

Acórdão: 23.718/21/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001443277-65
Impugnação: 40.010149775-08
Impugnante: Companhia de Cimento Campeão Alvorada - CCA
IE: 002509732.06-97
Proc. S. Passivo: Paulo Honório de Castro Júnior/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS 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. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02. A Autuada reconheceu e parcelou parte do crédito tributário referente ao ICMS, multa de revalidação e multa isolada. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de abril de 2015 a junho de 2019, relativos às entradas de materiais destinados a uso e consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, incisos V e X do RICMS/02.

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

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 58/81.

Informa que, após análise da documentação apresentada com o Auto de Infração, reconheceu o equivocado aproveitamento de créditos sobre a aquisição de alguns materiais de uso e consumo (parafusos, arruelas, porcas e similares), em relação aos quais realizou o pagamento.

No tocante aos demais itens autuados, afirma que não há que se falar em apropriação indevida dos créditos do ICMS, uma vez que se adequam aos contornos jurídicos de produtos intermediários trazidos pelo art. 20, *caput*, e §1º da Lei Complementar nº 87/96, bem como pelo art. 66, incisos V e X do Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02) e, também, pela Instrução Normativa nº 01/86.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega que a Fiscalização não demonstrou que o crédito glosado decorre de aquisições de materiais de uso e consumo, tendo fundamentado o lançamento de forma genérica.

Destaca que os itens ora classificados pelo Fisco como materiais de uso e consumo são, de fato, insumos empregados diretamente no processo de industrialização que (i) se integram ao novo produto; (ii) ou, embora não se integrando, são consumidos imediata e integralmente no curso do processo.

Sustenta que o Auto de Infração é nulo, visto que desrespeita o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, uma vez que deveria especificar a materialidade e a natureza dos itens sobre os quais recai a autuação mediante glosa de créditos (determinar a matéria tributável), entretanto, o Fisco o fez de forma genérica e, portanto, deficiente.

Discorre sobre o princípio da não cumulatividade do ICMS, insculpido no art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição, que determinou a edição de Lei Complementar para delinear as normas gerais do ICMS.

Aduz que, desde a publicação da LC nº 87/96, notadamente após as alterações promovidas pela LC nº 102/00, suscitou-se dúvidas a respeito da natureza dos créditos que poderiam ser apropriados, se físicos ou financeiros. E que o STF se posicionou referendando o crédito físico do imposto. O que significa que a apropriação dos créditos de ICMS relativos à aquisição dos insumos (matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem) decorre do núcleo essencial da não cumulatividade do imposto. Produtos intermediários, portanto, integram o referido núcleo.

Afirma que diversos itens classificados pela Fiscalização como materiais de uso e consumo são, na verdade, partes e peças de máquinas e equipamentos, que se desgastam no curso da produção, ensejando substituição em menos de 12 (doze) meses (por isso, não são imobilizados), se enquadrando, portanto, como produto intermediário.

Sustenta que os referidos bens não podem ser considerados como de uso e consumo, porque a definição deste tipo de bem consiste em não se agregar ao produto final e ser utilizado de forma indireta, sem relação com o produto final e sem atuação destacada no processo produtivo. Também não podem ser considerados como ativo imobilizado, porque além de se consumirem/desgastarem no processo produtivo, ensejam a substituição em período inferior a 12 (doze) meses; desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção, transcendendo a participação de um mero componente do maquinário.

Cita decisão da Primeira Turma do STF no RE nº 90.205/RS, que concluiu que os “materiais refratários que revestem altos fornos de siderurgia” seriam produtos intermediários, caracterizando o direito constitucional ao crédito físico, cujo entendimento se baseia em dois pilares: (i) ser empregado diretamente na produção e (ii) se consumir integralmente durante o processo produtivo.

Destaca ainda que o STJ, por sua vez, tem entendimento que o exercício do direito à apropriação do crédito relativo a produtos intermediários está condicionado

apenas à comprovação de que os produtos intermediários são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social da pessoa jurídica.

Entende, portanto, que a atuação do Fisco, ao restringir a apropriação do crédito de ICMS sobre os produtos intermediários que serão analisados a seguir, viola todo o regramento constitucional e infraconstitucional sobre a matéria.

Sustenta que a classificação dos itens como produtos intermediários depende da avaliação da aplicação destes materiais no processo produtivo do contribuinte.

Apresenta o fluxo operacional e descreve os processos de Britagem; Pré-homogeneização; Dosagem; Moagem da farinha, Pré-aquecimento; Forno de Clinquerização, Adições ativas e Moagem final, que compõem o processo produtivo da Impugnante.

Assevera que, observadas as particularidades do processo produtivo, as características específicas de cada item glosado, bem como a atuação no processo produtivo, é possível segregar os itens que tiveram os créditos glosados pela Fiscalização em 6 (seis) grupos, sobre os quais apresenta os seguintes argumentos alegando a incorreção da atuação fiscal:

1 - Elementos utilizados no sistema de transporte interno: correias, corrente, mantas; lonas e lençol transportadores; correias e arcos de transmissão; emendas para correntes; lâmina raspadora (raspadeira e raspador); lona e lona *air glide*; manga e manga filtrante; garras fixas; garfos; caçambas; válvulas de dosagem e palhetas seletoras.

Afirma que todos os itens desse agrupamento exercem atividade essencial na dinâmica de transporte interno dos insumos e produto em elaboração, razão pela qual embora não se integrando, são consumidos imediata e integralmente no curso do processo.

Cita Consulta de Contribuinte nº 55/97 e Acórdãos nºs 3.784/11/CE e 3.785/11/CE deste Conselho de Contribuintes, que legitimam o aproveitamento do crédito de ICMS sobre a aquisição de “correia transportadora”.

No tocante às lonas, lonas *air glide*, mangas e mangas filtrantes, sustenta que já houve manifestação expressa do Fisco favoravelmente à manutenção de créditos do ICMS sobre a aquisição destes itens, tendo em vista se adequar ao conceito produtos intermediários (Acórdão nº 15.795/03/3ª).

2 - Elementos aplicados à etapa de calcinação: tijolos refratários; mantas cerâmicas (refratárias); papel de fibra cerâmica; fibras metálicas; elementos de ancoragem dos refratários; e virola (elemento metálico, cilíndrico, utilizados nos fornos).

Sustenta que o núcleo do processo industrial de fabricação de cimento concentra-se na etapa de calcinação (clinkerização), na qual as matérias-primas (mormente o calcário e a argila) são aquecidas a temperaturas de 1.500°C (mil e quinhentos graus célsius) e, posteriormente, subitamente resfriadas. No processo de

clinkerização o material refratário se desgasta em razão do contato imediato com o produto em industrialização.

Transcreve descrição da Fiscalização do Estado de Minas Gerais, ao avaliar o processo produtivo do cimento, descrevendo a atuação do material refratário no processo de clinkerização, conforme descrito no Acórdão 20.705/12/3ª, no qual, nota-se que as autoridades fiscais reconhecem expressamente que os materiais refratários se desgastam em razão do contato com o produto em elaboração, durante a fase de clinkerização.

Sustenta que, em relação à “massa cerâmica”, o crédito já foi aceito pelo Conselho de Contribuintes, conforme Acórdão nº 20.697/12/1ª.

Entende que mesma sorte deve ter os elementos de ancoragem que, ao fixar os materiais refratários às paredes dos fornos, entram em contato com o material em industrialização, sendo consumido ao longo do processo produtivo. Igualmente as virolas também devem ser classificadas como produto intermediário.

3 - Elementos aplicados no processo de britagem/moagem: mandíbulas de britadores e seus revestimentos; martelo dos britadores; faca de aço dos britadores; mordentes de braço de britadores; calço de britadores; placas, pastilhas e molas de moinho; molas de tensão dos moinhos; e pás rompedoras.

