

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>
--

---

Acórdão:	23.581/20/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001421674-00	
Impugnação:	40.010149330-47	
Impugnante:	Arcelormittal Brasil S.A. IE: 367094007.03-33	
Proc. S. Passivo:	Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

---

***EMENTA***

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

---

***RELATÓRIO***

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, nos meses de dezembro de 2014 e maio de 2015, relativos a materiais de uso e consumo (produtos químicos utilizados no tratamento de água).

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 33/47, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 115/127.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 132/146, 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**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante requer a realização de prova pericial, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados à fl. 42, 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 correlatos<sup>1</sup>.

Os relatos sobre as visitas técnicas foram documentados e ratificados por qualificados funcionários da própria empresa, conforme demonstram os documentos acostados às fls. 12/15.

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

Conforme demonstrado à fl. 15, os próprios gerentes das áreas visitadas acompanharam as diligências e atestaram a veracidade das constatações feitas *in loco* pelo Fisco, fato, aliás, em momento algum questionado pela Impugnante.

Desses relatórios, foram extraídos os dados relativos aos materiais objeto da presente autuação (produtos químicos utilizados no tratamento de água) que, juntamente com as informações e argumentos apresentados pela Impugnante, permitem, a conclusão sobre a natureza de cada um deles, especialmente quanto à questão dos créditos de ICMS a eles relativos, à luz da legislação vigente.

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

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

---

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

[...]

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

[...]

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

### **Do Mérito**

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, nos meses de dezembro de 2014 e maio de 2015, relativos a materiais de uso e consumo (produtos químicos utilizados no tratamento de água), conforme planilha referente ao Anexo 2 do Auto de Infração (fl. 10).

As exigências referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, nos termos do demonstrativo acostado à fl. 30.

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

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 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/2002, o qual faz alusão tanto ao crédito físico stricto sensu, ao se referir aos bens que integrem o produto final, e a uma espécie de crédito mais ampla, quando cuida dos itens meramente consumidos no processo, como elemento essencial. São estes os chamados produtos intermediários”.*

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

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

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

*Enfatiza, porém, que, mesmo que se considere, exclusivamente, os requisitos estabelecidos pela Instrução Normativa SLT nº 01/86 (IN nº 01/86.), ainda assim os materiais objeto da autuação se enquadrariam no conceito de produtos intermediários.*

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

*Argumenta que, “sob este contexto, quer seja nas disposições contidas 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 as 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 pode prevalecer a pretensão fiscal”.*

*Sustenta que é notória a aplicação dos produtos utilizados no tratamento de água “nos equipamentos essenciais ao processo produtivo da Impugnante, os quais*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*desempenham funções específicas ao longo da cadeia produtiva. Trata-se de ação indiscutivelmente ligada ao objeto social da Autuada”.*

Complementa afirmando que os itens têm características de serem essenciais à obtenção do produto final, pois sem eles os equipamentos não poderiam funcionar de forma a alcançá-lo, além de se esgotarem em prazo inferior a um ano, conforme quadro descritivo abaixo:

**TABELA ELABORADA PELA IMPUGNANTE - FUNÇÃO DOS PRODUTOS AUTUADOS**

<b>CÓDIGO ITEM</b>	<b>DESCRIÇÃO</b>	<b>FUNÇÃO</b>
7139621	AGENTE CONTROLE KURITA KURIZET A-513	TRATAMENTO DE ÁGUA DO SISTEMAS DE RESFRIAMENTO.
7139554	AGENTE RETENCAO KURITA KURIFLOCK PA-322	TRATAMENTO DE ÁGUA DO SISTEMAS DE RESFRIAMENTO.
7139645	ANTIESPUMANTE KURITA KURILESS 2903	TRATAMENTO DE AGUA AF
7139553	COAGULANTE KURITA KURIFLOCK CL-112	TRATAMENTO DE ÁGUA DO SISTEMAS DE RESFRIAMENTO.
7302364	INIBIDOR DE CORROSAO KURITA KURIZET S209	TRATAMENTO DE ÁGUA DO SISTEMAS DE RESFRIAMENTO.
7153471	INIBIDOR KURITA TOWERCLEN S-251	TRATAMENTO (QUÍMICO) DE ÁGUA DO SISTEMAS DE RESFRIAMENTO. DO ALTO FORNO.

Conclui, ao final, que, mediante uma análise mais detida “*das fichas ‘Relatório de Produto’, elaboradas pelos próprios fiscais autuantes, mostra o direito de manutenção dos créditos fiscais, tendo em vista que restou caracterizada a utilização e consumo dos materiais alvo da glosa na linha de produção da Impugnante”.*

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

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da análise do Anexo 2 do Auto de Infração (fl. 10), verifica-se que os produtos objeto da autuação se referem aos produtos abaixo discriminados, que desempenham as seguintes funções:

TABELA ELABORADA PELO FISCO (ANEXO 2 DO AI)

Nº DE IDENTIFICAÇÃO (NI)	DESCRIÇÃO	CONSTATAÇÕES DA FISCALIZAÇÃO DURANTE A VISITA À USINA SIDERÚRGICA	OBSERVAÇÕES ADICIONAIS
7139621	AGENTE CONTROLE KURITA KURIZET A-513	PRODUTO UTILIZADO NO TRATAMENTO QUÍMICO DA ÁGUA USADA NOS SISTEMAS DE RESFRIAMENTOS DE DIVERSOS EQUIPAMENTOS DA USINA. AINDA SEGUNDO O CITADO COLABORADOR, TAL PRODUTO NÃO É MAIS UTILIZADO PELA EMPRESA DESDE 2013.	MATERIAL NÃO DESEMPENHAVA QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO - INFRINGÊNCIA AO INCISO I DA IN SLT 01/1986.
7139554	AGENTE RETENCAO KURITA KURIFLOCK PA-322	PRODUTO UTILIZADO NO TRATAMENTO QUÍMICO DA ÁGUA USADA NOS SISTEMAS DE RESFRIAMENTOS DE DIVERSOS EQUIPAMENTOS DA USINA. AINDA SEGUNDO O CITADO COLABORADOR, TAL PRODUTO NÃO É MAIS UTILIZADO PELA EMPRESA DESDE 2013.	MATERIAL NÃO DESEMPENHAVA QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO - INFRINGÊNCIA AO INCISO I DA IN SLT 01/1986.
7139645	ANTIESPUMANTE KURITA KURILESS 2903	PRODUTO UTILIZADO NO TRATAMENTO QUÍMICO DA ÁGUA USADA NOS SISTEMAS DE LAVAGEM DE GASES DO ALTO FORNO. AINDA SEGUNDO O CITADO COLABORADOR, TAL PRODUTO NÃO É MAIS UTILIZADO PELA EMPRESA DESDE 2013.	MATERIAL NÃO DESEMPENHAVA QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO - INFRINGÊNCIA AO INCISO I DA IN SLT 01/1986.
7139553	COAGULANTE KURITA KURIFLOCK CL-112	PRODUTO UTILIZADO NO TRATAMENTO QUÍMICO DA ÁGUA USADA NOS SISTEMAS DE RESFRIAMENTOS DE DIVERSOS EQUIPAMENTOS DA USINA. AINDA SEGUNDO O CITADO COLABORADOR, TAL PRODUTO NÃO É MAIS UTILIZADO PELA EMPRESA DESDE 2013.	MATERIAL NÃO DESEMPENHAVA QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO - INFRINGÊNCIA AO INCISO I DA IN SLT 01/1986.
7302364	INIBIDOR DE CORROSAO KURITA KURIZET S209	ESTE INIBIDOR DE CORROSÃO ERA UTILIZADO NO TRATAMENTO QUÍMICO DA ÁGUA USADA NOS SISTEMAS DE RESFRIAMENTOS DE DIVERSOS EQUIPAMENTOS DA USINA. AINDA SEGUNDO O CITADO COLABORADOR, TAL PRODUTO NÃO É MAIS UTILIZADO PELA EMPRESA DESDE 2013.	MATERIAL NÃO DESEMPENHAVA QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO - INFRINGÊNCIA AO INCISO I DA IN SLT 01/1986.
7153471	INIBIDOR KURITA TOWERCLEN S-251	TAL PRODUTO ERA UTILIZADO NO TRATAMENTO QUÍMICO DA ÁGUA USADA NOS SISTEMAS DE LAVAGEM DE GASES DO ALTO FORNO. AINDA SEGUNDO O CITADO COLABORADOR, TAL PRODUTO NÃO É MAIS UTILIZADO PELA EMPRESA DESDE 2013.	MATERIAL NÃO DESEMPENHAVA QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO - INFRINGÊNCIA AO INCISO I DA IN SLT 01/1986.
7139554	RETENCAO KURITA KURIFLOCK PA-322	ESTE PRODUTO ERA UTILIZADO NO TRATAMENTO QUÍMICO DA ÁGUA USADA NOS SISTEMAS DE RESFRIAMENTOS DE DIVERSOS EQUIPAMENTOS DA USINA. AINDA SEGUNDO O CITADO FUNCIONÁRIO, O PRODUTO NÃO É MAIS USADO PELA EMPRESA DESDE 2013.	MATERIAL NÃO DESEMPENHAVA QUALQUER ATIVIDADE DE INDUSTRIALIZAÇÃO - INFRINGÊNCIA AO INCISO I DA IN SLT 01/1986.

Como se vê, conforme destacado no Auto de Infração, os materiais que foram objeto de glosa de créditos se referem a produtos químicos diversos, utilizados no tratamento de água, a qual, por sua vez, é usada nos sistemas de resfriamento de equipamentos diversos e na lavagem de gases do alto forno.

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

O consumo desses produtos ocorre no tratamento da água, e **não** no processo de industrialização propriamente dito.

A SEF/MG, através do seu órgão consultivo, já se pronunciou a respeito da mesma matéria, como, por exemplo, na Consulta de Contribuinte nº 127/99, na qual os produtos utilizados em tratamento de água (em caldeiras ou em torres de resfriamento) foram considerados como materiais de uso ou consumo, *in verbis*:

Consulta de Contribuinte nº 127/99

Ementa (Parcial):

PRODUTO INTERMEDIÁRIO – Fica impedido o aproveitamento de crédito do ICMS, referentes às aquisições de produtos químicos não consumidos e nem integrados ao produto final, na condição de elemento indispensável à sua composição, conforme o disposto do art. 66, § 1º, subitem 2.2, Parte Geral, RICMS/96.”

Exposição:

“... Alega que para a consecução de seu objetivo industrial, utiliza-se, basicamente, de dois equipamentos imprescindíveis ao seu processo:

1 – Caldeira na qual são consumidos produtos químicos, tais como: aditivos Q-11, K-11 e 12, K-37, Moly-401, CA-100, Hidrogon-100, T-512, Dispersan-S e Q-13, **insumos básicos que agem no tratamento da água** em ebulição, inibindo ou eliminando a presença de calcário, substância que em contato com a água consumida na produção de laticínios, fatalmente prejudicaria a qualidade, podendo até mesmo comprometer o consumo do produto final.

2 – **Torre de resfriamento onde, da mesma forma, são consumidos outros produtos químicos, tais como:** Bram-111, Plex-N, Bactrol-2, TR-200, substâncias que inibem a existência de lodo e a formação de mofo, cujo contato com o produto lhe prejudicariam a qualidade para o consumo humano.

[...]

Isso posto,

Consulta:

1) Poderá se creditar do ICMS corretamente destacado nas notas fiscais que acobertam as aquisições desses produtos?

[...]

Resposta:

[...]

Por outro lado, os **produtos químicos utilizados, tanto na caldeira quanto na torre de resfriamento, no processo de tratamento da água**, inibindo ou eliminando a presença de calcário, lodo e a formação de mofo, **não se caracterizam como produtos intermediários.**

Dessa forma, fica impedido o aproveitamento de crédito do ICMS referentes às aquisições dos produtos citados na exposição, tendo em vista que os mesmos não são consumidos e nem integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, conforme se depreende da leitura do art. 66, § 1º, subitem 2.2, Parte Geral, RICMS/96..” (Grifou-se)

A conceituação dos produtos químicos utilizados no tratamento de água como materiais de uso e consumo é corroborada por diversas decisões deste E. Conselho, podendo ser destacadas, a título de exemplos, as relativas aos acórdãos abaixo reproduzidos, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 22.401/17/3ª

“... DO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO

ESTE ITEM CUIDA DO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, NO PERÍODO DE JANEIRO A ABRIL DE 2015, PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, OS QUAIS NÃO SE CARACTERIZAM COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, NOS TERMOS DO ART. 66, INCISO V DO RICMS/02.

[...]

A IMPUGNANTE, EM SUA PEÇA DE DEFESA, FAZ ALGUMAS CONSIDERAÇÕES ESPECÍFICAS RELATIVAS A SETORES E PRODUTOS QUE MERECEM SER DESTACADAS:

#### **TRATAMENTO DE ÁGUA**

**A IMPUGNANTE SUSTENTA QUE A ÁGUA ESTÁ PRESENTE EM DIVERSOS SETORES DO PROCESSO INDUSTRIAL SIDERÚRGICO COMO ALTOS FORNOS, LINGOTAMENTO CONTÍNUO, LAMINAÇÃO, ACIARIA E CENTRAL TÉRMICA, INCLUSIVE ENTRANDO EM CONTATO COM O BEM SOB FABRICAÇÃO.**

[...]

POR SEREM UTILIZADOS NA ESTAÇÃO DE TRATAMENTO DE ÁGUA (ETA), OS PRODUTOS TAIS COMO A CAL HIDRATADA (NI 29405) O SULFATO DE ALUMÍNIO (NI 263293), O HIPOCLORITO DE CÁLCIO (NI 898791), DENTRE OUTROS, NÃO ESTÃO DIRETAMENTE RELACIONADOS AO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, POIS SÃO CONSUMIDOS EM LINHA MARGINAL AO PROCESSO PRODUTIVO, SEM QUALQUER RELAÇÃO DIRETA COM O PRODUTO EM ELABORAÇÃO.

A ÁGUA UTILIZADA PARA LAVAR OS GASES PRODUZIDOS NOS ALTOS FORNOS NÃO PODE SER CONSIDERADA PRODUTO INTERMEDIÁRIO PELAS RAZÕES JÁ EXPOSTAS (NÃO CUMPRE OS REQUISITOS PREVISTOS NA IN Nº 01/86). POR CONSEQUÊNCIA, OS PRODUTOS QUÍMICOS QUE TRATAM ESSA ÁGUA TAMBÉM NÃO SÃO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

OS GASES LAVADOS PELA ÁGUA TRATADA SÃO UTILIZADOS COMO COMBUSTÍVEIS. ESSES GASES, QUE AGEM COMO COMBUSTÍVEIS NA USINA, SÃO USADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO, AO CONTRÁRIO DA ÁGUA E DOS PRODUTOS UTILIZADOS NO SEU TRATAMENTO.

**DO EXPOSTO, CONCLUI-SE QUE OS PRODUTOS UTILIZADOS NO TRATAMENTO DA ÁGUA NADA MAIS SÃO DO QUE SIMPLES MATERIAIS DE USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO.**

[...]

ASSIM, CARACTERIZANDO-SE OS PRODUTOS COMO MATERIAIS DE USO/CONSUMO DO ESTABELECIMENTO E SENDO ORIUNDOS DE OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO INCISO II DO ART. 56 DA LEI N.º 6.763/75.” (GRIFOU-SE)

ACÓRDÃO Nº 21.915/16/3ª

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

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

[...]

→ **PRODUTOS UTILIZADOS EM TRATAMENTO DE ÁGUA (DIVERSOS FINS):**

[...]

**DE ACORDO COM A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86, OS PRODUTOS UTILIZADOS EM LABORATÓRIOS E NO TRATAMENTO DE ÁGUA, SÃO CONSIDERADOS MATERIAIS DE USO E CONSUMO,** UMA VEZ QUE EMPREGADOS EM LINHAS MARGINAIS OU INDEPENDENTES DA LINHA CENTRAL DE PRODUÇÃO ...” (GRIFOU-SE)

Reitere-se que as informações prestadas e descritas no Anexo 2 do Auto de Infração (fl. 105) 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. 40/41 e DVD à fl. 111), 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Manifestação Fiscal (fl. 120)

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

A água utilizada para lavar os gases produzidos nos altos fornos não é matéria-prima e nem pode ser considerada produto intermediário pelas razões já expostas (não cumpre os requisitos previstos na IN SLT N° 01/86). Por consequência, os produtos químicos que tratam esta água também não são produtos intermediários. Os gases lavados pela água tratada são agem como combustíveis na usina; são, portanto, usados diretamente no processo produtivo, ao contrário da água e dos produtos utilizados no seu tratamento.

Já os sistemas de resfriamento diversos que utilizam a água tratada pelos produtos de NI 7139621, 7139554, 7139553, 7302364 e 7139554 atuam nitidamente para fins de manutenção de máquinas e equipamentos industriais.

Não se pode admitir que os estudados materiais, utilizados para tratar a água, sejam produtos intermediários. Eles sequer mantêm contato com os produtos fabricados pela ARCELORMITTAL! Os produtos são utilizados para tratar a água e não na industrialização da matéria prima. Se no tratamento da água não ocorre industrialização, não há que se falar em produto intermediário.

Todos os itens autuados são, por conseguinte, materiais de uso ou consumo da usina siderúrgica fiscalizada. Há diversas decisões deste Egrégio Conselho neste sentido, dentre as quais as documentadas nos Acórdãos 4.817/17/CE, 22.585/17/3<sup>a</sup>, 22.401/17/3<sup>a</sup> e 22.489/17/3<sup>a</sup>, esta última inerente a uma outra usina siderúrgica da Arcelormittal Brasil S.A. situada em João Monlevade/MG ...” (Grifos Originais)

Verifica-se assistir razão ao Fisco em suas argumentações, pois, de acordo com a legislação vigente, **os produtos 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.

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

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

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

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

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

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

Por fim, resta destacar que **não** é a essencialidade de determinado bem, para a consecução da atividade econômica do contribuinte, que determina a sua condição de produto intermediário, para fins de direito à apropriação do respectivo crédito, pois o direito ao crédito do imposto encontra-se subordinado às normas estabelecidas no art. 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa nº 01/86.

Assim, corretamente agiu o Fisco ao efetuar a glosa dos créditos relativos aos produtos objeto da autuação (**óleos lubrificantes e hidráulicos**), uma vez que efetivamente caracterizados como **materiais de uso e consumo**, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos previstos no art. 70, inciso III do RICMS/02.

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

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

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

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

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

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

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

Lei nº 6.763/75

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."

-----  
Lei nº 6.763/75

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;

-----  
Lei nº 6.763/75

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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

### **Questões de Cunho Constitucional**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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