

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.585/17/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000340188-14  
Impugnação: 40.010139314-07  
Impugnante: Gerdau Aços Longos S.A.  
IE: 223346945.00-06  
Proc. S. Passivo: Tatiana Rezende Torres/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM ALHEIO.** Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento. **Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso XIII do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, esta majorada em 100% (cem por cento), nos termos previstos no art. 53, § § 6º e 7º do mesmo diploma legal, em função de reincidência. Entretanto, exclui-se a referida majoração em razão dessa preceituação ter sido excluída da Lei nº 6.763/75 pela Lei nº 22.549/17.**

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - BEM ALHEIO - 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 de mercadorias oriundas de outra unidade da Federação, classificadas como alheias à atividade 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 fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, nos meses janeiro a junho de 2015, em função das seguintes irregularidades:

1. Aproveitamento indevido de créditos do imposto relativos a mercadorias caracterizadas como alheias à atividade do estabelecimento (Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75);
2. Falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, inerente às aquisições interestaduais de mercadorias caracterizadas como alheias à atividade do estabelecimento (Exigências de ICMS e multa de revalidação).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 100% (cem por cento), com fulcro no art. 53, § 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 31/64, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 87/105.

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 108/109, que gera as seguintes ocorrências: (I) retificação da fundamentação material relativa à reincidência, substituindo as informações inerentes ao PTA nº 01.000172571-13, utilizadas originalmente para demonstração da 2ª reincidência, pelas referentes ao PTA nº 01.000171868-28; (II) concessão de novo prazo de 30 (trinta) dias à Impugnante, para pagamento/parcelamento do crédito tributário, com as reduções legalmente previstas, ou para aditamento ou apresentação de nova impugnação - fls. 112; (III) aditamento à impugnação - fls. 119/160; (IV) réplica fiscal - fls. 162/205.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 211/237, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada no dia 25 de abril de 2017, (fls. 245), a 3ª Câmara de Julgamento, pelo voto de qualidade, julgou procedente o lançamento.

Tendo em vista que após a publicação do acórdão, constatou-se um equívoco na decisão relativa ao voto vencido, o qual excluiu das exigências fiscais mercadorias que não foram objeto da autuação, o Presidente do CC/MG, em Despacho de fls. 276/277, proferido no dia 28 de junho de 2017 e observando o disposto no art. 21, inciso VIII do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes, determinou o encaminhamento do PTA à 3ª Câmara para decidir sobre o incidente processual.

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada no dia 16 de agosto de 2017 (fls. 283), admitiu o incidente processual e declarou a nulidade da decisão anterior.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG 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**

#### **Da Prova Pericial Requerida**

A Impugnante requer a realização de prova pericial, com o intuito de demonstrar a legitimidade dos créditos por ela apropriados, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados às fls. 52.

No entanto, a prova requerida afigura-se desnecessária, uma vez que constam nos autos todas as informações necessárias para a compreensão plena da

matéria, permitindo a formação da convicção quanto à legitimidade ou não dos créditos escriturados.

Ressalte-se, nesse sentido, que no Anexo 1 do Auto de Infração (fls. 29 – meio eletrônico), posteriormente complementado pelo arquivo intitulado “AI 01.000340188-14 Planilha Complementar à Manifestação Fiscal” (CD/DVD – fls. 106), constam informações detalhadas sobre os produtos objeto da presente autuação.

Além disso, a Impugnante também trouxe aos autos mídia eletrônica (fls. 86) contendo informações próprias sobre os produtos que tiveram os seus créditos glosados pelo Fisco.

Assim, como já afirmado, as informações contidas nos autos são suficientes para o desate da matéria, motivo pelo qual indefere-se a prova requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo 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**

#### **Irregularidade 1 – Crédito de ICMS – Aproveitamento Indevido – Bens Alheios**

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de mercadorias caracterizadas como alheias à atividade do estabelecimento.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 100% (cem por cento), com fulcro no art. 53, § § 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência.

Conforme demonstrado nas planilhas inseridas nas mídias eletrônicas acostadas às fls. 29 e 106, os créditos indevidamente apropriados referem-se a aquisições de mercadorias diversas, que foram subdivididas pelo Fisco de acordo a função/aplicação dos respectivos produtos:

- **“Equipamento de Proteção Individual/Uniforme”**

O grupo intitulado “Equipamentos de proteção Individual/Uniforme” refere-se a notas fiscais relativas a aquisições de mercadorias diversas, como peças de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vestuário em geral e equipamentos destinados à proteção e segurança dos trabalhadores da empresa, conforme exemplos abaixo:

### EXEMPLOS DE EPI/UNIFORMES

BOTINA ELETRICISTA PU BID ELAST 37
CALÇA ANTI CHAMA REF JGB 420TL NR54
CALÇA PROTECAO JEANS AZUL NR 42
CALÇA SARJA AZUL MARIN USO GERAL TAM 38
CAMISA CINZA MLONGA INDURA 4512 NR 46
CAMISA CINZA MLONGA INTERLOCK 4636 NR50

CAPA PROTECAO JGB 10031TGA TAM 58
CAPA PROTECAO TEXION GG ALUMINIZADO
CAPUZ ANTI CHAMA REF JGB 10036TGA
CARNEIRA CAPACETE MSA COM JUGULAR
CINTO SEGURANCA ALTISEG PCI015
COLETE SEG VERDE TAM GG NR5 REF FIDALGA

CAPACETE ABA FRONTAL FENOL PRENSADO
CAPACETE PLASTICO AMARELO CCARN MSA
KIT HIGIENICO ABAFADOR MSA HPE 216753
LENTE MASCARA SOLDA INCOLOR 3X51X107MM
LUVA SEG NYLON TAM 7 REF MAPA 554 ULTRAN
LUVAS PARA TEMPERATURAS EXTREMA

MASCARA SOLDADOR AUTOMAT REF OPTREL K600
OCULOS SEG INC DANNY FENIX DA14500
PERNEIRA RASPA VELCRO JGB 301R MOD10029
PROTETOR ABAFADOR MARK V CAPACETE JG
PROTETOR AURIC CONCHA CARCO MSA MARK V
VISOR PROTECAO MSA VGARD240 311424

- **“Equipamento de Segurança”**

Refere-se ao produto “Multibloqueador Qualisseg 75386 1”.

- **“Equipamento/Material de Proteção/Segurança”**

Trata-se de lanternas diversas, “Iluminação Emerg 2 Lamp Halogenas 55W” e “Tambor PHCA”.

- **“Refeição”, “Refeição/Café” e “Refeição/Café/Leite”**

Como o próprio termo indica, trata-se de notas fiscais relativas a fornecimento de refeições industriais aos funcionários da empresa, que foram assim especificadas nas respectivas notas fiscais:

### GRUPO "REFEIÇÃO - EXEMPLOS

SV ALMOCO
SV CEIA
SV JANTAR
SV LANCHE DIFERENCIADO DIV
ACUCAR CRISTAL 1 KG
CAFE SOL LIOFILIZADO 400 GR
LEITE LASERENISSIMA INTEGRAL 400 G

- **“Acessório de Equipamento”**

Refere-se aos produtos “Capa Prot Equipamento Riken Neiki CX II”, “Capa Tipo Prensável 6GS1F 4 Gates”, “Capa Tipo Prensável 24GS1F 4 Gates”, “Capa Tipo Prensável 12GS1F 4 Gates”, “Capa Tipo Prensável 16GS1F 4 Gates”, “Lente Câmera Ref. Surveon YBOLCB6C01G0” e “Capa Prensagem Ref. Santa Graça 16mm”.

- **“Ar Condicionado/Climatizador”**

Restringe-se aos produtos “Climatizador WDS 06 38 4R144 PPFTRANE” e Climatizador WDS 14 38 4R144 PPFTRANE”

- **“Câmera”, “Chuveiro” e “Copo Descartável”**

Agrupamento referente a aquisições de câmera, chuveiros e copos descartáveis.