Aduz que tais itens têm a função precípua de fragmentar os insumos e o produto em elaboração para que atinjam a granulometria necessária ao processo de fabricação do cimento.

Entende que, sendo considerados como partes e peças que se desgastam nos britadores (acessórios dos britadores), nos moedores (acessório dos moedores), não se tratando de meros revestimentos, devem ser mantidos os créditos sobre as aquisições destes produtos intermediários.

Destaca decisão do Conselho de Contribuinte nesse sentido (Acórdão nº 21.779/15/3ª), bem como o entendimento do próprio Fisco, no tocante aos componentes que se desgastam nas peneiras (Acórdão nº 22.534/17/3ª).

4 - Elementos de separação granulométrica: telas e malhas de peneiramento de granulados e anel de disco de distribuição.

No curso do processo produtivo, por vezes a granulometria do material é transformada para que se atinja os parâmetros ideais de produção. Nestas etapas as peneiras são relevantes, sendo um instrumento de verificação e filtragem das partículas ou fragmentos que não se adequem às especificidades de cada etapa produtiva.

Afirma que as telas de peneira são consideradas partes e peças que se desgastam nas peneiras (acessórios das peneiras), bem como os elementos dos britadores e moedores, não se tratando de meros revestimentos, portanto, deve ser mantido o crédito sobre as aquisições destes produtos intermediários. Cita o Acórdão nº 22.534/17/3ª.

5 - Perfis e laminados planos: chapas; placas de arraste e de desgaste; grelhas centrais e periféricas, utilizadas na alimentação do britador e nas calhas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

coletoras de minério; suportes e suportes diafragma; barras e saia cabeçote; blindagem do moinho; anéis e anéis de enchimento.

Alega que os materiais elencados não se caracterizam como meros revestimentos, exercendo atuação particularizada, sendo consumidos imediata e integralmente no curso do processo.

Assevera que o CCMG, ao julgar caso semelhante de empresa mineradora, em que o contribuinte apropriou crédito de ICMS sobre “chapas utilizadas na alimentação do britador” e “calhas coletoras de minério” como se ativo imobilizado fosse, a própria Fiscalização afirmou que os bens poderiam ser equiparados a produtos intermediários, diante de suas funções no processo produtivo (Acórdão nº 22.876/18/3ª).

6 - Elementos químicos aplicados ao processo de resfriamento e lubrificantes aplicados aos britadores:

Sustenta que os inibidores de incrustação são integralmente consumidos, tendo em vista serem aplicados na água utilizada nos sistemas de resfriamento do clínquer.

Informa, também, que o lubrificante é utilizado como componente dos britadores, essencial para promover lubrificação com objetivo de diminuir o atrito entre os subconjuntos que se movimentam e se desgastam dentro destes equipamentos.

Considera que as características destes elementos e sua utilização no processo produtivo da Impugnante demonstram que estes itens (i) se integram ao novo produto; (ii) ou, embora não se integrando, são consumidos imediata e integralmente no curso do processo.

Destaca o art. 3º da Instrução Normativa SUTRI nº 01/2014, que trata dos processos de extração mineral e beneficiamento, que no seu entendimento, reforça que todos os itens mencionados acima são empregados no processo produtivo da Impugnante.

Requer prazo para juntada de laudo técnico que demonstrará a aplicação de cada item no processo produtivo da Impugnante, ou ainda, que seja determinada diligência para obtenção de maiores esclarecimentos.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Do Reconhecimento Parcial do Crédito Tributário

A Impugnante reconhece parte do crédito tributário, conforme “Recibo de Pagamento Parcial de PTA” (pág. 57) e planilha “Resumo para pagamento Redução” (Anexo 15).

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de págs. 103/124, refuta as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CCMG

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 125/148, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida. Quanto ao mérito, pela procedência do lançamento, devendo-se considerar o reconhecimento parcial do crédito tributário, à pág. 57.

Da Juntada de documentos

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 24/11/20, decide “*em preliminar, à unanimidade, em deferir a juntada de documentos mediante requerimento protocolado no CCMG, em 29/06/20, sob o nº 202.005.863.606.9. Ainda, em preliminar, à unanimidade, determinar o retorno dos autos à Fiscalização para análise e manifestação*” (pág. 149 do e-PTA).

A Impugnante, mediante o aditamento à Impugnação (págs. 150/166), requer a juntada do Laudo Técnico Pericial, refuta a Manifestação Fiscal de págs. 103/124 e o parecer da Assessoria do CC/MG (págs. 125/148), reafirmando os argumentos já expostos na Impugnação anteriormente apresentada.

No tocante à nulidade do Auto de Infração acrescenta que “*a alegação de nulidade material do lançamento é corroborada pelo fato de não ter sido apresentado como fundamento jurídico para a autuação a Instrução Normativa nº 01/17 e, posteriormente, este normativo ter sido invocado pela Manifestação Fiscal e no Parecer da Assessoria do CCMG como arcabouço legal de validade da autuação*”.

Sustenta que, tendo versado a autuação sobre o período compreendido entre 2015 e 2020, imperioso se faz que a Fiscalização, ao lavrar o Auto de Infração, evidencie, de forma inequívoca, a base normativa aplicável a cada período fiscalizado.

Argui que “*o art. 146 do CTN, em prestígio à segurança jurídica e à proteção da confiança legítima, estabelece que o lançamento é um ato jurídico imutável. Tal regra sofre exceções, explicitadas entre os incisos do art. 149 do CTN, dentre as quais não se encontra a revisão do critério jurídico adotado pela autoridade administrativa*”.

Requer, portanto, que sejam anulados os débitos objeto da presente autuação, por manifesta violação às regras contidas nos arts. 142 (motivação e fundamentação deficiente do lançamento tributário) e 146 do CTN (alteração de critério jurídico) em afronta à estabilidade e à segurança jurídica.

Informa que, com o objetivo de corroborar os fundamentos apresentados na impugnação, contratou empresa especializada para elaboração de laudo técnico, cuja perícia realizada constatou que quase a totalidade dos créditos glosados pela Fiscalização se refere à aquisição de bens que se amoldam ao conceito de “produto intermediário” e que, portanto, são passíveis de creditamento.

Descreve os principais itens glosados pela Fiscalização, recortando trechos do citado laudo pericial (Anexo I – Relatório de Perícia Técnica), quais sejam:

- correias transportadoras;
- tijolos refratários;
- blindagem do moinho;
- manga filtrante;

- ancoragem.

Conclui que, da análise do laudo pericial (Anexo II), verifica-se que os créditos de ICMS glosados referem-se a itens que se amoldam ao conceito de “produtos intermediários”, conforme definição dada pela própria Fiscalização, visto que, conforme análise técnica realizada por engenheiro, os itens glosados: (i) são empregados diretamente no processo de industrialização; (ii) desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção; e (iii) integram o produto final ou são consumidos imediata e integralmente no processo produtivo.

Conclui, portanto, que a Impugnante agiu com acerto ao classificar os itens como “produtos intermediários”, passíveis de créditos de ICMS.

Em relação aos elementos aplicados no processo de britagem/moagem, destaca que, em sua defesa, a Impugnante demonstrou que este Conselho de Contribuintes vem considerando que “tudo o que é consumido em contato com o produto também é produto intermediário” (Acórdão nº 21.779/15/3ª).

Esclarece que, na fl. 20 da Impugnação, em razão de um mero erro formal, indicou trecho extraído do Acórdão do CCMG nº 22.534/17/3ª, quando na verdade o citado entendimento foi consignado no Acórdão nº 21.246/16/2ª (Anexo III).

Foram juntados pela Impugnante os seguintes documentos:

- Anexo I – Laudo Pericial - págs. 167/188;
- Anexo II – Laudo Técnico - págs. 189/446; e
- Anexo III - Acórdão nº 21.246/16/2ª do CCMG (págs. 447/500 do e-PTA).

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às fls. 501/516 sobre os documentos acostados aos autos.

No tocante à arguição de nulidade do Auto de Infração, por mudança de critério jurídico (art. 146 do CTN), esclarece que *“o tijolo refratário não se enquadra no conceito de produto intermediário nos termos da IN nº 01/86. Entretanto, em razão de a IN nº 01/09 (...) passar a prever a possibilidade de crédito proveniente de aquisição de tijolo refratário, o Fisco não procedeu ao estorno no período de 01/04/15 a 31/03/17, conforme pode ser verificado no “Anexo 5 - Demonstrativo Estorno por NF”. Contudo, a partir de 01/04/17, o aproveitamento de crédito proveniente de aquisição de tijolo refratário voltou a não ser admitido, em face da IN nº 01/17, motivo pela qual a mesma foi citada na manifestação fiscal a título de esclarecimento”*.

Conclui que os fundamentos do trabalho para definição do conceito de produto intermediário permanecem os mesmos, sendo totalmente descabido o argumento de mudança de critério jurídico, visto que não há qualquer alteração nos fundamentos do presente lançamento. A irregularidade é a mesma, os dispositivos infringidos são os mesmos, a penalidade aplicada é a mesma.

Assevera que a única alegação da Impugnante que não constou na primeira impugnação foi o esclarecimento de que, na fl. 20 da Impugnação, em razão de um mero erro formal, indicou trecho extraído do Acórdão do CCMG nº 22.534/17/3º, 23.718/21/3ª

quando na verdade o citado entendimento foi consignado no Acórdão nº 21.246/16/2ª (Anexo III da Petição), o que não altera o entendimento do Fisco, visto que os itens mencionados no trecho do Acórdão nº 21.246/16/2ª, referem-se a itens não relacionados no presente trabalho (peneiras - tela de peneira).

Destaca que o referido trecho diz que “*Excepcionalmente, admite-se o crédito referente à aquisição de partes e peças, desde que atendidos os requisitos do inciso V da IN SLT nº 01/86*”, revogado pela IN nº 01/17. No presente caso, os itens que tiveram os créditos de ICMS glosados pelo Fisco foram exatamente por não se enquadrarem aos requisitos da IN SLT nº 01/86 inclusive o inciso V, e conforme art. 66, inciso V, do RICMS/02.

Em relação ao Laudo Técnico Pericial faz as seguintes considerações:

- os Anexos I ao VII citados no **Laudo Pericial** (Anexo I da Petição) pela Tyno Consultoria não foram inseridos pela Impugnante no e-PTA;

- no item “6.2 Dos Procedimentos Efetuados” da Metodologia Aplicada, a Consultoria informa que foi realizada visita técnica à unidade de Matozinhos/MG, e não ao estabelecimento de Arcos/MG, sujeito passivo do e-PTA em questão;

- no item “Metodologia Aplicada” é descrita a “Base Legal Adotada pela Perícia” (item 6.1), mediante a transcrição de trechos dos Acórdãos do CCMG nº 23.253/19/1ª e nº 22.321/19/2ª, para elucidar a redação do § 3º do art. 70 do RICMS/02;

- após análise dos referidos acórdãos, o entendimento do Fisco permanece inalterado, ou seja, os itens que tiveram o crédito de ICMS estornados se caracterizam como materiais de uso e consumo do estabelecimento, considerando sua própria natureza, aplicação e função dentro das atividades desenvolvidas no estabelecimento da Autuada;

- no enquadramento dos itens em “**Insumo Produtos**”, o Laudo Pericial menciona a impossibilidade de aproveitamento de crédito do item “Detector” referente à NF-e 6365 de 24/01/18, no valor de R\$ 960,00 (novecentos e sessenta reais);

- em relação aos itens enquadrados como “**Produtos Intermediários – Parte Peça Operacional com Contato**”, de acordo com o Laudo Pericial, os quais são passíveis de creditamento “*por estarem integralmente em conformidade com o inciso V da IN SLT 01/86*”, totalizando o valor de R\$ 1.609.855,10 (um milhão seiscentos e nove mil oitocentos e cinquenta e cinco reais e dez centavos) de ICMS; responde que o cerne da questão continua: se os itens, cujos créditos foram estornados se enquadram como produto intermediário, como alegado pela Tyno Consultoria, ou se se enquadram como material de uso e consumo, como sustentado pelo Fisco;

- entende que de acordo com a legislação tributária vigente, os produtos elencados na peça fiscal não se enquadram na definição de produto intermediário. São pela sua própria natureza e/ou aplicação produtos de uso e consumo, que devem ser periodicamente substituídos, devido ao seu desgaste natural, mas que não são, de forma alguma, produtos individualizados;

- quanto aos itens enquadrados como **“Parte Peça Operacional sem Contato”**, o Laudo Pericial declara que *“não exercem contato físico direto com o produto em industrialização, nem sofrem perda das suas dimensões ou características físicas, desgastadas e incorporadas ao processo produtivo, não sendo produtos consumidos imediatamente e integralmente no processo produtivo”*, porém não há menção de quais seriam esses itens, apenas o montante do crédito de ICMS no valor de R\$ 1.406,67 (um mil quatrocentos e seis reais e sessenta e sete centavos);

- com base em análise do **“Anexo 5 – Demonstrativo Estorno por NF”** (pág. 48 do e-PTA), por exclusão dos itens considerados no Laudo Pericial como **“Insumos_ Produtos”** e dos itens considerados como **“Produtos Intermediários – Parte Peça Operacional com Contato”**, conclui-se tratar do item **“correia de transmissão”**, conforme quadro que colaciona à pág. 511 do e-PTA;

- o **Laudo Técnico** (Anexo II da Petição) possui informações sobre 257 itens por código, todos enquadrados como **“Produtos Intermediários – Parte Peça Operacional com Contato”**, com possibilidade de aproveitamento de crédito de ICMS;

- para tanto, o mencionado laudo responde às perguntas abaixo para todos os 257 itens com as respostas **“SIM”**, a exceção da última resposta que é **“NÃO”** para todos os itens:

- *Bem destinado à consecução da atividade econômica do estabelecimento?*
- *Aplicado no processo produtivo ou na prestação de serviço?*
- *É essencial ao processo produtivo ou à prestação de serviço?*
- *Sua supressão poderia trazer danos ou inviabilizar o processo produtivo ou a prestação de serviço?*
- *Sua supressão poderia gerar perda substancial na qualidade do produto ou do serviço prestado?*
- *O item se desgasta durante o processo produtivo?*
- *Apresenta vida útil superior a um ano?*

Assevera que, de acordo com as respostas todos os itens/produtos são essenciais para a consecução da atividade da Impugnante no entendimento da Consultoria. Porém, não se pode enquadrá-los como produtos intermediários por serem necessários e essenciais à atividade da Autuada.

Pondera que não é a essencialidade da mercadoria 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 essa que se encontra subordinada ao disposto no art. 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Destaca que em relação às respostas sobre o contato físico com o produto, todas as respostas para os 257 itens foram **“SIM”**, contato com os seguintes produtos: argila, calcário, carvão, cimento, clínquer, farinha (cru) e pré-homo.

Ressalta que para alguns itens as respostas de “contato com o produto que se industrializa” estão divergentes das respostas apresentadas pela Impugnante no Anexo 2, pág.11 do e-PTA, que informa que “NÃO” há contato com o produto que se industrializa, como por exemplo: ancoragem, caçamba, gaiola /manga filtrante (despoeiramento estático manga), manta fibra cerâmica, raspador, algumas chapas e placas e parte das correias transportadoras.

Salienta que não há que se considerar o contato com o “carvão” (itens 1011192, 1020261, 1024283, 1041367, 1058654, 1065057, 131000043, 131000098 e 750100137), pois o mesmo é utilizado como combustível para alimentar o forno rotativo, não tendo nenhum contato com o produto que se industrializa (cimento).

Assevera que o contato com o produto que se industrializa é apenas um dos vários requisitos para enquadramento do item como produto intermediário, nos termos da IN nº 01/86, mais precisamente o inciso V. Para caracterizar um determinado produto como intermediário, para fins de aproveitamento de crédito de ICMS, é preciso que ele atenda às disposições legais de toda a legislação tributária, em especial do art. 66, inciso V do RICMS/02 e da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Reafirma que os produtos, objeto da presente autuação, não se enquadram na definição de produto intermediário. São, pela sua própria natureza e/ou aplicação, produtos de uso e consumo, que devem ser periodicamente substituídos, devido ao seu desgaste natural, mas que não são, de forma alguma, produtos individualizados. Constatou-se, também, que parte da mercadoria foi consumida em equipamentos nas linhas marginais à produção de calcário e cimento, exercendo a função, entre outras, de transportar, revestir, proteger, locomover, limpar equipamentos e materiais diversos.

Relaciona as informações retiradas do Laudo Técnico sobre as finalidades dos 257 itens que comprovam inequivocamente que os mesmos não se enquadram no conceito de produto intermediário, as quais serão detalhadas no corpo do acórdão.

Por fim, ratifica todos os argumentos apresentados na Manifestação Fiscal de págs. 103/124.

Do Parecer da Assessoria do CCMG

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 517/531, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida. Quanto ao mérito, pela procedência do lançamento, devendo-se considerar o reconhecimento parcial do crédito tributário, à pág. 57.

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

Das Nulidades do Auto de Infração

Inicialmente a Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, por fundamentação genérica e deficiente quanto aos motivos que ensejaram estorno do crédito de ICMS.

Alega que a Fiscalização não demonstrou que o crédito glosado decorre de aquisições de materiais de uso e consumo, tendo fundamentado o lançamento de forma genérica, em desrespeito ao que prevê o art. 142 do Código Tributário Nacional, uma vez que deveria especificar a materialidade e a natureza dos itens sobre os quais recai a autuação mediante glosa de créditos (determinar a matéria tributável), entretanto, o Fisco o fez de forma genérica e, portanto, deficiente.

Entretanto não lhe cabe razão.

Depreende-se do disposto no art. 142 do CTN que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

A formalização do lançamento encontra-se determinada no estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, em seu art. 89.

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso;

(Grifou-se).

No presente Auto de Infração, verifica-se que os Anexos 2 e 4 possuem informações fornecidas pela própria Impugnante sobre os itens objeto da autuação (descrição, local de aplicação, função do produto, dentre outras informações). A Planilha Anexo 8 – Relação das Mercadorias Autuadas – elaborada pelo Fisco, contém a descrição completa do item, aplicação específica e detalhada, local de aplicação, se parte/peça, a qual equipamento pertence, a função do equipamento, se entra em contato com o produto que se industrializa, etc.

Ademais, dentre os anexos da peça fiscal, consta minucioso relatório sobre os fatos que levaram a Fiscalização à constituição do crédito tributário, com fulcro na legislação vigente aplicada às informações constantes nos documentos fiscais das aquisições dos produtos e nas informações prestadas pela Autuada por força de intimações contemporâneas ao lançamento.

Verifica-se que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Num segundo momento, em aditamento à impugnação, a Defesa novamente alega nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que *“a alegação de nulidade material do lançamento é corroborada pelo fato de não ter sido apresentado como fundamento jurídico para a autuação a Instrução Normativa nº 01/17 e, posteriormente, este normativo ter sido invocado pela Manifestação Fiscal e no Parecer da Assessoria do CCMG como arcabouço legal de validade da autuação”*.

No seu entendimento houve manifesta violação às regras contidas nos arts. 142 (motivação e fundamentação deficiente do lançamento tributário) e 146 do CTN (alteração de critério jurídico) em afronta à estabilidade e à segurança jurídica.

Entretanto, não lhe cabe razão.

Consta do Auto de Infração todos os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas.

O estorno de créditos indevidamente apropriados está fundamentado no art. 66, incisos V e X e art. 70, inciso III do RICMS/02, conforme consta do campo “Base legal/Infringências” do Auto de Infração, complementado pelo Relatório Fiscal do AI

(anexos ao e-PTA), que informa a Instrução Normativa nº 01/86, que trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICMS.

Não procede o argumento da Impugnante de que houve mudança de critério jurídico, pois, ao longo de todo o trâmite dos presentes autos, as exigências fiscais estiveram sempre respaldadas nos mesmos dispositivos legais e nas mesmas irregularidades descritas no Auto de Infração originalmente formalizado.

A Instrução Normativa nº 01/17 foi citada na Manifestação Fiscal e no Parecer da Assessoria com o objetivo de esclarecer que os créditos de ICMS relativos às entradas de “tijolos refratários” foram admitidos até 31/03/17, conforme Instrução Normativa Sutri nº 01/09, a qual foi revogada a partir de 01/04/17 pela IN Sutri nº 01/17.

Nesse sentido, importante a transcrição dos ensinamentos do ilustre tributarista Hugo de Brito Machado a respeito da matéria (Curso de Direito Tributário, 28a Edição, 2006, Malheiros, pág. 203):

Mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil.

Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado. (Grifos acrescentados).

No caso dos autos, repita-se, não houve qualquer alteração de critério jurídico, pois as exigências fiscais sempre estiveram respaldadas nos mesmos dispositivos legais e nas mesmas irregularidades narradas no Auto de Infração originalmente formalizado.

Rejeita-se, pois, as prefaciais arguidas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de abril de 2015 a junho de 2019, relativos às entradas de

materiais destinados a uso e consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, incisos V e X do RICMS/02.

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

Mediante análise das informações constantes nos arquivos eletrônicos que contém a escrituração fiscal digital (EFD/Sped), bem como das informações prestadas pelo Contribuinte em resposta às intimações fiscais (Anexos 2 e 4), verificou-se que foram apropriados indevidamente créditos de ICMS relativos a entradas de mercadorias que são materiais de uso e consumo, as quais não tem o creditamento autorizado, nos termos do art. 66, inciso X do RICMS/02.

O Fisco relata que “pela sua própria natureza, os produtos, objetos da presente autuação, enquadram-se na definição de material de uso e consumo. Verificou-se também que parte da mercadoria foi consumida em equipamentos nas linhas marginais à produção, exercendo a função, entre outras, de revestir, proteger, locomover, remover, transportar, limpar equipamentos e materiais diversos. Portanto não tem características de insumo essencial e indispensável à fabricação dos produtos e nem mesmo utilizado na linha central do processo produtivo, não se enquadrando no que dispõe o art. 66, inciso V do RICMS/02 e Instrução Normativa nº 01/86”.

Diante disso, foram realizados os estornos de créditos de ICMS indevidamente apropriados pela Autuada, conforme demonstrado na planilha Demonstrativo do Estorno por NF (Anexo 5).

A Impugnante reconheceu o equivocado aproveitamento de créditos sobre a aquisição de alguns materiais de uso e consumo: acessório, arruela, barra, blindagem, console, defletor, difusor, duto, fundo, grade, graxa, martelo, moinho de carvão (pastilha e direcionador), óleo lubrificante, parafuso, pista, ponta, porca, rolete, rolo, rosácea, segmento, suporte, tope martelo e tromba, conforme planilha denominada “Anexo 15” do e-PTA, em relação aos quais realizou a quitação (pág. 57).

Em relação aos demais itens autuados, alega ser incorreto o estorno de créditos promovido pelo Fisco, uma vez que os itens ora classificados pelo Fisco como materiais de uso e consumo são, de fato, insumos empregados diretamente no processo de industrialização que (i) se integram ao novo produto; (ii) ou, embora não se integrando, são consumidos imediata e integralmente no curso do processo. Portanto, se enquadram como produtos intermediários, conforme disposto no art. 20, *caput*, e §1º da Lei Complementar nº 87/96, art. 66, incisos V e X do Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02) e, também, pela Instrução Normativa nº 01/86.

Entretanto, não lhe cabe razão, como ficará demonstrado.

A Constituição Federal dispôs que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, no caso, o ICMS (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”). Portanto, a vinculação do crédito às condições estabelecidas na legislação é uma exigência da própria lei complementar.

Embora o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, assegure ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto referente às entradas de mercadorias, inclusive aquelas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destinadas ao seu uso ou consumo, o art. 33, inciso I, postergou esse direito para janeiro de 2033, conforme abaixo transcrito:

Lei Complementar nº 87/96

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

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;

A vedação à apropriação dos créditos de ICMS relacionados com aquisições de materiais de uso e consumo está prevista no art. 70, inciso III do RICMS/02, *in verbis*:

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;

Por outro lado, o direito ao crédito decorrente da aquisição de produtos intermediários está delimitado no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02, abaixo transcrito:

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).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Depreende-se da norma contida no o art. 66, inciso V, alínea “b” da Parte Geral do RICMS/02, que conceituando produto intermediário tem-se que “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”.

A IN SLT nº 01/86 classifica como produto intermediário por extensão, aquele que, “embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização”. Mais adiante, o mesmo diploma legal (incisos I e II) define o que deve ser entendido por “imediata e integralmente”.

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01, DE 20 DE FEVEREIRO DE 1986

Trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICM.

(...)

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 imediato 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 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, 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 imediata e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deterioreem 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 -

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

"V - Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém." (...)

(Grifou-se)

De acordo com a referida IN, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integrando-se ao novo produto, e também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediate e integralmente no curso da industrialização.

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

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

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.

O inciso V da IN nº 01/86, revogado pela IN nº 01/17, ressalva que se inserem no conceito de “produtos intermediários” as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvam 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.

A Impugnante sustenta que diversos itens classificados pela Fiscalização como materiais de uso e consumo são, na verdade, partes e peças de máquinas e equipamentos, que se desgastam no curso da produção, ensejando substituição em menos de 12 (doze) meses (por isso, não são imobilizados), se enquadrando, portanto, como produto intermediário.

Entende que tais bens não podem ser considerados como de uso e consumo, porque a definição deste tipo de bem consiste em não se agregar ao produto final e ser utilizado de forma indireta, sem relação com o produto final e sem atuação destacada no processo produtivo. Também não podem ser considerados como ativo imobilizado, porque além de se consumirem/desgastarem no processo produtivo, ensejam a substituição em período inferior a 12 (doze) meses; desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção, transcendendo a participação de um mero componente do maquinário.

Oportuno destacar que o § 22 do art. 66 do RICMS/02 reforça que não se compreende no consumo, a que se refere a alínea “b” do inciso V do mesmo artigo, o desgaste de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento.

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

(...)

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

Como se vê a discussão a ser enfrentada é se os itens, cujos créditos foram estornados pelo Fisco, se enquadram como produto intermediário, ou seja, se estes são consumidos integrando o produto, ou, embora não se integrando ao novo produto, são consumidos imediata e integralmente no curso da industrialização, como alegado pela Impugnante, ou se se enquadram como matéria de uso e consumo, como sustentado pelo Fisco.

A Defesa, com base no fluxo operacional da linha de produção de cimento, divide os bens cujos créditos foram estornados, em grupos conforme a sua aplicação na linha de produção, de modo a demonstrar que se enquadram como material intermediário.

O Fisco refuta pontualmente todos os argumentos da Defesa, utilizando o mesmo agrupamento adotado pela Impugnante. A ver:

1 - Elementos utilizados no sistema de transporte interno:

Informa a Impugnante que no curso do processo produtivo insumos e o produto em elaboração são transportados dentro do pátio fabril através da utilização de dutos e esteiras rolantes. Assim sendo, teriam sido glosados, incorretamente, os créditos sobre a aquisição de:

- correias, corrente, mantas; lonas e lençol transportadores; correias e arcos de transmissão; emendas para correntes (utilizadas no deslocamento interno dos insumos de produção);

- lâmina raspadora (raspadeira e raspador): destinada à limpeza da correia transportadora. Têm como função precípua evitar desperdício de material na transferência automatizada, entre os vários locais do processo produtivo; adicionalmente exercem atividade de limpeza da correia;

- lona e lona *air glide*: material utilizado para a fluidização do ar em dutos de transporte, permitindo a movimentação de material a granel (como o cimento, o calcário etc.);

- manga e manga filtrante: são elementos filtrantes utilizados nos dutos de transporte de materiais (insumos e produto acabado) de baixa gramatura, evitando a perda no processo e a emissão de partículas no ambiente;

- garras fixas; garfos; caçambas; válvulas de dosagem e palhetas seletoras: elementos utilizados como mecanismos seletores e de depósito dos insumos e produtos em elaboração ao longo da estrutura de transporte fabril.

O Fisco faz as seguintes observações:

i) Correias, corrente, mantas; lonas e lençol transportadores; correias e arcos de transmissão; emendas para correntes.

- Corrente, lençol transportadores e arcos de transmissão e emendas para correntes: não foram objeto da autuação, isto é, não foram elencados no Anexo 5 do AI.

- Correia (correias, correias de transmissão, correias transportadoras e correias transport. elevadoras): trata-se de parte e peça operacional de desgaste, utilizada no transporte de material em vários setores do estabelecimento, conforme informação da própria Autuada (Anexo 2). Mesmo que tenha contato físico com o produto que se industrializa, não exerce nenhuma ação particularizada na industrialização do produto, sendo apenas peça utilizada no equipamento que transporta o produto.

- Manta: trata-se de parte e peça, utilizada na torre de ciclones (Anexo 2), material aplicado nos

transportadores para circular o material entre as fases de produção. Mesmo que tenha contato físico com o produto que se industrializa, não exerce nenhuma ação particularizada na industrialização do produto, uma vez que a função desse material se restringe ao transporte da matéria prima, do produto em elaboração ou do produto final (cimento), não exercendo qualquer ação direta sobre o produto em elaboração, na fase de industrialização propriamente dita.

ii) Lâmina raspadora (raspadeira e raspador): trata-se de parte e peça utilizada na limpeza da correia transportadora. Mesmo que tenha contato físico com o produto que se industrializa, não exerce nenhuma ação particularizada na industrialização do produto, sendo apenas peça utilizada na limpeza de equipamento.

iii) Lona e lona air-glide: são utilizadas no transporte pneumático de cimento acabado, conforme informação da Autuada (Anexo 2). Mesmo que tenha contato físico com o produto que se industrializa, não exerce nenhuma ação particularizada na industrialização do produto, sendo apenas peça utilizada no equipamento que transporta o produto.

iv) Manga e manga filtrante: além desses itens, acrescentamos os itens “despoeiramento estático manga, gaiola p/manga filtrante e detector vazamento mangas”, referem-se à parte e peça com aplicação no filtro de mangas, utilizados como elemento filtrante, conforme informação prestada pela Autuada no Anexo 2. Como se vê são partes/peças do equipamento “filtro de mangas” e têm por finalidade atender as disposições legais da legislação ambiental e não exercem nenhuma ação particularizada na industrialização do produto.

- Detector (detector vazamento mangas): trata-se de parte e peça utilizada no filtro de mangas (despoeiramento). Tem por finalidade atender as disposições legais da legislação ambiental e não exerce nenhuma ação particularizada na industrialização do produto.

v) Garras fixas, garfos, caçambas, válvulas de dosagem e palhetas seletoras.

- Garras fixas, garfos, válvulas de dosagem e palhetas seletoras: não foram objeto da autuação, isto é, não constam no Anexo 5 do AI.

- Caçamba: trata-se de parte e peça utilizada no silo de farinha e resfriador clínquer (Anexo 2). A caçamba é

utilizada para transportar materiais. Mesmo que tenha contato físico com o produto que se industrializa, não exerce nenhuma ação particularizada na industrialização do produto.

Observa-se, que, mesmo que os itens elencados pelo Contribuinte estejam relacionados às atividades de transporte interno de insumos e produto final, são partes e peças de máquinas/equipamentos, que não se constituem produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas. Portanto, não se classificam como material intermediário, conforme orienta o inciso IV da IN nº 01/86.

Não se adequa à discussão dos autos os Acórdãos nº 3.784/11/CE e 3.785/11/CE, citados pela Impugnante para corroborar o argumento de que seria legítimo o aproveitamento de créditos de ICMS relativos à aquisição de correia transportadora, visto que trata do aproveitamento de crédito de ICMS relativo ao consumo de energia elétrica, tendo sido acatado o aproveitamento do crédito referente ao consumo de energia elétrica nas “correias transportadoras de longa distância (TCLD) para transporte de minério entre as minas”.

Do mesmo modo, não lhe socorre o argumento de que o Fisco já teria se manifestado favoravelmente à manutenção de créditos relativos à aquisição de lonas, lonas *air glide*, mangas e mangas filtrantes, tendo em vista se adequarem ao conceito produtos intermediários (Acórdão nº 15.795/03/3ª).

Com base nas informações contidas na planilha Anexo 2, entregues pela Impugnante, verifica-se que as lonas *air glide*, não exercem nenhuma ação particularizada na industrialização do produto, sendo apenas peça utilizada no equipamento que transporta o produto, passível de desgaste e substituição.

As mangas filtrantes conforme informado pela Autuada são partes do filtro de mangas, responsável pelo despoeiramento na fase de moagem de cimento. Portanto, também se trata de parte de equipamento, não se constituindo em produto individualizado, com identidade própria, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas. Além de ter por finalidade atender as disposições da legislação ambiental e não exercem nenhuma ação particularizada na industrialização do produto.

2 - Elementos aplicados à etapa de calcinação:

Sustenta a Impugnante que o núcleo do processo industrial de fabricação de cimento concentra-se na etapa de calcinação (clinkerização), na qual as matérias primas (mormente o calcário e a argila) são aquecidas a temperaturas de 1.500°C (mil e quinhentos graus celsius) e, posteriormente, subitamente resfriados. E que, neste processo os itens são imediata e integralmente consumidos, quais sejam: tijolos refratários; mantas cerâmicas (refratárias); papel de fibra cerâmica; fibras metálicas; elementos de ancoragem dos refratários; e virola (elemento metálico, cilíndrico, utilizados nos fornos).

Assevera que, no processo de clinkerização, o material refratário se desgasta em razão do contato imediato com o produto em industrialização.

Por seu turno, expõe o Fisco:

Os itens citados na impugnação descritos como: papel de fibra cerâmica, fibras metálicas não foram objeto da autuação, isto é, não constam no Anexo 5 do AI.

- Tijolo refratário: material utilizado para revestir o interior do forno clínquer, protegendo a carcaça metálica do forno rotativo contra calor e abrasão (Anexo 4). Ressalta-se que o Fisco admitiu os créditos relativos à aquisição do tijolo refratário até 31/03/17, em virtude da Instrução Normativa nº 01/17, com efeitos a partir de 01/04/17, ter excluído esse produto do Anexo Único da Instrução Normativa nº 01/09, que permitia o aproveitamento de crédito de ICMS proveniente da aquisição do referido produto para produção de ferro gusa.

- Manta cerâmica (refratária): item denominado “manta – mantafibra cerâmica” no Anexo 2, com função de revestimento de forno. Trata-se de material aplicado em construção ou reforma civil.

- Elementos de ancoragem dos refratários: no caso em tela, é empregado no processo de revestimento do forno. Trata-se de material aplicado em construção ou reforma civil.

- Virola: item denominado “difusor/ventilador da virola forno”: Autuada reconheceu o equívoco no aproveitamento do crédito conforme planilha Anexo 15 e fls. 96/98 do e-PTA

Cabe destacar que em relação aos tijolos refratários, utilizados para revestir o forno, os créditos de ICMS relativos às suas entradas foram admitidos até 31/03/17, conforme Instrução Normativa Sutri nº 01/09, que dispõem sobre a apropriação de crédito do ICMS relativo à aquisição de mercadorias que serão empregadas como matéria-prima ou produto intermediário na produção de ferro gusa. A partir de 01/04/17, tal previsão foi revogada pela IN Sutri Nº 01/17.

INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI Nº 1, DE 30 DE JANEIRO DE 2009 (MG de 31/01/2009)

Dispõe sobre a apropriação de crédito do ICMS relativo à aquisição de mercadorias que serão empregadas como matéria-prima ou produto intermediário na produção de ferro gusa.

Art. 1º São passíveis de aproveitamento de crédito do ICMS, entre outras, as entradas das matérias-primas e dos produtos intermediários constantes do Anexo Único desta Instrução Normativa, empregados nas respectivas fases do processo produtivo de ferro gusa descritas no citado Anexo.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Anexo Único (a que se refere o art. 1º desta Instrução)

| | | | |
|---|----|---------------------|---|
| (1) | 29 | Revogado | |
| 1) | 30 | Revogado | |
| Efeitos de 31/01/2009 a 31/03/2017 - Redação original: | | | |
| | 29 | Tela | <i>Peneiramento de matéria-prima, compondo ou se desgastando na obtenção do produto final.</i> |
| | 30 | Tijolos refratários | <i>Utilizados diretamente no revestimento em geral, tais como: de bicas, de cais de corrida do alto forno e de panelas. Desaparece por completo no processo, compondo ou se desgastando na obtenção do produto final.</i> |
| | 31 | Vergalhão | <i>Furar o forno, desgastando-se na obtenção do produto final.</i> |

Como exposto pelo Fisco, os itens “manta fibra cerâmica” e “elementos de ancoragem” são materiais aplicados em construção ou reforma civil. Portanto, não se enquadram como material intermediário, mas como material de uso e consumo alheio à atividade do estabelecimento.

A decisão deste Conselho de Contribuintes trazida pela Defesa, exposta no Acórdão nº 20.697/12/1ª, não se presta a apoiar a sua tese, visto que trata de “massa cerâmica”, produto não abordado no presente Auto de Infração.

3 - Elementos aplicados no processo de britagem/moagem:

Informa a Impugnante que nas etapas de britagem e moagem ocorre a redução granulométrica dos materiais rochosos e/ou dos produtos em elaboração, em razão do impacto exercido pelos britadores e moedores sobre os materiais a eles submetidos, ocasionando o desgaste imediato e integral destes elementos.

Assim sendo, teriam sido glosados, incorretamente, os créditos sobre a aquisição de: mandíbulas de britadores e seus revestimentos; martelo dos britadores; faca de aço dos britadores; mordentes de braço de britadores; calço de britadores; placas, pastilhas e molas de moinho; molas de tensão dos moinhos e pás rompedoras.

Aduz que tais itens têm a função precípua de fragmentar os insumos e o produto em elaboração para que atinjam a granulometria necessária ao processo de fabricação do cimento.

Trata-se de itens que possuem atuação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção, em contato físico direto com o produto, possuindo desgaste contínuo, gradativo e progressivo, ensejando a substituição periódica.

Entende que, sendo considerados como partes e peças que se desgastam nos britadores (acessórios dos britadores), nos moedores (acessório dos moedores), não se tratando de meros revestimentos, devem ser mantidos os créditos sobre as aquisições destes produtos intermediários. Nesse sentido, a decisão do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, Acórdão nº 21.779/15/3ª.

A Fiscalização esclarece que os itens citados na Impugnação descritos como: mandíbulas de britadores e seus revestimentos, faca de aço dos britadores, mordentes de braço de britadores, calço de britadores, molas de moinho, molas de tensão dos moinhos não foram objeto deste Auto de Infração. No tocante aos demais itens citados, o Fisco faz as seguintes considerações:

- Martelo dos britadores (martelo): Autuada reconheceu o equívoco no aproveitamento do crédito conforme planilha Anexo 15 e fls. 96/98 do e-PTA.
- Placa: trata-se de parte e peça que tem a função de proteger a carcaça do Britador do impacto do calcário. Mesmo que tenha algum contato físico com o produto que se industrializa, não exerce nenhuma ação particularizada na industrialização do produto, sendo apenas peça de proteção de máquina/equipamento.
- Pastilha (“pastilha sext p/revest mcar”): Autuada reconheceu o equívoco no aproveitamento do crédito conforme planilha Anexo 15 e fls. 96/98. No referido anexo o item pastilha está com a descrição “Moinhos de Carvão”, NFe 113.200 de 20/04/2016.
- Pá rompedora: citado na impugnação à fl. 71 do e-PTA. Trata-se de parte e peça de desgaste, utilizada no forno rotativo (cozimento) e na britagem da argila (destorroador), não entra em contato com o produto que se industrializa (Anexo 2). Não exerce nenhuma ação particularizada na industrialização do produto.

Percebe-se que os itens remanescentes, placa e pá rompedora, conforme informações prestadas pela própria Autuada (Anexo 2), são partes e peças. Mas, ao contrário do alegado, não tem função particularizada no processo produtivo, sendo, na verdade, meros componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

Tampouco lhe socorre a decisão deste Conselho de Contribuinte, apontada pela Impugnante, consubstanciada no Acórdão nº 21.779/15/3ª, que trata de estorno de crédito de óleo diesel e outros produtos considerados pelo Fisco como material de uso e consumo, no processo produtivo de mineração. No caso concreto, as partes e peças que compõem o britador e que tiveram o crédito estornado enquadram-se perfeitamente no inciso IV da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Ressalta-se que a decisão no referido acórdão baseou nas Instruções Normativas SLT nº 01/01 e na IN SUTRI nº 01/14, atualmente vigente, que definiram que o processo produtivo de uma mineradora começa no desmonte e termina na estocagem, cuja regra é expressa no sentido de que, para efeito do direito ao crédito de ICMS relativo a produto intermediário, devem ser observados os mesmos critérios da IN SLT nº 01/86.

Destaca o Fisco que a atividade fim da Impugnante é a “Fabricação de Cimento”. Entretanto, a Impugnante pretende igualar à atividade de mineração à indústria de cimento, citando vários acórdãos de mineradoras. O processo produtivo da Autuada inicia-se com a extração do calcário e da argila, matéria-prima do produto acabado cimento. Além da etapa de extração, existem outras etapas como descrito na própria Impugnação.

4 - Elementos de separação granulométrica:

Assevera a Impugnante que, no curso do processo produtivo, por vezes a granulometria do material é transformada para que se atinja os parâmetros ideais de produção. Nestas etapas afigura-se como elemento relevante as peneiras, sendo um instrumento de verificação e filtragem das partículas ou fragmentos que não se adequem às especificidades de cada etapa produtiva. Neste grupo foram incluídas: as telas e malhas de peneiramento de granulados; e o anel de disco de distribuição.

Entende que as telas de peneira consistem em mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento; desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção; entram em contato físico com o produto que se industrializa; verificando-se a perda de suas dimensões ou características originais, exigindo substituição periódica em razão de inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que os implementa.

Portanto, as telas de peneira são consideradas partes e peças que se desgastam nas peneiras (acessórios das peneiras), bem como os elementos dos britadores e moedores, não se tratando de meros revestimentos, devendo ser mantido o crédito sobre as aquisições destes produtos intermediários.

Expõe o Fisco que a “tela de peneira ou peneira”, citada pela Impugnante em sua peça de defesa, não está elencada no presente Auto de Infração. Não houve, portanto, qualquer glosa de crédito relacionado a este produto. Já o anel de disco de distribuição (anel britagem), trata-se de parte e peça utilizada no britador de clínquer (resfriador grelhas). Mesmo que tenha contato físico com o produto que se industrializa, não exerce nenhuma ação particularizada na industrialização do produto.

Com razão o Fisco. O item “anel britagem”, componente do Britador Clínquer, não se enquadra como material intermediário, nos termos da IN nº 01/86, mas como material de uso e consumo, visto que se trata de mera peça de reposição do equipamento, que se desgasta, o que não se adequa ao conceito consumo direto, de produto individualizado, no processo de industrialização; além de não ter caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

5 - Perfis e laminados planos:

Neste grupo, enquadram-se: placas; chapas; placas de arraste e de desgaste; grelhas centrais e periféricas, utilizadas na alimentação do britador e nas calhas coletoras de minério; suportes e suportes diafragma; barras e saia cabeçote; blindagem do moinho; anéis e anéis de enchimento.

Alega a Defesa que os materiais elencados não se caracterizam como meros revestimentos, exercendo atuação particularizada, sendo consumidos imediata e integralmente no curso do processo.

O Fisco informa que os itens descritos como: suportes diafragma, saia de cabeçote, anéis de enchimento e flanges não foram objeto da atuação. No tocante aos outros itens elencados pela Defesa, deixou consignado a Fiscalização:

- Placas: há diversos itens estornados com denominações distintas, tais como: placa, placa de arraste, placa de cobertura, placa de desgaste, placa

de revestimento, placa de vedação, placa silicato e placa traseira.

Passa-se à análise das placas de acordo com a aplicação específica informada pela Autuada, planilha Anexo 2.

- Arrastador clínquer: placa de arraste. Revestimento de desgaste utilizado no transporte de material para estocagem de clínquer.

- Britagem calcário: placa e placa de desgaste. Trata-se de parte e peça que tem a função de proteger a carcaça do Britador do impacto do calcário, onde ocorre a redução da granulometria do mesmo.

- Ensacadeira: placa traseira. Trata-se de parte e peça utilizado no ensacamento, sem contato direto com o produto que se industrializa.

- Forno/forno rotativo: placa, placa de desgaste, placa de vedação, placa traseira. Trata-se de parte e peça de revestimento no forno (cozimento).

- Moagem de carvão: placa, placa de revestimento e placa desgaste. Trata-se de parte e peça de revestimento do moinho de carvão que prepara o combustível para a queima.

- Moagem de cimento: placa e placa traseira. Trata-se de parte e peça de revestimento do moinho de cimento.

- Moinho cru: placa. Trata-se de parte e peça de desgaste/vedação do moinho cru onde ocorre a fabricação da farinha a ser queimada no forno.

- Resfriador de grelhas: placa e placa de cobertura. Trata-se de revestimento de desgaste com a função de resfriamento e transporte do clínquer.

- Torre de ciclones: placa e placa silicato. Trata-se de parte e peça utilizada na torre ciclone, cozimento da farinha. Não entra em contato direto com o produto que se industrializa.

Constata-se, portanto, que as placas são utilizadas para proteger o equipamento, evitando sua deterioração. São partes e peças, mas o seu desgaste não se dá em razão de cumprimento de finalidade específica no processo industrial, sendo apenas componentes de estrutura estável e duradoura, cuja manutenção pode importar em sua substituição. Mesmo que tenha algum contato físico com o produto que se industrializa, não exerce nenhuma ação particularizada na industrialização do produto, sendo apenas peça de proteção de máquina/equipamento.

Prosseguindo nos itens desse tópico.

- Chapa (chapa, chapa de aperto e chapa de revestimento): trata-se de revestimento de desgaste aplicado no chute de alimento de correias transportadoras. Não entra em contato direto com o produto que se industrializa. Da mesma forma que a placa, tem a função de proteger o equipamento.
- Grelha (grelha, grelha central e grelha periférica): trata-se de parte e peça do moinho de cimento, com contato direto com o cimento acabado. Ressalte-se que a informação da planilha Anexo 2 diverge da Impugnação, que afirma que as grelhas centrais e periféricas são utilizadas na alimentação do britador e nas calhas coletoras de minério.
- Suporte (suporte raspador) e Barra: Autuada reconheceu o equívoco no aproveitamento de crédito conforme planilha Anexo 15 e fls 96/98 do e-PTA.
- Blindagem, importante ressaltar que a mesma tem duas aplicações: moinho de carvão e moinho de cimento. A Autuada reconheceu a irregularidade com relação ao aproveitamento de crédito da blindagem do moinho de carvão conforme planilha Anexo 15 e fls. 96/98 do e-PTA.
- Blindagem do moinho de cimento: trata-se de parte e peça de revestimento do moinho de cimento. Mesmo que tenha contato físico com o produto que se industrializa, não exerce nenhuma ação particularizada na industrialização do produto.
- Anel: há alguns itens estornados com denominações distintas como: anel armadura, anel desgaste, anel retentor, anel proteção e anel britagem (descrição completa Anexo 2), aplicados no moinho de cru, forno rotativo e britador de clínquer. Todos referem-se as partes e peças que não exercem nenhuma ação particularizada na industrialização do produto, sendo apenas peça de manutenção.
- Prato: citado na impugnação à fl. 71 do e-PTA (prato centrador, prato central e prato interior). Trata-se de parte e peça do britador de argila e da ensacadeira. Sem contato com o produto que se industrializa e sem ação particularizada na industrialização do produto.

Com razão o Fisco. Os itens citados nesse agrupamento são partes e peças que não desenvolvem ação particularizada no processo industrial do cimento, são meros componentes de máquinas e equipamentos.

A Defesa, mais uma vez, busca sustentar sua tese em decisão deste CCMG, em julgamento de autuação à empresa mineradora, referentes às “chapas utilizadas na alimentação do britador” e “calhas coletoras de minério” (Acordão nº 22.876/18/3ª),

que versa sobre aproveitamento indevido /bem do ativo permanente/bem alheio à atividade do estabelecimento.

Esclarece o Fisco que, no caso concreto, ora discutido, as chapas são partes e peças que compõem a correia transportadora, com função de revestimento de desgaste, que transporta a preparação de aditivos, sem contato com o produto que se industrializa (Anexo 2). Assim, tiveram o crédito estornado tendo em vista enquadrar-se perfeitamente no inciso IV da Instrução Normativa SLT nº 01/86, ou seja, não se constituem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

Cabe destacar o Acórdão nº 22.533/17/3ª, cuja decisão deste Conselho, referendada na Câmara Especial (Acórdão nº 4.944/17/CE), em julgamento de caso semelhante (aproveitamento indevido de crédito de ICMS/Material de uso e consumo), de empresa de fabricação de cimento, sobre as placas de revestimento e de desgaste:

ACÓRDÃO Nº 22.533/17/3ª

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO - CONSTATADO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS 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. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, MAJORADA PELA REINCIDÊNCIA, CONFORME DISPOSTO NOS §§ 6º E 7º, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02.

(...)

DECISÃO

(...)

- PLACA DE DESGASTE:

INFORMA QUE SE TRATA DE MATERIAL REFRAATÓRIO UTILIZADO NO REVESTIMENTO INTERNO DOS FORNOS ONDE OCORRE A CALCINAÇÃO DO CIMENTO UTILIZADO NA ETAPA 7 (CLINQUERIZAÇÃO).

CONSTA DO ANEXO 3 AS SEGUINTE PLACAS:

- PLACAS DE DESGASTE: APLICAÇÃO RESFRIADOR PLANETÁRIO, REVESTIMENTO DO FORNO DE CLÍNQUER.

- DIVERSAS PLACAS (PLACAS DE REVESTIMENTO, PLACAS DE IMPACTO, PLACA ZY) APLICADAS NO REVESTIMENTO DOS SEGUINTE EQUIPAMENTOS: “MOINHO DE BOLAS”, QUE TEM COMO FUNÇÃO MOAGEM DE CIMENTO; REVESTIMENTO DO “BRITADOR DE CALCÁRIO”, QUE TEM COMO FUNÇÃO A BRITAGEM

DE CALCÁRIO; REVESTIMENTO DO SECADOR DE ESCÓRIA”, QUE TEM COMO FUNÇÃO A SECAGEM DA ESCÓRIA.

- PLACA DESLIZANTE: UTILIZADAS NO REVESTIMENTO DA ENSACADEIRA, QUE TEM A FUNÇÃO DE ENSACAMENTO DO CIMENTO.

A FISCALIZAÇÃO ADUZ QUE AS PLACAS, CONSTANTES DO AUTO DE INFRAÇÃO E COM INFORMAÇÕES DETALHADAS NO ANEXO 3, MUITO EMBORA ESTEJAM SENDO UTILIZADAS EM EQUIPAMENTOS DO PROCESSO PRODUTIVO DO CIMENTO, SÃO PEÇAS, E COMO TAL, DEVEM ATENDER ÀS CONDIÇÕES DE ADMISSIBILIDADE DO CRÉDITO PREVISTAS NA INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT nº 01/86, ESPECIFICAMENTE NO INCISO V, JÁ TRANSCRITO ANTERIORMENTE, NO QUE DIZ RESPEITO À ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA.

ASSEVERA QUE AS PLACAS SÃO UTILIZADAS PARA REVESTIR DETERMINADAS MÁQUINAS/EQUIPAMENTOS, COM VISTAS À PROTEÇÃO DOS MESMOS, UTILIZAÇÃO ESTA QUE NÃO TEM NADA DE PARTICULARIZADA.

A RECORRENTE ALEGA QUE O CONTATO FÍSICO QUE O CLÍNQUER MANTÉM COM OS MATERIAIS REFRAATÓRIOS, QUE REVESTEM INTERNAMENTE OS FORNOS, PROVOCA O INTENSO DESGASTE DESTES, E QUE DURANTE A FASE DE CLINQUERIZAÇÃO, UM LÍQUIDO QUE SE INFILTRA NOS REFRAATÓRIOS FORMANDO UMA ESPÉCIE DE COLAGEM, SE DESPRENDE COM O PASSAR DO TEMPO SE INCORPORANDO AO CLÍNQUER, E POR CONSEQUÊNCIA, AO PRODUTO FINAL.

COMO JÁ EXPOSTO ANTERIORMENTE, NO CASO DE PARTE OU PEÇA EXIGE-SE QUE ESTA DESENVOLVA ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA NA LINHA DE PRODUÇÃO E QUE, ALÉM DISSO, TENHA CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO OBJETO DA INDUSTRIALIZAÇÃO.

OUTROSSIM, NÃO É SUFICIENTE QUE HAJA O CONTATO FÍSICO DA PARTE/PEÇA COM O PRODUTO EM FABRICAÇÃO.

A LEGISLAÇÃO EXIGE AINDA QUE ESTE CONTATO SEJA TAL QUE IMPLIQUE NA PERDA DE SUAS DIMENSÕES OU CARACTERÍSTICAS ORIGINAIS, ATÉ O PONTO DO EXAURIMENTO, RESULTANDO DAÍ A NECESSIDADE DE SUBSTITUIÇÃO.

ENTRETANTO, AS PLACAS SÃO PARTES E PEÇAS, MAS O SEU DESGASTE NÃO SE DÁ EM RAZÃO DE CUMPRIMENTO DE FINALIDADE ESPECÍFICA NO PROCESSO INDUSTRIAL, SENDO APENAS COMPONENTES DE ESTRUTURA ESTