Mineração Casa de Pedra) e descrevendo produtos utilizados na mineração.

Fls. 396 a 398: Laudos técnicos individualizados, elaborados em 2016, com fluxos produtivos da siderurgia e descrevendo produtos utilizados na respectiva atividade.

Fls. 399 a 400: Laudos técnicos individualizados, elaborados em 2016, com fluxos produtivos da Companhia Siderúrgica Nacional (Mineração Casa de Pedra) e descrevendo produtos utilizados na mineração.

Anexo 10:

Fls. 402 a 404: Laudos técnicos individualizados, elaborados em 2016, com fluxos produtivos da

siderurgia e descrevendo produtos utilizados na respectiva atividade.

Fls. 405 a 413: Laudos técnicos individualizados, elaborados em 2016, com fluxos produtivos da produção de cimento em Arcos/MG e descrevendo produtos utilizados na respectiva atividade.

Fls. 414 a 466: Laudo técnico descrevendo peças de consumo intermediário na Companhia Siderúrgica Nacional (Mineração Casa de Pedra), enfatizando o tempo de desgaste de pneus utilizados em alguns equipamentos da mineração.

Fls. 467 a 499: Laudo técnico, elaborado em 02/2014, para a empresa Nacional Minérios (IE/MG 001.022965.03-17), localizada no município de Ouro Preto/MG, visando estabelecer percentual mensal para a tomada de créditos de pneus, resultando no índice de 92,92%.

Fls. 500 a 508: Laudo técnico, elaborado em 13/07/98, para fins de utilização de equipamentos e óleo diesel no processo produtiva da empresa Nacional Minérios (IE/MG 001.022965.03-17), localizada no município de Ouro Preto/MG.

Anexo 11:

Fl. 510: Foto de caminhão fora-de-estrada com indicação de chapa de desgaste utilizada na caçamba.

Fls. 511 a 513: Laudos técnicos individualizados, elaborados em 2016, com fluxos produtivos da Companhia Siderúrgica Nacional (Mineração Casa de Pedra) e descrevendo produtos utilizados na mineração.

Fls. 514 a 624: Laudos técnicos individualizados, elaborados em 2016, com fluxos produtivos da siderurgia e descrevendo produtos utilizados na respectiva atividade.

Anexo 12:

Ação judicial declaratória proposta pela Companhia Siderúrgica Nacional pleiteando a inexistência de fato gerador nas transferências interestaduais de certos produtos das suas filiais mineiras com destino à Siderúrgica Volta Redonda/RJ, de mesma titularidade da proponente.

Anexo 13:

Registros de apuração do período autuado, em formato de livro fiscal, extraídos da EFD.

Anexo 14:

Notas fiscais por amostragem.

À exceção do Anexo 14, que parece conter DANFES dos produtos descritos no Anexo 8, com a devida vênia, **os documentos contidos nos demais anexos não são aptos para confrontar o lançamento fiscal, ora por não se referirem ao estabelecimento da Impugnante, ora por não terem relação com a acusação fiscal e ora por não conterem os produtos autuados.**

Aliás, as motivações do lançamento, nos termos expostos até aqui, estão claramente identificados, tanto no Auto de Infração quanto no Relatório Fiscal.” (Grifou-se)

Assim, corretamente agiu o Fisco ao efetuar a glosa dos créditos relativos aos produtos objeto da autuação, uma vez que efetivamente caracterizados como **materiais de uso e consumo**, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos previstos no art. 70, incisos III e XVII 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.

Efeitos a partir de 01/04/17

XVII - o imposto se relacionar à entrada de partes e peças de máquinas e equipamentos, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ainda que desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto resultante de qualquer processo produtivo, 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. (Grifou-se)

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.

2.2. Da Irregularidade “2” - ICMS-Diferença de Alíquota - Falta de Recolhimento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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:

[...]

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

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.

2.3. Da Arguição de Aplicação Indevida da Multa de Revalidação

A Impugnante sustenta que a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 somente poderia ser aplicada nos casos previstos no inciso III do art. 53 do mesmo diploma legal, isto é, somente nos casos de não recolhimento do imposto.

Entende o Sujeito Passivo, no entanto, que a hipótese dos autos é de utilização indevida de créditos, enquadrando-se na disposição do inciso IV do art. 53 da Lei nº 6.763/75, concluindo que a multa de revalidação a ele imputada deve ser cancelada, por ausência de tipicidade.

No entanto, **em que pesem os seus argumentos**, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que o art. 53, § 1º da Lei nº 6.763/75 estabelece, claramente, que as multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

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

[...]

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;

[...]

§ 1º As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

Por outro lado, o art. 195 do RICMS/02, com a redação dada pelo art. 3º do Decreto nº 46.698, de 30/12/14, com vigência a partir de 01/02/15, extinguiu a necessidade de recomposição da conta gráfica em casos da espécie.

Com essa alteração, o caput do referido dispositivo legal estabeleceu expressamente que, nos casos envolvendo aproveitamento indevido de créditos de ICMS, **os valores indevidamente apropriados serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, da multa relativa ao aproveitamento indevido e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.**

RICMS/02

Vigência a partir de 01/02/15

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

Esclareça-se, porém, que o § 1º do referido dispositivo legal, garante ao contribuinte a quitação do crédito tributário com os créditos acumulados que detiver, observado o disposto nos §§ 2º e 3º do mesmo dispositivo.

Art. 195 ...

§ 1º **O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir** do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, **o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica**, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

§ 2º O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1º, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º Na hipótese de saldo igual a zero ou saldo devedor, no período a que se refere o § 2º, fica vedada a dedução de que trata o § 1º.

§ 4º Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1º.

Por sua vez, o § 4º disciplina que valores relativos aos juros de mora e à multa de revalidação sofrerão redução proporcional à parcela quitada mediante utilização de saldos credores acumulados.

Assim, se o contribuinte detiver saldo credor acumulado para quitar a totalidade dos créditos indevidamente apropriados, **ele arcará somente com o valor da multa isolada exigida**, como ocorria à época em que se exigia a recomposição da conta gráfica.

De forma similar, se o saldo credor acumulado for suficiente para cobrir apenas parte dos créditos indevidamente apropriados, **os juros de mora e a multa de revalidação serão exigidos somente de forma proporcional à parcela não quitada**, o que ocorria, também, à época da exigência da recomposição da conta gráfica, em que os créditos do contribuinte eram inferiores aos valores glosados.

Se o contribuinte não possuir nenhum saldo credor, a recomposição geraria valor a recolher exatamente igual ao somatório dos créditos glosados, sobre o qual incidiria a multa de revalidação.

Independentemente dessas observações, a exigência fiscal da multa de revalidação, como já afirmado, está devidamente amparada no caput do art. 195 do RICMS/02.

Há que se destacar que a nova regra contida no dispositivo legal em apreço tem efeitos retroativos, pois a nova redação apenas **instituiu um novo critério de apuração ou de procedimento de fiscalização** (não obrigatoriedade de recomposição da conta gráfica), nos termos do § 1º do art. 144 do CTN, sem qualquer prejuízo ao contribuinte, pois este pode fazer uso de eventuais créditos acumulados que possuir para quitação do crédito tributário, ou, se assim não desejar, manter os créditos em sua conta gráfica para compensação com débitos futuros ou mesmo transferi-los a terceiros, nos termos previstos na legislação.

O próprio Decreto 46.698/14 (art. 4º), que alterou a redação do art. 195 do RICMS/02, faz menção expressa a seus efeitos retroativos, com fulcro no art. 144, § 1º do CTN.

Art. 4º O disposto no art. 1º e no art. 3º deste Decreto **aplica-se aos fatos geradores ocorridos antes e após a sua publicação, nos termos do § 1º do art. 144** do Código Tributário Nacional (CTN) - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. (G.N.)

Portanto, **contrariamente à afirmação da Impugnante**, o procedimento fiscal está devidamente amparado na legislação que rege a matéria, uma vez que a

exigência da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 está expressamente prevista no art. 195 do RICMS/02.

2.4. 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 MizabelDerzi, 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, emendada 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).

2.5. 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”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Paula Prado Veiga de Pinho (Revisora), Luiz Geraldo de Oliveira e Alexandra Codo Ferreira de Azevedo.

Sala das Sessões, 07 de dezembro de 2021.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator**

CC/MG