- **“Eletrodomésticos”**

Refere-se aos produtos “TV LED FULL HD LG 42LN5460” e “Televisor LG 42 Modelo 42LY340C”.

- **“Equipamento/Material de Laboratório”**

Trata-se dos produtos “Amostrador ECIL ECIL SSRDNK2NSDPLT 1043624”, “Amostrador Imersão ECIL 1022546”, “Cápsula Alumínio Análise 399x7mm”, “Silica Gel Azul Ref Quimex QM143811 1Kg”, “Calibrador de Pressão CPH65I0 S2”, “Memb P/Teclado SQ NOVA60”, “Coluna Molesieve 5A 6080 2M 2MMID” e “Coluna Porapak Q 80100 2M 2MMID SHIMA”.

- **“Equipamento/Material de Construção”**

Agrupamento relativo a aquisições de vergalhões, “Grade Piso”, “Grade Elástica para Acoplamento STEEL”, calhas pluviais para telhado e telhas.

- **“Máquina/Ferramenta de Manutenção”**

Refere-se a aquisições de produtos diversos, tais como: bombas pneumáticas, bombas centrífugas, calibradores, discos de corte, esmerilhadeiras, espátulas, estilete, furadeiras, lâminas serra, limas diversas, lixa folha, lixadeira pneumática, maleta alumínio de ferramenta, mandril para máquina furar, marretas, martetele, martelos, paquímetros, talhas manuais, talhadeiras, “Tesoura Chapa 10 Tramontina”, “Tesoura Corte Verg 24 Gedore”, torquímetros, trenas, etc.

- **“Equipamento/Ferramenta/Instrumento ou Utensílio de Manutenção”**

Trata-se dos seguintes produtos, dentre outros: “Ajustador Gaxeta Ref KSB 129800952”, alicates diversos, “Amperímetro Dig Ref Fluke 376”, “Aspirador de Pó Industrial Super 70 20”, “Barbante Algodão N6 Rolo 250Gr”, “Caixa Ferram Sanf Tramontina 44952660”, “Canivete 6323 Corneta P/Eletricista”, chaves ajustáveis diversas, chaves combinadas diversas, chaves de fenda diversas, “Luxímetro Portátil”, “Pá Ajuntadeira Quadrada C/Cabo”, “Paracheque S 07 0056 4A”, etc.

- **“Tratamento de Água”**

Refere-se a produtos utilizados no tratamento de água, tais como: “Hipoclorito Cálcio 65 Masterclor”, “Kuriflock CL 112 9660 Kg”, “Polímero Floculante Kuriflock CP404 25Kg”, “Inibidor Microbiol Kurita Kurizet A653”, “Antiespumante Kurita PL2910”, “Inibidor de Corrosão Kurita Kurizet S210”, “Dispersante Kurita Kurizet T 231”, “Coagulante CL 112 Kurita”, etc.

• **“Headfone”, “Saco Plástico” e “Ventilador”**

Agrupamentos relativos a aquisições de “Headfone Ref. Motorola AARMN4025B”, sacos plásticos diversos, “Sv Ventilador DV112 132S”, “SV Tampa Ventilador DVDFV112 132S”, “Sv Tampa Vent DVDFV200 225BM”, etc.

• **“Material de Limpeza”**

Trata-se dos produtos “Desincrustante Kurita Kurizet T235” e “Desincrustante Quiminac Fastbrite”.

• **“Filtro Antipolvente”**

Agrupamentos vinculados aos produtos “Manga Needlona Renneer PEPE 601 AES”, “Manga Filtrante Conforme Referência OBER”, “Manga Filt Poliac 160x5800 PEPE 551930”, “Manga Filtro 152x3700mm Renner PEPE601”, “Manga Filt 160x3700mm Renner PEPE601” e “Manga Filt Poliac 160x5800 DTDT551CS17”.

Como já afirmado, as mercadorias em questão foram classificadas pelo Fisco como alheias à atividade da Impugnante, motivo pelo qual foram glosados os respectivos créditos.

A Impugnante sustenta, no entanto, que a referida classificação não pode prosperar, pois, a seu ver, “com o advento da LC 87/1996, a possibilidade de creditamento passou a estar condicionada, única e exclusivamente, à utilização dos bens na atividade do estabelecimento, com exceção das entradas de bens considerados alheios à atividade da empresa”.

Acrescenta que “o Superior Tribunal de Justiça (STJ) analisou a questão relativa ao creditamento do ICMS e firmou o entendimento de que, a partir da vigência da LC 87/96, os insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte geram direito ao crédito do imposto, em consonância com o princípio da não cumulatividade”.

Entende, assim, que “a legislação complementar, em observância ao princípio constitucional da não cumulatividade, assegura ao contribuinte o direito ao aproveitamento de créditos de ICMS referentes a aquisições de quaisquer bens, inclusive aqueles destinados ao ativo permanente e ao uso e consumo (que teve o aproveitamento apenas postergado para 2020)”.

Salienta que, “no presente caso, ao lavrar o Auto de Infração, a Fiscalização glosou o crédito decorrente da aquisição de diversas mercadorias por tê-las classificado como ‘alheios à atividade do estabelecimento’, sem qualquer justificativa, baseando-se exclusivamente nos registros da Escrituração Fiscal Digital (EFD) e Livros de Registros de Apuração do ICMS, ou seja, sem que fosse verificada a utilização de cada um deles no seu processo produtivo, o que é absolutamente necessário à sua adequada classificação fiscal e contábil”.

Afirma, nesse sentido, que todos os bens classificados pela Fiscalização como alheios à atividade do estabelecimento são empregados em seu processo produtivo, razão pela qual seria improcedente a glosa dos créditos por ela apropriados.

Após análise dos argumentos das partes, conclui-se que assiste razão ao Fisco, pois os produtos objeto da autuação, sob a ótica da Instrução Normativa nº 01/86 (bens não integrantes do imobilizado), são classificados como materiais de uso e consumo e, sob o prisma da Instrução Normativa nº 01/98, como alheios à atividade-fim do estabelecimento autuado (siderurgia), ou seja, tais bens podem ser classificados como “materiais de uso e consumo, alheios”.

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, incisos II e V e os parágrafos 5º e 6º, dentre outros, do mesmo dispositivo legal, disciplinam o aproveitamento de créditos de ICMS relativos a produtos intermediários e a bens do ativo imobilizado, inclusive das partes e peças neles empregadas (em bens do ativo).

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 imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º, 12, 13, 16, 18 e 19 deste artigo;

(...)

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:

a) incluem-se na embalagem todos os elementos que a compoñham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

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;

(...)

§ 5º Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo imobilizado deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

I - ser de propriedade do contribuinte;

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

III - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;

(...)

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

§ 6º Será admitido o crédito, na forma do § 3º deste artigo, relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens a que se refere o parágrafo anterior, desde que:

I - a substituição das partes e peças resulte aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses; e

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado.

(...)

Por outro lado, o art. 70, incisos III e XIII veda o aproveitamento de créditos do imposto vinculados a aquisições de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento. Examine-se:

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

(...)

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

(...)

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

Quanto aos produtos intermediários, sua conceituação foi disciplinada pela Instrução Normativa SLT nº 01/86, nos seguintes termos:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01/86

(...)

considerando que o **produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integrar-se ao novo produto**;

considerando que, **por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização**;

(...)

I - Por consumo imediate entende-se o consumo direto, de produto individualizado, no processo de industrialização; assim, considera-se 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

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

III - Não se consideram consumidas imediate e integralmente os produtos, como 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.

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.

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.

(Destacou-se).

Por sua vez, a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98 dispõe sobre bens alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS, definindo-os da seguinte forma:

Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

(...)

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

III - as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

(Destacou-se).

(...)

Assim, para que determinado bem possa ser classificado como não alheio à atividade do estabelecimento, não basta que ele seja utilizado na consecução da atividade econômica da empresa. É necessário, também, que exerça alguma ação intrínseca no processo de produção propriamente dito ou na comercialização dos produtos fabricados, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da referida instrução normativa (*participação intrínseca no curso da industrialização - no processo siderúrgico, no presente caso*).

Assim, o termo “alheio” não deve ser interpretado no sentido literal, como algo que não tenha relação com a empresa. Como visto, em termos meramente tributários, para efeito de vedação à apropriação de créditos de ICMS, o legislador conceituou como bens alheios aqueles que não sejam utilizados na industrialização, no sentido de não exercerem nenhuma ação no processo industrial (no processo siderúrgico, no presente caso).

Feitas essas considerações, passa-se à análise dos créditos vinculados aos agrupamentos descritos pelo Fisco.

Há que se destacar, inicialmente, que os bens objeto da autuação não geram direito a créditos do ICMS sob a ótica do imobilizado (art. 66, § § 5º e 6º do RICMS/02), pois a própria Impugnante apropriou os créditos de ICMS a eles relativos como se produtos intermediários fossem, e não como bens integrantes do imobilizado.

Ressalte-se que, segundo informação da própria Impugnante (CD - fls. 86), todos os produtos objeto da presente autuação têm vida útil inferior a 1 (um) ano, não sendo, pois, passíveis de imobilização, o que confirma a conclusão de que as partes e peças em análise não geram direito a créditos do ICMS, sob a ótica do ativo imobilizado.

Por outro lado, os EPIs e as “Refeições”, sob a prisma da Instrução Normativa nº 01/86, são caracterizados como materiais de uso e consumo e, do ponto de vista da Instrução Normativa nº 01/98, são considerados bens alheios à atividade do estabelecimento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, os EPIs (não integrantes do ativo imobilizado da empresa) são classificados como materiais de uso e consumo, uma vez que não se enquadram no conceito de produtos intermediários, nos termos definidos na Instrução Normativa nº 01/86, haja vista que não se consomem imediata e integralmente no curso da industrialização, pois não exercem qualquer ação direta sobre o produto em elaboração.

A caracterização desses bens como materiais de uso e consumo já seria motivo suficiente para a glosa dos créditos, pois, de acordo com o art. 70, inciso III do RICMS/02, os créditos relativos às entradas de materiais de uso e consumo somente serão passíveis de apropriação a partir de primeiro de janeiro de 2020, segundo o disposto no inciso I do art. 33 da Lei Complementar 87/96.

Esclareça-se que, de acordo com a definição legal (Norma Regulamentadora nº 06 do Ministério do Trabalho e Emprego), considera-se como Equipamento de Proteção Individual (EPI) *“todo dispositivo ou produto, de uso individual utilizado pelo trabalhador, destinado à proteção contra riscos suscetíveis de ameaçar a segurança e a saúde no trabalho”*.

Os tipos de EPIs utilizados podem variar dependendo do tipo de atividade ou de riscos que poderão ameaçar a segurança e a saúde do trabalhador e da parte do corpo que se pretende proteger, tais como (disponível em <http://www.guiatrabalhista.com.br/tematicas/epi.htm>):

Proteção auditiva: abafadores de ruídos ou protetores auriculares;

Proteção respiratória: máscaras e filtro;

Proteção visual e facial: óculos e viseiras;

Proteção da cabeça: capacetes;

Proteção de mãos e braços: luvas e mangotes;

Proteção de pernas e pés: sapatos, botas e botinas;

Proteção contra quedas: cintos de segurança e cinturões.

Esses EPIs não desenvolvem qualquer ação no processo industrial ou na comercialização de mercadorias, sendo considerados alheios à atividade-fim do estabelecimento. Se alguma ação pudesse ser aventada, esta seria do trabalhador envolvido nas diversas etapas de produção, e não dos EPIs, que têm como única função proteger o trabalhador contra os riscos de acidentes do trabalho.

Corroborando o entendimento acima exposto a decisão consubstanciada no Acórdão nº 18.922/08/1ª, onde consta, expressamente, que os EPIs não estão atrelados às atividades de comercialização ou produção, não gerando, pois, direito a créditos do ICMS. Confira-se:

### ACÓRDÃO Nº 18.922/08/1ª

“ENTRETANTO, NO CASO ORA EM ANÁLISE, NEM TODOS OS PRODUTOS ELENCADOS CARACTERIZAM-SE COMO BENS INERENTES, AINDA QUE INDIRETAMENTE, À ATIVIDADE FIM DA AUTUADA, A DE DISTRIBUIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONFORME VISTO NO INÍCIO DESTA FUNDAMENTAÇÃO, OS PRODUTOS PODEM SER SEPARADOS EM MATERIAIS UTILIZADOS NO ESCRITÓRIO, EPI, PEÇAS E PARTES DE TANQUES E PRODUTOS CEDIDOS EM COMODATO PARA OS POSTOS REVENDADORES E LOJAS DE CONVENIÊNCIAS QUE ATUAM JUNTO AOS ESTABELECIMENTOS VAREJISTAS DE COMBUSTÍVEIS.

COM EFEITO, É PACÍFICO NESTA CASA QUE OS MATERIAIS UTILIZADOS NOS ESCRITÓRIOS DAS EMPRESAS, BEM COMO OS EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL NÃO ESTÃO ATRELADOS ÀS ATIVIDADES DE COMERCIALIZAÇÃO OU PRODUÇÃO, PORTANTO, EM QUAISQUER HIPÓTESES, TAIS AQUISIÇÕES NÃO RESULTAM EM CRÉDITOS DO ICMS.”

(DESTACOU-SE).

Apesar de se tratar de tributos de competência federal, com regra de não cumulatividade própria, distinta do ICMS, mister se faz destacar que os EPIS também não geram direito a créditos do PIS e da COFINS, exatamente pela razão acima apontada, ou seja, por não se enquadrarem no conceito de insumos de produção (não atrelados às atividades de produção/comercialização).

É o que se depreende da solução dada às Consultas nºs 07/2008 (SRRF – 10ª Região Fiscal), disponível em <http://www.apet.org.br/simposio-de-direito-tributario-2010/pdf/Natanael-Martins.pdf> e 39/2010 (SRRF – 7ª Região Fiscal), bem como na Solução de Divergência Cosit nº 9/2011, de 10/05/11. Examine-se:

Processo de Consulta nº 07/2008

(SRRF – 10ª. Região Fiscal)

“O sujeito passivo poderá, no cálculo da Cofins, no regime não-cumulativo, descontar créditos calculados sobre valores correspondentes a insumos, assim entendidos os bens ou serviços aplicados ou consumidos diretamente na produção ou fabricação de bens e na prestação de serviços. A água somente será considerada como insumo quando for utilizada diretamente na fabricação ou produção de bens destinados à venda; **Equipamentos de Proteção Industrial - EPI** e fardamento; material de escritório e limpeza das obras, material de campanhas educacionais e materiais para utilização no ambulatório médico da obra **não são considerados insumos, pois não atendem ao requisito de o desgaste ou dano ter ocorrido “em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação”**; os serviços de vigilância, telefonia, passagens e hospedagens em hotéis, exames médico-admissional, cursos e treinamento, serviços de transportes, mesmo que referidos empregados estejam vinculados à obras, **não geram direito a créditos a serem descontados do PIS/Pasep**, por não se enquadrarem no conceito de insumos aplicados ou

consumidos diretamente na produção ou fabricação de produtos; o aluguel de veículos não gera direito ao crédito por não se enquadrar no art. 3º, inciso IV da Lei 10.833, de 2003.”

-----  
Solução de Consulta nº 39/2010

(SRRF – 7ª Região Fiscal)

“Consideram-se insumos, para fins de desconto de créditos na apuração da Cofins não cumulativa, os bens e serviços adquiridos de pessoas jurídicas, aplicados ou consumidos na fabricação de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. O termo “insumo” não pode ser interpretado como todo e qualquer bem ou serviço que gera despesa necessária para a atividade da empresa, mas, sim, tão somente, como aqueles, adquiridos de pessoa jurídica domiciliada no país, que sejam diretamente aplicados ou consumidos na produção de bens destinados à venda ou na prestação do serviço da atividade.”

-----  
Solução de Divergência Cosit nº 9/2011 - 10.05.2011

“COFINS/PIS-PASEP - DESPESAS COM AQUISIÇÃO DE EPI NÃO GERAM DIREITO AO DESCONTO DE CRÉDITOS NO REGIME NÃO CUMULATIVO

Os valores relativos às despesas realizadas com a aquisição de equipamentos de proteção individual (EPI), tais como respiradores, óculos, luvas, botas, aventais, capas, calças e camisas de brim etc., utilizados por empregados na execução dos serviços prestados de dedetização, desratização e lavação de carpetes e forrações, não geram direito à apuração de créditos a serem descontados da Cofins e da contribuição para o PIS-Pasep não cumulativos, porque **não se enquadram na categoria de insumos aplicados ou consumidos diretamente nos serviços prestados...**”

(Destacou-se).

Pelas mesmas razões, os uniformes destinados aos trabalhadores e aos produtos relativos aos agrupamentos “Equipamento de Segurança” (“Multibloqueador Qualisseg”) e “Equipamento/Material de Proteção/Segurança” (lanternas diversas, “Iluminação Emerg 2 Lamp Halogenas 55W” e “Tambor PHCA”) são também considerados alheios à atividade do estabelecimento.

No mesmo sentido, as refeições servidas aos trabalhadores não têm qualquer relação com o processo produtivo, independentemente de serem servidas àqueles que labutam na área central de produção ou em linhas independentes ou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

marginais à produção, sendo, pois, notoriamente alheias à atividade do estabelecimento.

Da mesma forma, os produtos relativos aos agrupamentos “Câmera”, “Chuveiro”, “Copo Descartável”, “Eletrodomésticos”, “Saco Plástico”, “Ventilador”, “Material de Limpeza”, “Ar Condicionado/Climatizador” e Headfone são alheios a atividade-fim do estabelecimento, uma vez que não têm relação com o processo de industrialização ou com a comercialização dos produtos fabricados.

As ferramentas, instrumentos e utensílios (agrupamentos “Máquina/Ferramenta de Manutenção”, “Equipamento/Ferramenta/Instrumento ou Utensílio de Manutenção”), não passíveis de imobilização, são classificados como materiais de uso e consumo, nos termos do inciso III da Instrução Normativa nº 01/86, uma vez que não se consomem imediata e integralmente no curso da industrialização. Os mesmos produtos, imobilizáveis ou não, são também considerados bens alheios à atividade do estabelecimento, uma vez que não têm participação no processo produtivo propriamente dito (não vinculados à industrialização ou comercialização).

Na mesma linha, sob a ótica da Instrução Normativa nº 01/86, os produtos vinculados aos agrupamentos Acessório de Equipamento, Equipamento/Material de Laboratório, Equipamento/Material de Construção, Tratamento de Água, Filtro Antipolvente, não integrantes do ativo imobilizado, são caracterizados como materiais de uso e consumo, uma vez que utilizados em linhas marginais à de produção ou por não se desgastarem imediata e integralmente no curso da industrialização (linha central de produção).

Segundo a Instrução Normativa nº 01/98 (art.1º, inciso II, alínea “c”), esses mesmos produtos, vinculados às rubricas supracitadas, passíveis ou não de imobilização, são caracterizados como bens alheios à atividade do estabelecimento, uma vez que não desenvolvem nenhuma ação intrínseca no processo produtivo propriamente dito ou na comercialização dos produtos fabricados, ou seja, os produtos em questão, assim como os EPIs, “Refeições”, “Ferramentas/Instrumentos/Utensílios”, “Câmera”, “Chuveiro”, “Copo Descartável”, etc., podem ser classificados como materiais de uso e consumo e também como alheios à atividade do estabelecimento (uso e consumo, alheios).

Correta, portanto, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco, nos termos previstos no art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02:

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

(...)

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

(...)

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante, em suas informações prestadas ao Fisco, apontou o modo de desgaste de cada um dos produtos objeto da autuação, indicando as seguintes formas, dentre outras:

DESGASTE OU PERDA DE SUAS PROPRIEDADES PELO AMBIENTE AGRESSIVO E ELEVADAS TEMPERATURAS.	DESGASTE OU PERDA DE SUAS PROPRIEDADES PELO AMBIENTE AGRESSIVO E ELEVADAS TEMPERATURAS.	DESGASTE POR EXPOSIÇÃO AO AMBIENTE AGRESSIVO, ALTAS TEMPERATURAS
CONSUMIDO PELA EXPOSIÇÃO AO AMBIENTE AGRESSIVO E ELEVADAS TEMPERATURAS	ACELERADO DESGASTE PELA EXPOSIÇÃO AO AMBIENTE AGRESSIVO E ELEVADAS TEMPERATURAS	DESGASTE, DANO OU PERDA DE SUAS PROPRIEDADES EM DECORRÊNCIA DA AÇÃO DA EXPOSIÇÃO AO AMBIENTE AGRESSIVO, ELEVADAS TEMPERATURAS, PRESENÇA DE PARTICULADOS

Verifica-se que a forma de desgaste dos produtos ocorre não em função de uma ação direta sobre o produto em elaboração, em contato físico com este, e sim em decorrência de fatores genéricos e abrangentes que determinam a vida útil de todo e qualquer produto, gerando, por consequência, a necessidade da substituição periódica desses produtos, considerados, como já afirmado, como materiais de uso e consumo (ou bens alheios, conforme o caso), por não se enquadrarem no conceito de produtos intermediários.

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 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.

Aliás, a própria LC nº 87/96 veda o aproveitamento de créditos vinculados a aquisições de materiais de uso e consumo e de mercadorias/bens alheios à atividade do estabelecimento, 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, especialmente quando se analisa o eventual enquadramento de determinado bem no conceito de produto intermediário.

Além disso, não é a essencialidade de determinado bem para a consecução da atividade econômica do contribuinte que determina a condição de produto

intermediário, para fins de direito à apropriação do respectivo crédito, condição esta que se encontra subordinada ao disposto no art. 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa nº 01/86.

A essencialidade ou imprescindibilidade explica a utilização dos produtos, mas não a pretensão da Impugnante, qual seja, a desclassificação dos produtos atuados como de uso e consumo.

A imprescindibilidade dos produtos resta implícita, pois sendo uma empresa um conjunto de meios e recursos aplicados com a finalidade de lucro, a compra de um determinado bem se justifica em razão da sua imprescindibilidade, pois não seria adquirido se prescindível fosse.

Em nenhum diploma normativo, seja de índole constitucional, seja no âmbito da LC nº 87/96, Lei Estadual nº 6.763/75 ou do RICMS/02, há referência à imprescindibilidade, como sinônimo do direito a crédito de ICMS. É imprópria a correlação entre imprescindibilidade e não cumulatividade.

Assim, corretamente agiu o Fisco ao efetuar a glosa dos créditos relativos aos produtos objeto da autuação, uma vez que efetivamente caracterizados como materiais de uso e consumo ou bens alheios à atividade do estabelecimento, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos previstos no art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02.

#### **Dos Questionamentos da Impugnante Relativos a Produto Específicos (fls. 41/50 e 128/137)**

Os argumentos específicos da Impugnante, relativos aos produtos utilizados em laboratórios, em tratamento de água e quanto às “Máquinas/Ferramentas de Manutenção” foram muito bem relatados e refutados pelo Fisco, nos termos abaixo:

##### √ Itens de Laboratório:

Conforme pode ser verificado no Anexo 1 do Relatório Fiscal, os itens agrupados pelo Fisco como “Material / Equipamento de Laboratório”, não se enquadram no conceito de produto intermediário, como alega a Impugnante, tendo em vista que:

- São utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto, sendo, portanto, alheios à atividade do estabelecimento, nos termos da IN DLT/SRE Nº 01/98;
- Como são bens alheios, nunca poderiam ser enquadrados como produtos intermediários. Mesmo porque não se integram ao produto industrializado e não são consumidos imediata e integralmente dentro da linha de produção, nos termos da IN SLT Nº 01/86.

A Impugnante cita, como exemplo, amostradores de imersão e calibrador de pressão, alegando que são produtos intermediários.

Os amostradores de imersão, como informado pela Autuada, são utilizados para a coleta de amostras de gusa líquido no alto forno e de aço líquido na aciaria, com o objetivo de análise da composição química. São itens de laboratório com a função exclusiva de colher as amostras a serem analisadas.

Como a função do amostrador de imersão é somente colher amostra para análise, ele não desenvolve atuação particularizada, essencial e específica sobre o gusa ou o aço líquido no processo de industrialização da Impugnante, apesar de ser consumido em contato com o produto. Na coleta de amostra não ocorre nenhuma industrialização. Não ocorrendo industrialização, não há que se falar em produto intermediário.

Portanto, os amostradores de imersão não podem ser enquadrados como produto intermediário. São bens alheios nos termos do art. 1º, II, "a" da IN DLT/SRE nº 01/98, visto que utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto.

Os bens (equipamento/material) de laboratório, apesar de essenciais ao controle de qualidade e identificação de ajustes necessários na fabricação dos produtos, são utilizados marginalmente à atividade fim da Autuada.

O laboratório se presta à execução de atividade marginal de produção. As análises feitas no laboratório não estão sujeitas ao ICMS. Se esta atividade for executada por terceiros estará sujeita ao ISSQN. Os bens utilizados pelo laboratório são, portanto, alheios à atividade da Autuada.

Todos os bens pertencentes à Autuada são, de alguma forma, importantes para o funcionamento do seu negócio. Entretanto, não são todos os bens que ensejam o direito ao aproveitamento do crédito de ICMS. Os bens do laboratório são utilizados para as análises visando a melhor qualidade dos produtos, mas não fazem parte da linha principal de produção da Autuada.

Desta forma, a justificativa da essencialidade para a produção não é suficiente para permitir o crédito do imposto.

Transcrevemos abaixo, ementa de acórdão do CC/MG que confirma que a atividade desenvolvida no laboratório encontra-se em linha marginal de produção.

Ementa: Crédito de ICMS - Aproveitamento indevido - Produto Intermediário. Estorno do crédito de ICMS relativo a produtos adquiridos para consumo em linha marginal (laboratório), para análise, controle, instrumentação e outros. Alíquota do ICMS - Diferencial - Falta de Recolhimento - Produtos que tiveram seu crédito estornado, adquiridos fora do Estado, comprovado sua utilização em linha marginal, não integrando o produto final na condição de elemento essencial à sua composição. Exigidos ICMS e MR. Infrações caracterizadas. Rejeitada, por unanimidade, a preliminar de prescrição do crédito tributário relativo aos períodos de jan. a ago./90. Impugnação Improcedente. Decisão unânime. (Acórdão nº 14.283/00/1ª do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais)

(Grifos acrescidos).

Podemos também ilustrar esta manifestação com o Acórdão 20.236/11/1ª do CC/MG, cuja decisão foi de vedação do crédito relativo a equipamentos de laboratório. Observamos que esta decisão foi ratificada pela Câmara Especial, por meio do Acórdão nº 3.735/11/CE.

ACÓRDÃO Nº 20.236/11/1ª (DECISÃO RATIFICADA PELO ACÓRDÃO Nº 3.735/11/CE):

(...)

d) Laboratório

A Autuada alega que o laboratório é etapa do processo de industrialização responsável pelo controle de qualidade. Por isso, funciona 24 (vinte e quatro) horas, acompanha e interfere diretamente ritmo da produção, pois identifica os ajustes necessários na fabricação do calcário, farinha, clínquer e cimento, definindo a composição do cimento a todo o momento na produção.

Considera improcedente o seguinte argumento do Fisco: *“se o laboratório de controle de qualidade da AUTUADA fosse uma atividade à parte; como se cada unidade da indústria fosse uma indústria independente.”*

Conclui dizendo que os bens do laboratório não são alheios à sua atividade, visto que pertencem ao seu ativo permanente, estão ligados diretamente ao processo de industrialização. Sem eles o objetivo de produzir cimento não seria alcançado.

Pelo que se depreende das atividades de laboratório, elas se situam no campo da prestação de serviços,

sujeita ao ISSQN. Nesse caso, mais uma vez aplica-se o conceito expresso no art. 1º, inciso II, alínea "a" c/c o inciso III da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, considerando que é atividade exercida fora do campo de incidência do ICMS.

Apesar de o laboratório efetuar o controle de qualidade e identificar os ajustes necessários na fabricação do cimento, a atividade nele desenvolvida é marginal ao processo de fabricação do cimento, porque não está integrada ao produto final na condição de elemento essencial. Por conseguinte, os bens utilizados no laboratório são alheios à atividade da Autuada, por não fazerem parte da linha de produção do cimento.

É improcedente a alegação da Autuada de que sem os bens do laboratório não seria possível produzir o cimento, pois a produção é feita em máquinas próprias. O laboratório é atividade de serviços à parte, e responsável apenas pelo controle de qualidade e pelos ajustes necessários.

Mesmo que a Autuada considere que todos os seus bens importantes para o processo produtivo, nem todos dão direito ao aproveitamento do crédito de ICMS, em virtude da legislação que rege a matéria.

Este Conselho de Contribuintes de Minas Gerais já manifestou o entendimento acima no Acórdão nº 14.283/00/1ª, conforme a ementa abaixo:

**EMENTA: CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - PRODUTO INTERMEDIÁRIO. ESTORNO DO CRÉDITO DE ICMS RELATIVO A PRODUTOS ADQUIRIDOS PARA CONSUMO EM LINHA MARGINAL (LABORATÓRIO), PARA ANÁLISE, CONTROLE, INSTRUMENTAÇÃO E OUTROS. ALÍQUOTA DO ICMS - DIFERENCIAL - FALTA DE RECOLHIMENTO - PRODUTOS QUE TIVERAM SEU CRÉDITO ESTORNADO, ADQUIRIDOS FORA DO ESTADO, COMPROVADO SUA UTILIZAÇÃO EM LINHA MARGINAL, NÃO INTEGRANDO O PRODUTO FINAL NA CONDIÇÃO DE ELEMENTO ESSENCIAL À SUA COMPOSIÇÃO. EXIGIDOS ICMS E MR. INFRAÇÕES CARACTERIZADAS. REJEITADA, POR UNANIMIDADE, A PRELIMINAR DE PRESCRIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO RELATIVO AOS PERÍODOS DE JAN. A AGO./90. IMPUGNAÇÃO IMPROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME. (GRIFOU-SE)**

No laudo pericial, às fls. 384, o perito concluiu que os bens do ativo permanente usados no laboratório de análises não dão direito ao crédito do ICMS, porque “O laboratório de análises

*pertence à planta industrial, mas não integra o processo de produção do cimento”.*

(Grifos acrescidos).

Quanto aos acórdãos do CC/MG citados pela Impugnante em sua defesa, com decisões desfavoráveis para a Fazenda Estadual, informamos:

√ Acórdãos 20.274/13/2ª e 20.275/13/2ª citados pela Impugnante:

Os acórdãos números 4.257/14/CE e 4.258/14/CE restabeleceram as exigências fiscais incidentes sobre os produtos utilizados em laboratório.

Portanto, estes produtos são alheios à atividade da Impugnante, visto que utilizados em atividade exercida pela Impugnante fora do campo de incidência do ICMS, nos termos da alínea “a” do inciso II do art. 1º da IN DLT/SRE Nº 01/98.

√ Tratamento de Água

A Impugnante alega que vários dos bens agrupados pelo Fisco na função de “Tratamento de Água”, têm função essencial em sua linha central de produção, consumindo-se integralmente no processo produtivo. Cita como exemplos, o “Dispersante Kurita Kurizet”, o “Inibidor de Corrosão Kurita Kurizet”, o sal grosso e os alcalinizantes, informando que são utilizados no tratamento da água que irá recircular para resfriamento dos equipamentos utilizados em sua linha de produção.

Como informado pela Impugnante, os produtos citados por ela são utilizados no tratamento de água de recirculação, para resfriamento dos equipamentos utilizados na linha de produção. Ora! Se nem existe o contato com o produto que está sendo industrializado, como pleitear um eventual enquadramento destes itens como produto intermediário?

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. Não há nem mesmo o contato destes produtos com a matéria prima.

Desta forma, como estes produtos não são consumidos, imediata e integralmente, no curso da industrialização, conforme disposto na IN SLT Nº 01/86, os mesmos não se enquadram no conceito de produto intermediário.

Portanto, estes produtos são alheios à atividade da Impugnante, visto que utilizados em atividade exercida

pela Impugnante fora do campo de incidência do ICMS, nos termos da alínea “a” do inciso II do art. 1º da IN DLT/SRE Nº 01/98.

[...]

√ Máquinas/Ferramentas de Manutenção:

A Impugnante cita o Item GIZ REF ECOGAZ (pag. 48 a 50) como sendo classificado equivocadamente pela fiscalização afirmando se tratar de produto intermediário. Entretanto, alega que o GIZ é “usado para marcação dos tarugos sendo essencial para a averiguação da qualidade do produto final”.

Portanto, por ser utilizado na averiguação da qualidade do produto (CONTROLE DE QUALIDADE) não há que se falar em produto intermediário, e sim em bem alheio, pois não integra o produto e não é consumido imediata e integralmente.

Ressaltamos também que o estorno de ICMS (no valor total de R\$432,88) desse produto se deu em 3 notas fiscais (440, 450 e 474) da ECOGAZ COMERCIAL IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA.

A exposição em ambiente agressivo / elevadas temperaturas / presença de particulados não caracteriza os bens empregados em tal atividade como "produto intermediário" ou qualquer outro tipo que ensejam direito ao crédito de ICMS.

O Item GIZ REF ECOGAZ, apesar de essencial ao controle de qualidade, identificação e ajustes necessários na fabricação dos produtos, são utilizados marginalmente à atividade fim da Autuada.”

### **Da Caracterização da Reincidência**

Conforme salientado, além do ICMS e da respectiva multa de revalidação, o Fisco está a exigir a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da mesma lei, face à constatação de reincidência.

Todavia, cumpre registrar que os preceitos dos §§ 5º, 6º e 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, que cuidavam de sua aplicação e caracterização, foram revogados pela Lei nº 22.549/17. Dessa forma, nos termos do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, fica prejudicada a sua exigência.

### **Da Irregularidade nº 2 – ICMS - Diferença de Alíquota:**

A irregularidade refere-se à falta de recolhimento do ICMS referente à diferença de alíquota, inerente às aquisições interestaduais dos bens alheios analisados na irregularidade nº 1 do Auto de Infração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As exigências fiscais, constituídas pela diferença de ICMS apurada, acrescida da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, estão respaldadas no art. 5º, § 1º, item 6 c/c art. 6º, inciso II e art. 12, § 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 alheios à atividade-fim do estabelecimento atuado.

**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.

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações

apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação), e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

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

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

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

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

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

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

### **Das 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, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*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 CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a majoração da multa isolada em virtude de revogação do inciso I do § 5º e dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 22.549/17, nos moldes do art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN. Vencidos, em parte, o Conselheiro Erick de Paula Carmo (Revisor), que excluía, ainda, os itens de laboratório e os itens dos materiais utilizados no tratamento da água que irá recircular no processo produtivo e a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que excluía, além da decisão majoritária, os itens dos materiais utilizados no tratamento da água que irá recircular no processo produtivo. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 16 de agosto de 2017.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**

**Luiz Geraldo de Oliveira**  
**Relator**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.585/17/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000340188-14	
Impugnação:	40.010139314-07	
Impugnante:	Gerdau Aços Longos S.A. IE: 223346945.00-06	
Proc. S. Passivo:	Tatiana Rezende Torres/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, nos termos do art.53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Em um breve apanhado, conforme relatado no Acórdão, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, nos meses janeiro a junho de 2015, em função das seguintes irregularidades:

1. Aproveitamento indevido de créditos do imposto relativos a mercadorias caracterizadas como alheias à atividade do estabelecimento (*Exigências: ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada – 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 mercadorias caracterizadas como alheias à atividade do estabelecimento (*Exigências: ICMS e multa de revalidação*).

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 100% (cem por cento), com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei, em função de reincidência.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão, em referência, decorre da exclusão dos seguintes itens da exigência fiscal de ICMS, por considerá-los produtos intermediários: **“os itens de laboratório e os itens dos materiais utilizados no tratamento da água que irá recircular no processo produtivo”**.

No que tange à exclusão desses produtos, considero-os produtos intermediários que integram o processo produtivo da Autuada, ao revés de produtos alheios à atividade do estabelecimento ou produtos de uso e consumo, os quais só poderiam ser creditados no ICMS, a partir do ano de 2020, conforme as razões a seguir discriminadas.

Primeiramente, o aproveitamento de crédito para a compensação na base de cálculo do imposto, está previsto no art.19 (crédito físico) e no art.20 (crédito financeiro) da LC nº 87/96, sendo que o §1º do art.20 prevê a exclusão do creditamento da entrada de bens alheios à atividade do estabelecimento.

Desse modo, enquanto o art.155, § 2º, inciso I, da CF/88 prevê, expressamente, o princípio da não-cumulatividade do ICMS para os créditos físicos, isto é, aqueles decorrentes da aquisição de bens que estejam relacionados direta ou indiretamente ao processo produtivo da empresa e se consumem ou se integrem ao produto final, na condição de elemento indispensável à sua composição. Assim o é, pois, os produtos agregariam algo ou o transformariam, antes de circular juridicamente para o estabelecimento adquirente.

Nada obstante, ainda que o crédito financeiro esteja fora do princípio da não-cumulatividade do ICMS, ele constitui benefício ou favor fiscal instituído pela legislação infraconstitucional, qual seja o art.20 da LC nº 87/96 e o art.66 do RICMS/02, logo, inquestionável é que a empresa pode proceder à escrituração contábil de seus custos financeiros, oriundos das suas operações de entrada de produtos, desde que sejam observados os critérios e as restrições impostas pela legislação tributária vigente.

No âmbito do STF, a **ADI 2.325-DF-MC** declarou-se a constitucionalidade do uso do crédito financeiro, no ICMS, para a fixação do imposto devido, dentro da cadeia de créditos e débitos fiscais da conta gráfica empresarial, porquanto a sua normatização irradiaria da LC nº 87/96, como benefício ou favor fiscal, e, não, da CF/88, que contempla apenas o crédito físico do ICMS, nos moldes do princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Já a decisão do STF no **AgRg em RE 635.209** (publ. 15/05/12), muitas vezes, invocada pela Fiscalização, como prova do entendimento de que a não-cumulatividade do ICMS se vincularia tão somente ao crédito físico, uma vez que o crédito financeiro não estaria contemplado em nosso ordenamento jurídico e se associaria ao antigo IVA (Imposto sobre o Valor Agregado).

*Data maxima venia*, essa interpretação jurídica, dada à decisão do STF pelo Fisco, não merece vingar, porquanto, ainda que se ignorasse sua contradição com a interpretação dada na **ADI 2.325-DF-MC**, o crivo estreito de cognição do Recurso Extraordinário se cinge à afronta de dispositivos constitucionais e à interpretação de normas constitucionais, não podendo, pois, examinar o quadro fático-probatório dos autos ou até mesmo a legislação infraconstitucional, salvo incursões mediatas e correlatas ao exame das normas constitucionais.

Nesta esteira, não se prescinde a transcrição da ementa do **AgRg em RE 635.209** do STF, antes de se tecer as ponderações que devem ser dadas ao referido aresto, *in litteris*:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. BENEFÍCIO FISCAL. CRÉDITO PRESUMIDO.

1. O TRIBUNAL DE ORIGEM CONCLUIU QUE ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS NÃO SE EQUIPARAM A INSUMO OU MATÉRIA-PRIMA QUE SE INCORPORA NA MERCADORIA INDUSTRIALIZADA. CONCLUSÃO DIVERSA DEMANDARIA O PRÉVIO EXAME DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL E DO QUADRO FÁTICO-

PROBATÓRIO, O QUE É VEDADO NA VIA ESTREITA DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO (SÚMULAS 279 E 636/STF).

2. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL CONCLUIU QUE NÃO HÁ DIREITO CONSTITUCIONAL ASSEGURADO AO CREDITAMENTO DE VALORES RELATIVOS À AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, BENS OU MERCADORIAS DE USO E CONSUMO OU AQUELES DESTINADOS À INTEGRAÇÃO AO ATIVO FIXO, MESMO QUE INTERMEDIÁRIOS, QUE NÃO SE INTEGREM DIRETAMENTE À MERCADORIA CIRCULADA OU AO SERVIÇO PRESTADO (CRÉDITO FÍSICO). TRATA-SE DE BENEFÍCIO FISCAL CUJA APLICABILIDADE DEPENDE DA EXISTÊNCIA DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL NESSE SENTIDO.(...)". (GRIFOU-SE)

Ora, o entendimento do STF, quanto à análise da classificação dos produtos, como intermediários, de uso e consumo ou alheios à atividade do estabelecimento, estava prejudicada pelo crivo estreito do recurso extraordinário, logo, toda a fundamentação seguinte estava jungida ao entendimento do tribunal de origem.

Por conseguinte, o cotejo *incidenter tantum* do STF se adstringe exclusivamente à matéria constitucional, ou seja, ao crédito físico do ICMS, o qual se vincula ao princípio da não-cumulatividade, sendo, pois, vedado o debate das questões alusivas ao crédito financeiro, que foi previsto como favor fiscal, apenas em legislação infraconstitucional. Destarte, torna-se perceptível, que a interpretação usual dada pelo Fisco é equivocada.

Além disso, a interpretação fiscal corriqueira do art.70, inciso XI, do RICMS/02 para corroborar a sua tese jurídica de inexistência de contemplação do crédito financeiro no ordenamento jurídico-tributário vigente não merece prosperar, porquanto, a vedação ao crédito do ICMS para “**operação posterior com a mesma mercadoria** ou com outra dela resultante, **que não deva ocorrer, por qualquer motivo**”, está atrelada ao cancelamento da transferência da mercadoria, outrora destinada à circulação em operação subsequente, mas que foi recebida pelo estabelecimento intermediário, como destinatário final do produto, por algum motivo.

Ante o esboço da linha interpretativa fiscal, a vedação de crédito do ICMS para mercadoria que não circulou, segundo o conceito de crédito físico, não faz sentido, até porque esse preceito legal não se refere à transformação ou à integração de produto na mercadoria alterada, que passa a circular.

Feitas essas considerações preliminares, é possível se encetar a linha de raciocínio da exclusão das exigências fiscais derivadas da glosa dos créditos apropriados pela Autuada pertinentes aos seguintes produtos classificados, como produtos intermediários, salvo melhor juízo: “**os itens de laboratório e os itens dos materiais utilizados no tratamento da água que irá recircular no processo produtivo**”.

Sob uma interpretação histórica do crédito financeiro do ICMS, o **antigo Convênio ICMS nº 66/88**, que regulava as normas gerais do ICMS e que foi

recepcionada pela Constituição Federal com o *status* de lei complementar, dispunha que os insumos de produção podiam ser creditados, desde que: a) fossem consumidos no processo industrial e; b) integrassem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

Nada obstante, com o advento da **LC nº 87/96**, que revogou o Convênio nº 66/88, o crédito financeiro foi ampliado para possibilitar a sua compensação, com o imposto anteriormente cobrado, nas operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, isto é, permite-se a dedução dos custos financeiros da operação de aquisição de bens aplicados na linha de produção. É essa a regra geral.

Contudo, o legislador infraconstitucional ressaltou que esse conceito de crédito financeiro compensável, **inclusive** abrange os produtos de uso e consumo e os destinados ao ativo permanente do estabelecimento empresarial.

Pela regra geral, isto significa que o conceito é amplo e que os produtos de uso e consumo, além dos bens destinados ao ativo permanente, são apenas elementos contidos nesse conjunto continente.

O próprio rol exaustivo do art.66 do RICMS/02 almeja traçar os contornos desse conjunto continente do crédito financeiro, trazido pelo conceito fluido do proêmio do art.20 da LC nº 87/96.

Ante essa lógica interpretativa, o inciso V do art.66 do RICMS/02 reza ser possível o abatimento de crédito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, para emprego direto no processo produtivo, de extração, de geração ou industrialização.

Noutro giro, o § 5º do art.20 da LC nº 87/96 estabeleceu restrições à possibilidade de compensação do crédito financeiro do ICMS para os bens destinados ao ativo permanente, à proporção de 1/48 do valor do bem, em prestações mensais, sendo que ao final do 48º mês, eventual saldo remanescente do crédito é cancelado. Da mesma forma, o art.33, inciso I, da LC nº 87/96 também restringiu o gozo do crédito dos bens de uso e consumo do estabelecimento para a data futura de 01/01/20.

Lado outro, em regra especial e exceptiva, o §1º do art. 20 da LC nº 87/96 excluiu os créditos financeiros decorrentes de operação anterior isenta ou não-tributada e aquelas que se refiram a mercadorias alheias à atividade do estabelecimento.

Neste diapasão, o art.70 do RICMS/02 regularia tudo o que não pode ser creditado, segundo a ideia de crédito financeiro, repetindo as hipóteses do §1º do art.20 da LC nº 87/96 e reiterando a exclusão dos bens de uso e consumo do estabelecimento até o ano de 2020, além de outras hipóteses atreladas à irregularidade e inidoneidade de escrituração do crédito ou de emissão de documentos fiscais, dentre outras atinentes aos requisitos formais do uso do crédito financeiro do ICMS.

Em seguida, houve uma miscelânea de instruções normativas, que se sucederam no tempo, as quais visavam interpretar e especificar o conceito de “produto intermediário”, para fins de apropriação do crédito de ICMS pelo estabelecimento contribuinte.

Cabe, aqui, uma análise mais detida de quais as instruções normativas aplicáveis *in casu* e quais devem ser afastadas, devido à sua impertinência ou à sua perda de objeto.

No tocante à **IN SLT nº 01/86**, que cuida de interpretar e especificar o que seria “**produto intermediário**” para fins de apropriação do crédito e sua consequente compensação na conta gráfica do contribuinte, ela traz conceito restrito, pois somente os produtos consumidos imediata e integralmente no processo produtivo do estabelecimento empresarial ou que se integrassem ao produto final é que não se enquadrariam, como “bem alheio à atividade do estabelecimento”.

Adicionalmente, em seu inciso IV, a referida instrução normativa exclui do conceito de “**produto intermediário**”, as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento que não tenham identidade própria, fora do bem que compõem, logo, são tratados como meros componentes de manutenção de um produto intermediário individualizado.

Já no inciso V da IN SLT nº 01/86, há inclusão no conceito de “**produto intermediário**”, quanto aos componentes desgastáveis de atuação sobre o produto final, que integram máquina, aparelho ou equipamento, com atuação particularizada e que exija substituição periódica, em razão da sua inutilização ou exaurimento.

Nada obstante, esse tipo de enfoque do produto intermediário se vinculava a uma ótica restritiva de se admitir apenas a apropriação do crédito físico pelo contribuinte, que vigia na época em que o Decreto Lei nº 406/68 e o subsequente Convênio ICMS nº 66/88, regulavam as normas gerais de tributação do ICMS contemplado na Constituição Federal de 1967.

Com a revogação explícita do Convênio ICMS nº 66/88 pela Lei Complementar nº 87/96, houve uma quebra de paradigma de apropriação do crédito físico, segundo o princípio constitucional da não-cumulatividade, para se abarcar as hipóteses de compensação dos custos financeiros das operações de entrada de bens representativos de insumos de produção, como um viés de favor fiscal infraconstitucional e que se consubstancia na ideia de “crédito financeiro”.

*Ex nihilo, nihil oritur*, isto é, “do nada, nada surge”, portanto, norma interpretativa de norma revogada se encontra, tacitamente, revogada à semelhança, vez que o acessório segue o principal. Assim sendo, em virtude da perda de objeto da IN SLT nº 01/86, entendo que o entendimento de “**produto intermediário**” resta regulado tão somente pelo art. 66, inciso V, alínea *b*, do RICMS/02.

Inerente a essa linha de raciocínio, o “**produto intermediário**” é tão somente “aquele empregado diretamente no processo produtivo de extração, industrialização, geração ou comunicação, sem se prescindir de que sejam consumidos ou integrados ao produto final, na condição de elemento indispensável à sua composição”, *ex vi* do art.66, inciso V, alínea *b*, do RICMS/02.

Assim sendo, qualquer inferência sobre as partes e peças que compõem a máquina, o aparelho ou o equipamento diretamente aplicado na linha de produção do estabelecimento não se fazem *per se stante*, mas associadas ao bem que se integram como um todo.

Com o desiderato de tornar mais palatável a explanação *supra*, exemplifico que, segundo a IN SLT nº 01/86, a “carenagem do britador” seria parte que não geraria crédito de ICMS, enquanto a “mandíbula do britador” seria parte que geraria crédito de ICMS. Em contraponto, consoante o exame único do art.66, inciso V, alínea *b*, do RICMS/02, todas as partes e peças, que integram o “britador”, gerariam crédito de ICMS, pois, não haveria uma classificação individualizada dos componentes de uma máquina, aparelho ou equipamento, senão do próprio todo, no qual irão se inserir.

Inicialmente, no que tange ao **sistema de tratamento de água**, o Auto de Infração compreende os seguintes produtos glosados de crédito do ICMS na escritura fiscal do contribuinte: “Hipoclorito Cálcio 65 Masterclor”, “Kuriflock CL 112 9660 Kg”, “Polímero Floculante Kuriflock CP404 25Kg”, “Inibidor Microbiol Kurita Kurizet A653”, “Antiespumante Kurita PL2910”, “Inibidor de Corrosão Kurita Kurizet S210”, “Dispersante Kurita Kurizet T 231”, “Coagulante CL 112 Kurita”, etc.

Se toda a água utilizada no processo produtivo industrial da Autuada é reaproveitada e recirculada, dentro de um sistema fechado, *concessa venia*, os produtos ali utilizados somente seriam “bens alheios à atividade do estabelecimento”, caso excluídos, não impedissem o funcionamento regular do sistema de tratamento de águas, visto que é utilizada para controlar a temperatura dos altos fornos.

Nesta toada, em um sistema fechado de recirculação de água, a separação dos rejeitos e das impurezas não pode ser individualizada para se afirmar que não participam diretamente da atividade principal da linha industrial da Autuada, até mesmo porque para serem consideradas alheias, se hipoteticamente fossem eliminadas, não poderiam interferir no sistema de uso da água da linha de produção. O que não é o caso, pois impediriam a produção do ferro gusa utilizado na produção do aço, uma vez que possuem temperatura certa para a fundição da matéria-prima.

Quanto à especificidade dos produtos Kurita Kurizet, é certo que apenas a água aditivada com esses produtos podem circular nas tubulações do sistema fechado de tratamento de águas, visto que, acaso circulasse água pura, as impurezas consequentes da recirculação engendrariam a formação de uma película nos cilindros de ferro gusa, interferindo numa troca térmica eficiente e, de conseguinte, afetaria a resistência mecânica dos tarugos produzidos com o ferro gusa.

No que tange aos **equipamentos de laboratório**, classifico-os, igualmente, como produtos intermediários, pois, são imprescindíveis ao atendimento dos parâmetros de industrialização do produto, inclusive pelo tipo de aço produzido e se atende às especificações legais do produto final, no que concerne à sua resistência mecânica e aos limites de tolerância determinados pela engenharia de qualidade e segurança.

Conforme detalhado pelo Fisco, este grupo compreende os seguintes produtos: “Amostrador ECIL ECIL SSRDNK2NSDPLT 1043624”, “Amostrador Imersão ECIL 1022546”, “Cápsula Alumínio Análise 399x7mm”, “Silica Gel Azul Ref Quimex QM143811 1Kg”, “Calibrador de Pressão CPH6510 S2”, “Memb P/Teclado SQ NOVA60”, “Coluna Molesieve 5A 6080 2M 2MMID” e “Coluna Porapak Q 80100 2M 2MMID SHIMA”.

Engloba os **amostradores de imersão**, os quais seriam utilizados para a coleta de amostras de gusa líquido no alto forno e de aço líquido na Aciaria, com o objetivo de analisar a sua composição química.

Consta, ainda, um **calibrador de pressão**, que é imprescindível à aferição da pressão adequada dos altos fornos para se diminuir o ponto de fusão do minério de ferro e, portanto, manter uma temperatura relativamente menor àquela que seria necessária em CNTP (condições normais de temperatura e pressão). Destaca-se ainda que os limites de tolerância dos altos fornos foram projetados para suportar o seu trabalho na temperatura com a pressão elevada artificial adequada, caso contrário, restariam danificados em curto prazo.

Em linhas primaciais, os itens de laboratório se destinam à análise e validação do produto recém-industrializado, logo, tão somente após a certificação da qualidade e das características inerentes ao produto concebido em projeto, é que se finaliza o processo produtivo.

Tanto isso é verdade, que se o produto analisado não alcançar os parâmetros pretendidos em projeto, será forçoso o seu retorno à linha de produção ou ao seu descarte, caso não possa ser aproveitado. Desconsiderar o produto como intermediário, simplesmente, porque o laboratório está localizado em espaço físico à margem da linha de industrialização, não tem o condão de desqualificar a essencialidade das atividades ali desempenhadas, dentro do contexto do processo produtivo da Autuada.

Desse modo, os equipamentos de aferição dos limites de especificação do produto elaborado, no que concerne à sua tolerância aos esforços mecânicos de compressão, tração, cisalhamento e torção do material testado, garantem a legitimidade de sua comercialização ulterior.

Feitas essas considerações, fica claro que a análise do material produzido por amostragem é imprescindível ao atendimento das especificações técnicas do material e de seu limite de tolerância exigido pelas normas técnicas dos órgãos de certificação, o que determina, inclusive, se o lote examinado deve ser rejeitado ou reinserido na linha de industrialização para sua transformação ou se será certificado como “produto acabado” e pronto para a comercialização.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, para além do voto majoritário, excluir as exigências fiscais relativas aos itens **de laboratório, os materiais utilizados no tratamento da água que irá recircular no processo produtivo**”.

**Sala das Sessões, 16 de agosto de 2017.**

**Erick de Paula Carmo**  
**Conselheiro**