

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.578/20/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001425514-47
Impugnação: 40.010149393-21
Impugnante: Arcelormittal Brasil S.A.
IE: 367094007.03-33
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, contrariando o disposto no art. 70, inciso III do RICMS/02. **Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.**

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO – ATIVO PERMANENTE - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento. **Infração caracterizada nos termos do art. 6º, inciso II e art. 12, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 42, § 1º do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.**

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

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

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

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

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 91/105, cujos argumentos forma refutados pelo Fisco às fls. 143/155.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 160/183, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Do Requerimento de Prova Pericial

A Impugnante requer a realização de prova pericial, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados às fls. 100/101, com o intuito de demonstrar a legitimidade dos créditos por ela apropriados.

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

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

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

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

Os relatos sobre as visitas técnicas foram documentados e ratificados por qualificados funcionários da própria empresa, conforme demonstram os documentos acostados às fls. 22/52.

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

Conforme demonstrado às fls. 29, 39, 46 e 52, os próprios gerentes das áreas visitadas acompanharam as diligências e atestaram a veracidade das constatações feitas *in loco* pelo Fisco, fato, aliás, em momento algum questionado pela Impugnante.

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

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

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

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

Do Mérito

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

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

As exigências referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, nos termos do demonstrativo acostado às fls. 84/85.

Os produtos que tiveram os seus créditos glosados (partes e peças de máquinas, aparelhos e equipamentos), estão listados na planilha referente ao Anexo 3 do Auto de Infração (fls. 17/20).

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

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

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

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

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

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

Assim, no seu entendimento, *“os outros critérios estipulados por instruções normativas, 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 (art. 150, I, CR/88 e 97 do CTN), merecendo, pois, ser prontamente rechaçadas”*.

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

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

Enfatiza, porém, que, mesmo que se considere, exclusivamente, os requisitos estabelecidos pela Instrução Normativa SLT nº 01/86 (IN nº 01/86) e no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02, ainda assim os materiais objeto da autuação se enquadrariam no conceito de produtos intermediários.

Acrescenta que “a IN SLT 01/86 exige o consumo imediato das mercadorias, que se traduz na necessidade de que os bens participem ‘num ponto qualquer da **linha de produção**, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes’; demanda, ainda, o consumo integral, em que o item ‘vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial”.

Ressalta que, “até 31.03.2017 (abrangendo parte significativa do período de apuração), a sobredita IN permitia, expressamente, o crédito em relação às partes e peças que desenvolvessem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, **em contato físico com o produto em elaboração**, importando na perda de suas dimensões ou características originais, implicando nas suas substituições periódicas”. (Grifou-se)

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

Nesse enfoque, a Impugnante afirma que os itens objeto da presente autuação têm a característica de serem essenciais à obtenção do produto final e, ainda, se esgotam, em prazo inferior a um ano, desempenhando as seguintes funções:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TABELA ELABORADA PELA IMPUGNANTE - FUNÇÃO DOS BENS AUTUADOS

ITEM	FUNÇÃO
TAMBOR SIMPLEX CR3670513	CORREIAS TRANSPORTADORA - ROLO DA CORREIA
ROLO RIKI RKI-427014 IMPACTO	ROLO DE CORREIA TRANSPORTADORA
ROLO RIKI RKR-483214 RETORNO	ROLO DE CORREIA TRANSPORTADORA
ROLO RIKI RKC-431614 CARGA	ROLO DE CORREIA TRANSPORTADORA
ROLO RIKI RKI-431614 IMPACTO	ROLO DE CORREIA TRANSPORTADORA
ROLO RIKI RKR-499514 RETORNO	ROLO DE CORREIA TRANSPORTADORA
ROLO RIKI RKC-437614 CARGA	ROLO DE CORREIA TRANSPORTADORA
ROLO RIKI RKR-4119414 RETORNO	ROLO DE CORREIA TRANSPORTADORA
ROLO RIKI RKG-250 GUIA	ROLO DE CORREIA TRANSPORTADORA
CORRENTE ROLOS SIMPLES P 38,10 264 ELOS	PARA MESA DE ROLOS DO LINGOTAMENTO CONTÍNUO - DURA MENOS DE 12 MESES
CILINDRO DES FCE-TM01-006	LINGOTAMENTO CONTÍNUO - EMPURRA O TARUGO - ACIONA O EMPURRADOR
CILINDRO DES RAT-FE001-I-792	CILINDRO ABERTURA DA PONTE DE GIRO - FORNO ELÉTRICO - PONTE QUE ESTÃO OS BRAÇOS DA ABÓBADAM E A COLUNA
CHAPA DES R AX-PA001-I-061 POS 10	PARA ALÇA DAS PAINÉIS RESPONSÁVEIS PELA MOVIMENTAÇÃO DO AÇO LÍQUIDO
CORRENTE ROLOS SIMPLES P 63,50 260 ELOS	MESA DE ROLOS DO LINGOTAMENTO CONTÍNUO - DURA MENOS DE 12 MESES
ROLO DES RLM-AS101-I-116 POS 1 A 9	ROLO GUIA DO SEPARADOR MÓVEL DE ESPIRAS
VARIADOR ENKOTEC 118 B 2050	PEÇA QUE AJUSTA A VELOCIDADE DA ENTRADA DO ARAMENA MÁQUINA DE PREGOS
VARIADOR ENKOTEC 110C1635	PEÇA QUE AJUSTA A VELOCIDADE DA ENTRADA DO ARAMENA MÁQUINA DE PREGOS

TABELA ELABORADA PELA IMPUGNANTE - FUNÇÃO DOS BENS AUTUADOS - CONTINUAÇÃO

ITEM	FUNÇÃO
ARCO ENKOTEC 110C8500	FAZ A PINÇA QUE SEGURA O PREGO NO ARO DA MÁQUINA SE ABRGR
VARIADOR ENKOTEC 620B1737	VARIA A VELOCIDADE DO ARAME PARA FAZER NO MOLDE CORRETO - NÃO TEM CONTATO - O QUE TEM CONTATO SÃO OS ROLOS
SUPORTE ENKOTEC 110C7514	APOIO DA NAVALHA DE CORTE DA MÁQUINA DE PREGO ENKOTEC

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

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

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

O art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 permite o aproveitamento de créditos de ICMS relativos a produtos intermediários, assim entendidos aqueles que

sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

[...]

V - a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

[...]

b) são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição;

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

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

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

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

Define, ainda, como produto intermediário aquele que, desde o início de sua utilização na linha de produção, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica, sem comportar recuperação de seu todo ou de seus elementos.

Na mesma linha, a referida Instrução Normativa estabelece que **não são produtos intermediários as partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos**, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.”
(GRIFOU-SE)

Contudo, o inciso V da Instrução Normativa em apreço, com vigência até 31/03/17, definia também como produtos intermediários as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvessem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, resultando na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementava ou as contivesse.

Instrução Normativa SLT nº 01/86

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Instrução Normativa SUTRI N° 001/17

Art. 2° - **Ficam revogados:**

I - o item V da Instrução Normativa SLT n° 1, de 20 de fevereiro de 1986;

[...]

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

Por outro lado, sob o prisma do § 6° 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 §§ 3°, 5° e 6° deste artigo;

[...]

§ 6° Será admitido o crédito, na forma do § 3° 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 n° 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 §§ 1° E 2° DO ART. 301 DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA”

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

Assim, caso se tratasse de partes e peças de um bem principal, caberia à Impugnante comprovar que a sua substituição não seria decorrente de meros reparos, reposições ou manutenções, mas sim de uma reforma que autorizasse afirmar que o bem foi renovado, com aumento da vida útil por prazo superior a 12 (doze) meses, tudo devidamente demonstrado e contabilizado nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade.

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

Regulamento do imposto de Renda

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

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

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

[...]

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

Destaque-se, porém, que não é esse o caso dos autos, pois a própria Impugnante apropriou os créditos relativos às partes e peças como se produtos intermediários fossem, e não como bens integrados ao seu ativo imobilizado, isto é, as normas inerentes a bens integrantes do ativo imobilizado não se aplicam ao presente processo.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Na verdade, independentemente da data de sua entrada no estabelecimento autuado (antes ou após 31/03/17), os bens objeto da presente autuação 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.

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

[...]

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

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

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

→ “**Rolos**” e “**Tambor**” dos Transportadores de Correia (foto à fl. 24):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TABELA ELABORADA PELO FISCO (ANEXO 3 DO AI)

DESCRIÇÃO	CONSTATAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO DURANTE A VISITA À USINA SIDERÚRGICA	OBSERVAÇÕES ADICIONAIS
TAMBOR SIMPLEX CR3670513	É UM ROLO DE TRANSPORTADOR DE CORREIAS; ELE NÃO FAZ CONTATO DESEJADO COMA MATÉRIA-PRIMA, UTILIZADA NO ALTO FORNO, QUE ESTÁ SENDO TRANSPORTADA. TAL CONTATO É FEITO PELA MANTA DE BORRACHA DO TRANSPORTADOR DE CORREIAS.	PARTE DE TRANSPORTADOR DE CORREIAS QUE SEQUER FAZ CONTATO COM O PRODUTO QUE ESTÁ SENDO TRANSPORTADO . TAMBÉM NÃO FAZ QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO - INFRINGÊNCIAS AOS INCISOS I, IV E V DA IN SLT 01/1986.
ROLO RIKI RKI-427014 IMPACTO	TAL MATERIAL É UM ROLO DE TRANSPORTADOR DE CORREIAS; ELE NÃO FAZ CONTATO DESEJADO COMA MATÉRIA-PRIMA, UTILIZADA NO ALTO FORNO, QUE ESTÁ SENDO TRANSPORTADA. TAL CONTATO É FEITO PELA MANTA DE BORRACHA DO TRANSPORTADOR DE CORREIAS.	PARTE DE TRANSPORTADOR DE CORREIAS QUE SEQUER FAZ CONTATO COM O PRODUTO QUE ESTÁ SENDO TRANSPORTADO . TAMBÉM NÃO FAZ QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO - INFRINGÊNCIAS AOS INCISOS I, IV E V DA IN SLT 01/1986.
ROLO RIKI RKR-483214 RETORNO	TAL MATERIAL É UM ROLO DE TRANSPORTADOR DE CORREIAS; ELE NÃO FAZ CONTATO DESEJADO COMA MATÉRIA-PRIMA, UTILIZADA NO ALTO FORNO, QUE ESTÁ SENDO TRANSPORTADA. TAL CONTATO É FEITO PELA MANTA DE BORRACHA DO TRANSPORTADOR DE CORREIAS.	PARTE DE TRANSPORTADOR DE CORREIAS QUE SEQUER FAZ CONTATO COM O PRODUTO QUE ESTÁ SENDO TRANSPORTADO . TAMBÉM NÃO FAZ QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO - INFRINGÊNCIAS AOS INCISOS I, IV E V DA IN SLT 01/1986.
ROLO RIKI RKC-431614 CARGA	TAL MATERIAL É UM ROLO DE TRANSPORTADOR DE CORREIAS; ELE NÃO FAZ CONTATO DESEJADO COMA MATÉRIA-PRIMA, UTILIZADA NO ALTO FORNO, QUE ESTÁ SENDO TRANSPORTADA. TAL CONTATO É FEITO PELA MANTA DE BORRACHA DO TRANSPORTADOR DE CORREIAS.	PARTE DE TRANSPORTADOR DE CORREIAS QUE SEQUER FAZ CONTATO COM O PRODUTO QUE ESTÁ SENDO TRANSPORTADO . TAMBÉM NÃO FAZ QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO - INFRINGÊNCIAS AOS INCISOS I, IV E V DA IN SLT 01/1986.
ROLO RIKI RKI-431614 IMPACTO	TAL MATERIAL É UM ROLO DE TRANSPORTADOR DE CORREIAS; ELE NÃO FAZ CONTATO DESEJADO COMA MATÉRIA-PRIMA, UTILIZADA NO ALTO FORNO, QUE ESTÁ SENDO TRANSPORTADA. TAL CONTATO É FEITO PELA MANTA DE BORRACHA DO TRANSPORTADOR DE CORREIAS.	PARTE DE TRANSPORTADOR DE CORREIAS QUE SEQUER FAZ CONTATO COM O PRODUTO QUE ESTÁ SENDO TRANSPORTADO . TAMBÉM NÃO FAZ QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO - INFRINGÊNCIAS AOS INCISOS I, IV E V DA IN SLT 01/1986.
ROLO RIKI RKR-499514 RETORNO	TAL MATERIAL É UM ROLO DE TRANSPORTADOR DE CORREIAS; ELE NÃO FAZ CONTATO DESEJADO COMA MATÉRIA-PRIMA, UTILIZADA NO ALTO FORNO, QUE ESTÁ SENDO TRANSPORTADA. TAL CONTATO É FEITO PELA MANTA DE BORRACHA DO TRANSPORTADOR DE CORREIAS.	PARTE DE TRANSPORTADOR DE CORREIAS QUE SEQUER FAZ CONTATO COM O PRODUTO QUE ESTÁ SENDO TRANSPORTADO . TAMBÉM NÃO FAZ QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO - INFRINGÊNCIAS AOS INCISOS I, IV E V DA IN SLT 01/1986.

TABELA ELABORADA PELO FISCO (ANEXO 3 DO AI)

DESCRIÇÃO	CONSTATAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO DURANTE A VISITA À USINA SIDERÚRGICA	OBSERVAÇÕES ADICIONAIS
ROLO RIKI RKC-437614 CARGA	TAL MATERIAL É UM ROLO DE TRANSPORTADOR DE CORREIAS; ELE NÃO FAZ CONTATO DESEJADO COMA MATÉRIA-PRIMA, UTILIZADA NO ALTO FORNO, QUE ESTÁ SENDO TRANSPORTADA. TAL CONTATO É FEITO PELA MANTA DE BORRACHA DO TRANSPORTADOR DE CORREIAS.	PARTE DE TRANSPORTADOR DE CORREIAS QUE SEQUER FAZ CONTATO COM O PRODUTO QUE ESTÁ SENDO TRANSPORTADO . TAMBÉM NÃO FAZ QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO - INFRINGÊNCIAS AOS INCISOS I, IV E V DA IN SLT 01/1986.
ROLO RIKI RKR-4119414 RETORNO	TAL MATERIAL É UM ROLO DE TRANSPORTADOR DE CORREIAS; ELE NÃO FAZ CONTATO DESEJADO COMA MATÉRIA-PRIMA, UTILIZADA NO ALTO FORNO, QUE ESTÁ SENDO TRANSPORTADA. TAL CONTATO É FEITO PELA MANTA DE BORRACHA DO TRANSPORTADOR DE CORREIAS.	PARTE DE TRANSPORTADOR DE CORREIAS QUE SEQUER FAZ CONTATO COM O PRODUTO QUE ESTÁ SENDO TRANSPORTADO . TAMBÉM NÃO FAZ QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO - INFRINGÊNCIAS AOS INCISOS I, IV E V DA IN SLT 01/1986.
ROLO RIKI RKG-250 GUIA	TAL MATERIAL É UM ROLO DE TRANSPORTADOR DE CORREIAS; ELE NÃO FAZ CONTATO DESEJADO COMA MATÉRIA-PRIMA, UTILIZADA NO ALTO FORNO, QUE ESTÁ SENDO TRANSPORTADA. TAL CONTATO É FEITO PELA MANTA DE BORRACHA DO TRANSPORTADOR DE CORREIAS.	PARTE DE TRANSPORTADOR DE CORREIAS QUE SEQUER FAZ CONTATO COM O PRODUTO QUE ESTÁ SENDO TRANSPORTADO . TAMBÉM NÃO FAZ QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO - INFRINGÊNCIAS AOS INCISOS I, IV E V DA IN SLT 01/1986.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os “Rolos” listados acima (rolos de impacto, de retorno, de carga, guia), assim como o “Tambor Simplex”, são partes e peças dos transportadores de correia, que servem para sustentar, permitir e guiar a movimentação da correia transportadora, sem entrar em contato físico com o produto transportado, função esta desempenhada pela manta da correia transportadora.

Tais bens se enquadram no inciso IV da IN SLT nº 01/86 (partes/peças de manutenção/reposição), uma vez que não exercem qualquer ação direta sobre o produto em elaboração, ou seja, mesmo sob a ótica do inciso V da IN SLT nº 01/86, vigente até 31/03/17, não se enquadrariam no conceito de produtos intermediários, por não exercerem nenhuma atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa.

A caracterização de tais bens como materiais de uso e consumo é corroborada pelas seguintes decisões deste E. Conselho:

ACÓRDÃO Nº 21.577/14/3ª

“... A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, APURADO POR MEIO DE RECOMPOSIÇÃO DE CONTA GRÁFICA, NO PERÍODO DE JANEIRO A DEZEMBRO DE 2009, EM DECORRÊNCIA DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS ORIGINÁRIOS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DESTINADAS A USO E CONSUMO E BENS ALHEIOS AO ESTABELECIMENTO E CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA FORA DA ÁREA DE BENEFICIAMENTO PRIMÁRIO. EXIGE O FISCO, AINDA, O ICMS DEVIDO PELA DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO, PARA FINS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO.

[...]

1.1 – APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO E DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO

[...]

ANALISANDO OS PRODUTOS LEVANTADOS PELA DEFESA, AFIRMA O FISCO QUE ELES NÃO EXERCEM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA NO PROCESSO PRODUTIVO, RAZÃO PELA QUAL SE CLASSIFICAM COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO.

ASSIM DISCORRE EM SUA MANIFESTAÇÃO:

...

- **ROLOS DE IMPACTO E DE CARGA (ROLO GUIA CORREIA)** - NOSSO ENTENDIMENTO É QUE ESTE PRODUTO NÃO SE DESGASTA PELO CONTATO COM O MINÉRIO, UMA VEZ QUE NÃO EXISTE ESTE CONTATO. ESTES ROLOS SE POSICIONAM SOB O MANTO DO EQUIPAMENTO COM A FUNÇÃO DE GUIÁ-LO, OCORRENDO SEU DESGASTE PELO CONTATO COM ESTE MANTO E NÃO COM O MINÉRIO. O CC/MG SE POSICIONOU FAVORAVELMENTE AO ENTENDIMENTO DO FISCO, EM RECENTE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

JULGAMENTO DE PTA DESTE MESMO ESTABELECIMENTO, NA DECISÃO PROLATADA NO ACÓRDÃO 21.372/13/1ª (PTA 01.000172472.23 – PTA ESTE RELATIVO AO MESMO ESTABELECIMENTO IMPUGNANTE - MINA DE TIMBOPEBA).

...

[...]

É DE FÁCIL PERCEPÇÃO QUE **TODOS OS ROLOS SERVEM PARA SUSTENTAR E PERMITIR A MOVIMENTAÇÃO DA CORREIA TRANSPORTADORA** E SE DESGASTAM EM RAZÃO DO ATRITO (ROLO/CORREIA) E ABRASÃO, BEM COMO PELA ALTA CONCENTRAÇÃO DE UMIDADE NO PROCESSO.

RESTA CLARO, PORTANTO, **QUE NÃO ESTÃO EM CONTATO COM O MINÉRIO QUE SE INDUSTRIALIZA, ATUANDO SOB A CORREIA TRANSPORTADORA, O QUE LHE IMPÕE A CLASSIFICAÇÃO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO.**

NÃO SE DISCORDA DA NECESSIDADE DO PRODUTO NO DESEMPENHO DAS CORREIAS, MAS NÃO É APENAS ISSO QUE SE LEVA EM CONSIDERAÇÃO PARA A CLASSIFICAÇÃO DOS MATERIAIS, POIS, VIA DE REGRA, TODAS AS AQUISIÇÕES DO ESTABELECIMENTO SÃO NECESSÁRIAS PARA A CONSECUÇÃO DOS OBJETIVOS SOCIAIS.

[...]

CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75 E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI DA MENCIONADA LEI, MAJORADA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO), NOS TERMOS DOS §§ 6º E 7º DO ART. 53 DA LEI EM DESTAQUE.” (GRIFOU-SE)

ACÓRDÃO Nº 21.780/15/3ª

“... ITENS 1.1 DO AUTO DE INFRAÇÃO: DO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A ENTRADAS DE MATERIAIS CARACTERIZADOS COMO DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO:

[...]

SÃO OS SEGUINTE MATERIAIS OBJETO DO ESTORNO DOS CRÉDITOS DO IMPOSTO, APÓS A REFORMULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

- **ROLO TRANSPORTADOR DE CORREIA**, ENCOSTO COMPONENTE, LÂMINA COMPONENTE, HIDROGÊNIO SÓDIO, PLACA COMPONENTE, CUNHA COMPONENTE, AGLOMERANTE, BUCHA COMPONENTE, REVESTIMENTO COMPONENTE, ROTOR COMPONENTE, ABANADEIRA COMPONENTE, LUVA COMPONENTE, ANEL COMPONENTE E PLACA COMPONENTE.

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

OS MATERIAIS OBJETO DO ESTORNO NÃO PODEM SER CLASSIFICADOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, COMO DEFENDE A IMPUGNANTE, POR NÃO SE ENQUADRAREM NAS DEFINIÇÕES CONTIDAS NAS MENCIONADAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS NºS 01/86, 01/01 E 01/14.

[...]

QUANTO AO ROLO DE CARGA (APLICAÇÃO CORREIA TRANSPORTADORA – FUNÇÃO APOIO DA MANTA NO TRECHO CARREGADO), VALE DESTACAR QUE ELE TEM A FUNÇÃO DE SUPORTAR A CORREIA TRANSPORTADORA, BEM COMO A CARGA QUE ESTÁ SENDO MOVIMENTADA POR ELA.

DA MESMA FORMA QUE NO ROLO DE IMPACTO, OS ROLOS DE CARGA ESTÃO LOCALIZADOS SOB A MANTA DA CORREIA TRANSPORTADORA, NÃO TÊM CONTATO FÍSICO COM O MINÉRIO. SEU DESGASTE É PELO CONTATO DIRETO COM A PARTE ABAIXO DA MANTA.

[...]

É DE FÁCIL PERCEPÇÃO QUE TODOS OS ROLOS SERVEM PARA SUSTENTAR E PERMITIR A MOVIMENTAÇÃO DA CORREIA TRANSPORTADORA E SE DESGASTAM EM RAZÃO DO ATRITO (ROLO/CORREIA) E ABRASÃO, BEM COMO PELA ALTA CONCENTRAÇÃO DE UMIDADE NO PROCESSO.

RESTA CLARO, PORTANTO, QUE NÃO ESTÃO EM CONTATO COM O MINÉRIO QUE SE INDUSTRIALIZA, ATUANDO SOB A CORREIA TRANSPORTADORA, O QUE LHE IMPÕE A CLASSIFICAÇÃO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO.

[...]

DESSA FORMA, AFIGURA-SE CORRETA A GLOSA DOS CRÉDITOS EFETUADA PELA FISCALIZAÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02, QUE VEDA O APROVEITAMENTO DO IMPOSTO A TÍTULO DE CRÉDITO, QUANDO SE TRATAR DE ENTRADA DE BENS DESTINADOS A USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO ...” (GRIFOU-SE)

→ “Rolo Des RLM-AS101-I-116 POS 1 A 9”:

TABELA ELABORADA PELO FISCO (ANEXO 3 DO AI)

DESCRIÇÃO	CONSTATAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO DURANTE A VISITA À USINA SIDERÚRGICA	OBSERVAÇÕES ADICIONAIS
ROLO DES RLM-AS101-I-116 POS 1 A 9	A FISCALIZAÇÃO FOI INFORMADA PELO FUNCIONÁRIO RENATO ADALBERTO DE AQUINO DE QUE TAL ROLO NÃO É MAIS UTILIZADO PELA USINA . O CITADO FUNCIONÁRIO AFIRMOU QUE TAL ROLO SERVIA PARA APOIAR A “CADEIRA BASCULANTE”, EQUIPAMENTO DA GERÊNCIA DE LAMINAÇÃO QUE FAZ A TRANSFERÊNCIA DAS BOBINAS DA ESTAÇÃO COLETORA PARA O GANCHO DO TRANSPORTADOR DE BOBINAS (“PHB”). O ROLO NÃO FAZ CONTATO FÍSICO COM AS BOBINAS.	MATERIAL NÃO DESEMPENHAVA QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO - INFRINGÊNCIA AO INCISO I DA IN SLT 01/1986.

O “Rolo Des RLM-AS101-I-116 POS 1 A 9”, à época em que era utilizado pelo estabelecimento autuado, servia apenas de apoio para o equipamento que fazia transferência das bobinas de um ponto a outro, não exercendo, pois, qualquer ação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto em elaboração.

→ “Variadores” (“Variador Enkotec 118 B 2050”, “Variador Enkotec 110C1635” e o “Variador Enkotec 620B1737”):

TABELA ELABORADA PELO FISCO (ANEXO 3 DO AI)

DESCRIÇÃO	CONSTATAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO DURANTE A VISITA À USINA SIDERÚRGICA	OBSERVAÇÕES ADICIONAIS
VARIADOR ENKOTEC 118 B 2050	PEÇA QUE AJUSTA A VELOCIDADE DA ENTRADA DO ARAME NA MÁQUINA DE PREGOS. TAL PEÇA SEQUER ENCOSTA NO ARAME ; O CONTATO COM O ARAME É FEITO SOMENTE PELOS ROLOS. ESTE MATERIAL FOI APRESENTADO À FISCALIZAÇÃO PELO FUNCIONÁRIO RICARDO SOARES RIBEIRO PINTO.	PEÇA DA MÁQUINA DE FABRICAR PREGOS (MARCA ENKOTEC) QUE NÃO FAZ CONTATO COM O PRODUTO QUE ESTÁ SENDO PRODUZIDO NEM, TAMPOUCO, COM A SUA MATÉRIA-PRIMA. TAMBÉM NÃO FAZ QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO DIRETAMENTE - INFRINGÊNCIAS AOS INCISOS I, IV E V DA IN SLT 01/1986.
VARIADOR ENKOTEC 110C1635	PEÇA QUE AJUSTA A VELOCIDADE DA ENTRADA DO ARAME NA MÁQUINA DE PREGOS. TAL PEÇA SEQUER ENCOSTA NO ARAME ; O CONTATO COM O ARAME É FEITO SOMENTE PELOS ROLOS. ESTE MATERIAL FOI APRESENTADO À FISCALIZAÇÃO PELO FUNCIONÁRIO RICARDO SOARES RIBEIRO PINTO.	PEÇA DA MÁQUINA DE FABRICAR PREGOS (MARCA ENKOTEC) QUE NÃO FAZ CONTATO COM O PRODUTO QUE ESTÁ SENDO PRODUZIDO NEM, TAMPOUCO, COM A SUA MATÉRIA-PRIMA. TAMBÉM NÃO FAZ QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO DIRETAMENTE - INFRINGÊNCIAS AOS INCISOS I, IV E V DA IN SLT 01/1986.
VARIADOR ENKOTEC 620B1737	PEÇA QUE AJUSTA A VELOCIDADE DA ENTRADA DO ARAME NA MÁQUINA DE PREGOS. TAL PEÇA SEQUER ENCOSTA NO ARAME ; O CONTATO COM O ARAME É FEITO SOMENTE PELOS ROLOS. ESTE MATERIAL FOI APRESENTADO À FISCALIZAÇÃO PELO FUNCIONÁRIO RICARDO SOARES RIBEIRO PINTO.	PEÇA DA MÁQUINA DE FABRICAR PREGOS (MARCA ENKOTEC) QUE NÃO FAZ CONTATO COM O PRODUTO QUE ESTÁ SENDO PRODUZIDO NEM, TAMPOUCO, COM A SUA MATÉRIA-PRIMA. TAMBÉM NÃO FAZ QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO DIRETAMENTE - INFRINGÊNCIAS AOS INCISOS I, IV E V DA IN SLT 01/1986.

Os “Variadores” (“Variador Enkotec 118 B 2050”, “Variador Enkotec 110C1635” e o “Variador Enkotec 620B1737”), são partes/peças da máquina de fabricar pregos (marca ENKOTEC), que não exercem ação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto em elaboração.

Sua única função é ajustar a velocidade da entrada de arame na máquina de pregos.

→ “Cruzeta” (foto à fl. 23):

TABELA ELABORADA PELO FISCO (ANEXO 3 DO AI)

DESCRIÇÃO	CONSTATAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO DURANTE A VISITA À USINA SIDERÚRGICA	OBSERVAÇÕES ADICIONAIS
CRUZETA DES RAF-MLG-001-I-523	PEÇA RESPONSÁVEL POR VIRAR A FORMA DE GUSA SÓLIDO PARA BAIXO NO EQUIPAMENTO CHAMADO "RODA DE LINGOTAR". QUANDO O GUSA SÓLIDO ESTÁ PRONTO NA FORMA, A CRUZETA É ATIVADA POR UMA FERRAMENTA; A FORMA VIRA PARA BAIXO; A FORÇA DA GRAVIDADE FAZ O GUSA CAIR DA FORMA PARA O LOCAL ONDE ELE É DEPOSITADO.	PEÇA DA "RODA DE LINGOTAR" QUE NÃO REALIZA QUALQUER FUNÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO PROPRIAMENTE DITA E NEM FAZ CONTATO COM O GUSA QUE ESTÁ SENDO SOLIDIFICADO - INFRINGÊNCIAS AOS INCISOS I, IV E V DA IN SLT 01/1986.

Analogamente, a “Cruzeta” (“Cruzeta Des RAF-MLG-001-I-523”) se refere a uma peça com a única função de “virar a forma de gusa sólido para baixo”, fazendo com que o gusa caia no local desejado, não mantendo, pois, qualquer contacto físico com o produto em elaboração, devendo-se destacar que esse contacto físico, mencionado pela IN SLT nº 01/86, não se equipara a um contacto eventual (por força de respingos, por exemplo), mas sim em função de uma ação direta sobre o produto em elaboração, não sendo este o caso da peça em apreço.

→ “Suporte Enkotec”:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TABELA ELABORADA PELO FISCO (ANEXO 3 DO AI)

DESCRIÇÃO	CONSTATAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO DURANTE A VISITA À USINA SIDERÚRGICA	OBSERVAÇÕES ADICIONAIS
SUPOORTE ENKOTEC 110C7514	SUPOORTE DE APOIO DA NAVALHA DE CORTE DA MÁQUINA DE PREGOS ENKOTEC. DESGASTA-SE COM O CONTATO COM A NAVALHA; PORÉM NÃO ENCOSTA NOS PREGOS QUE ESTÃO SENDO PRODUZIDOS; QUEM ENCOSTA NOS PREGOS É A NAVALHA. ESTE MATERIAL FOI APRESENTADO À FISCALIZAÇÃO PELO FUNCIONÁRIO RICARDO SOARES RIBEIRO PINTO.	PEÇA DA MÁQUINA DE FABRICAR PREGOS (MARCA ENKOTEC) QUE NÃO FAZ CONTATO COM O PRODUTO QUE ESTÁ SENDO PRODUZIDO NEM, TAMPOUCO, COM A SUA MATÉRIA-PRIMA. TAMBÉM NÃO FAZ QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO DIRETAMENTE - INFRINGÊNCIAS AOS INCISOS I, IV E V DA IN SLT 01/1986.

O “Suporte Enkotec 110C7514”, tem como função o apoio “da navalha de corte da máquina de pregos ENKOTEC”, porém não entra em contato com o produto em elaboração, não exercendo, por consequência, qualquer ação direta na industrialização e obtenção do produto final.

→ “Arco Enkotec”:

TABELA ELABORADA PELO FISCO (ANEXO 3 DO AI)

DESCRIÇÃO	CONSTATAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO DURANTE A VISITA À USINA SIDERÚRGICA	OBSERVAÇÕES ADICIONAIS
ARCO ENKOTEC 110C8500	PEÇA DA MÁQUINA ENKOTEC, RESPONSÁVEL PELA FABRICAÇÃO DE PREGOS. A FUNÇÃO DO “ARCO” É SUSTENTAR AS PRESILHAS ONDE FICAM FIXADOS OS PREGOS QUE ESTÃO SENDO PRODUZIDOS. O ARCO SE DESGASTA PELO CONTATO COM AS PRESILHAS; ELE NÃO FAZ CONTATO COM OS PREGOS; TAL CONTATO É FEITO PELAS PRESILHAS. ESTE MATERIAL FOI APRESENTADO À FISCALIZAÇÃO PELO FUNCIONÁRIO RICARDO SOARES RIBEIRO PINTO.	PEÇA DA MÁQUINA DE FABRICAR PREGOS (MARCA ENKOTEC) QUE NÃO FAZ CONTATO COM O PRODUTO QUE ESTÁ SENDO PRODUZIDO NEM, TAMPOUCO, COM A SUA MATÉRIA-PRIMA. TAMBÉM NÃO FAZ QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO DIRETAMENTE - INFRINGÊNCIAS AOS INCISOS I, IV E V DA IN SLT 01/1986.

Por outro lado, segundo informação do Fisco, o “Arco Enkotec 110C8500” é uma peça da máquina ENKOTEC, responsável pela fabricação de pregos, tendo como função sustentar as presilhas onde ficam fixados os pregos, porém, sem manter contato físico com o produto em elaboração.

→ “Cilindros” (“Cilindro Des FCE-TM01-006” e “Cilindro Des RAT-FE001-I-792”):

TABELA ELABORADA PELO FISCO (ANEXO 3 DO AI)

DESCRIÇÃO	CONSTATAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO DURANTE A VISITA À USINA SIDERÚRGICA	OBSERVAÇÕES ADICIONAIS
CILINDRO DES FCE-TM01-006	PEÇA DA MÁQUINA DO LINGOTAMENTO CONTÍNUO (MLC) QUE EMPURRA O ACIONADOR O QUAL, POR SUA VEZ, EMPURRA O TARUGO APÓS ELE SER LINGOTADO. O CILINDRO SEQUER FAZ CONTATO COM O TARUGO.	MATERIAL É PARTE DA MÁQUINA DE LINGOTAMENTO CONTÍNUO QUE NÃO FAZ QUALQUER CONTATO O AÇO QUE ESTÁ SENDO LINGOTADO - INFRINGÊNCIA AOS INCISOS IV E V DA IN SLT 01/1986.
CILINDRO DES RAT-FE001-I-792	CILINDRO DA PONTE DE ABERTURA DO FEA (“PONTE DE GIRO”). O CILINDRO EMPURRA O BRAÇO DA TAMPA DO FEA, PERMITINDO A SUA ABERTURA E O SEU FECHAMENTO. NÃO HÁ CONTATO ENTRE O CILINDRO E O AÇO QUE ESTÁ SENDO PRODUZIDO.	MATERIAL NÃO DESEMPENHA QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO; É PARTE DA PANELA, PORÉM NÃO FAZ QUALQUER CONTATO VOLUNTÁRIO E INDISPENSÁVEL À PRODUÇÃO COM O AÇO QUE ESTÁ SENDO PRODUZIDO - INFRINGÊNCIA AOS INCISOS I, IV E V DA IN SLT 01/1986.

Na mesma linha do item anterior, os “Cilindros” (“Cilindro Des FCE-TM01-006” e “Cilindro Des RAT-FE001-I-792”), são partes/peças de equipamentos. Tais peças, no entanto, não exercem qualquer ação direta sobre o produto em elaboração, mesmo porque sequer entram em contato com este.

→ “Chapa” (“Chapa Des R AX-PA001-I-061 POS 10”):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TABELA ELABORADA PELO FISCO (ANEXO 3 DO AI)

DESCRIÇÃO	CONSTATAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO DURANTE A VISITA À USINA SIDERÚRGICA	OBSERVAÇÕES ADICIONAIS
CHAPA DES R AX-PA001-I-061 POS 10	CHAPA DE AÇO QUE REVESTI A ALÇA DA PANELA DE AÇO LÍQUIDO. A ALÇA É A PARTE PELA QUAL A PANELA É IÇADA. ELA SOFRE RESPINGOS ACIDENTAIS DE AÇO LÍQUIDO <u>SEM, CONTUDO, EXERCER QUALQUER FUNÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO</u> PROPRIAMENTE DITA.	MATERIAL <u>NÃO</u> DESEMPENHA QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO; É PARTE DA PANELA, PORÉM <u>NÃO FAZ QUALQUER CONTATO VOLUNTÁRIO E INDISPENSÁVEL À PRODUÇÃO COM O AÇO</u> QUE ESTÁ SENDO PRODUZIDO - INFRINGÊNCIA AOS INCISOS I, IV E V DA IN SLT 01/1986.

Por seu turno, a “Chapa Des R AX-PA001-I-061 POS 10”, apenas reveste a alça da panela de aço líquido, através da qual a panela é içada, sem, contudo, exercer contato físico ou qualquer ação direta sobre o produto em elaboração.

→ “**Correntes**” (“Corrente Rolos Simples P 3810 264 Elos” e “Corrente Rolos Simples P 6350 260 Elos”):

TABELA ELABORADA PELO FISCO (ANEXO 3 DO AI)

DESCRIÇÃO	CONSTATAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO DURANTE A VISITA À USINA SIDERÚRGICA	OBSERVAÇÕES ADICIONAIS
CORRENTE ROLOS SIMPLES P 3810 264 ELOS	CORRENTE QUE ACIONA OS ROLOS DE MESA NO LINGOTAMENTO CONTÍNUO, PERMITINDO QUE ELAS SE MOVIMENTEM E TRANSPORTEM OS TARUGOS. OS TARUGOS TÊM CONTATO COM OS ROLOS, PORÉM <u>NÃO FAZEM CONTATO COM A CORRENTE.</u>	COMPONENTE DA MÁQUINA DE LINGOTAMENTO CONTÍNUO QUE <u>NÃO FAZ CONTATO COM O TARUGO QUE ESTÁ SENDO PRODUZIDO.</u> TAMBÉM NÃO FAZ QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO DIRETAMENTE - INFRINGÊNCIAS AOS INCISOS I, IV E V DA IN SLT 01/1986.
CORRENTE ROLOS SIMPLES P 6350 260 ELOS	CORRENTE QUE ACIONA O "CACHORRO" NA MESA FINAL DO LINGOTAMENTO CONTÍNUO. O "CACHORRO" É RESPONSÁVEL POR EMPURRAR OS TARUGOS, TRANSFERINDO-OS DA MESA FINAL PARA O LEITO DE RESFRIAMENTO. A "CORRENTE" <u>NÃO FAZ CONTATO DESEJADO COM OS TARUGOS; O CONTATO COM OS "TARUGOS" É FEITO PELO "CACHORRO", QUE OS EMPURRA.</u>	COMPONENTE DA MÁQUINA DE LINGOTAMENTO CONTÍNUO QUE <u>NÃO FAZ CONTATO COM O TARUGO QUE ESTÁ SENDO PRODUZIDO.</u> TAMBÉM NÃO FAZ QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO DIRETAMENTE - INFRINGÊNCIAS AOS INCISOS I, IV E V DA IN SLT 01/1986.

Por fim, as “Correntes” (“Corrente Rolos Simples P 3810 264 Elos” e “Corrente Rolos Simples P 6350 260 Elos”), também não exercem qualquer ação direta sobre o produto em elaboração, pois sequer entram em contato físico com este.

Assim, como já afirmado, mesmo sob a ótica do revogado inciso V da IN SLT nº 01/86, com vigência até 31/03/17, as partes e peças supramencionadas não exercem nenhuma ação direta, essencial e específica, sobre o produto em elaboração, em contato físico com este, motivo pelo qual devem ser classificadas como materiais de uso e consumo, nos termos do inciso IV (partes e peças de reposição/manutenção) da mesma norma legal.

Reitere-se que as informações prestadas e descritas no Anexo 3 do Auto de Infração (fls. 17/20) foram integralmente ratificadas pelos gerentes das áreas da empresa, por ocasião das visitas técnicas efetuadas pelo Fisco, com o intuito de conhecer a natureza, a aplicação e a função de cada produto objeto da presente autuação.

Por outro lado, há que se destacar que as informações prestadas pela Impugnante, contidas na planilha por ela elaborada (fls. 99/100), com o intuito de demonstrar que os créditos apropriados seriam legítimos, apenas indicam que os produtos objeto da presente autuação são utilizados em seu processo fabril, o que não é objeto de discussão, pois não se discute tal fato, uma vez que o feito fiscal se limita a afirmar que os produtos em questão são caracterizados como materiais de uso e consumo, e não como produtos intermediários.

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

Manifestação Fiscal (fl. 148)

“... Da mesma forma, o inciso IV não considera consumidas imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento.

A exceção à regra contida no inciso IV estava disposta no inciso V, já revogado, mas que vigorou até 31/03/2017. Ele rezava que as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvessem ação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção, **em contato físico** com o produto que se industrializava, eram considerados consumidos imediata e integralmente, desde que este **contato físico** acarretasse na perda das dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a substituição periódica em razão da inutilização ou exaurimento destas partes e peças, embora preservada a estrutura que as implementava ou as continha.

O **contato físico** da parte ou peça com o produto que estava sendo industrializado era, portanto, um dos requisitos indispensáveis contidos no inciso V da Instrução Normativa para excetuar a regra contida no inciso IV. A partir de 01/04/2017, a exceção à tal regra não existe mais!

Conforme mostram os autos, **nenhum dos materiais arrolados neste PTA mantém contato** direto com o produto em elaboração. E não havendo contato, também não há que se falar em integração aos materiais fabricados.

Dos vinte e um produtos autuados, a Fiscalização destaca que nove são rolos de transportadores de correia (fotos à fl. 24). Ora, se nem mesmo as mantas de borracha dos transportadores, que mantêm contato desejado com as matérias-primas conduzidas, são considerados produtos intermediários, por que os rolos seriam? Não faz sentido algum! Sequer há industrialização durante o transporte! Não havendo industrialização, não há que se falar em produtos intermediários!

O mesmo raciocínio acima exposto é aplicável na análise das correntes de NI 7021180 e 7021183 (foto à fl. 31). A função destas correntes é meramente acionar rolos de mesa.

Os demais materiais contestados são partes ou peças de diferentes máquinas e equipamentos da usina que também não fazem contato nem com matérias-primas, nem com produtos intermediários ou finais.

Não se pode admitir, por conseguinte, que os materiais autuados sejam tachados de produtos intermediários! Todos eles são materiais de uso ou consumo da usina siderúrgica fiscalizada ...” (Grifos Originais)

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

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

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

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

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

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033;

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

Por fim, resta destacar que não é a essencialidade de determinado bem, para a consecução da atividade econômica do contribuinte, que determina a sua condição de

produto intermediário, para fins de direito à apropriação do respectivo crédito, pois o direito ao crédito do imposto encontra-se subordinado às normas estabelecidas no art. 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa nº 01/86.

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

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, nos termos do demonstrativo acostado às fls. 84/85.

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

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

As exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, conforme demonstrativo acostado à fl. 87, estão respaldadas no art. 5º, § 1º, “6” c/c art. 6º, inciso II e art. 12º, § 2º, todos da mesma lei.

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

[...]

§ 1º - O imposto incide sobre:

[...]

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

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

[...]

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

[...]

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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

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

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

[...]

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Questões de Cunho Constitucional

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

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

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

Sala das Sessões, 20 de outubro de 2020.

Alexandra Codo Ferreira de Azevedo
Relatora

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Revisor

D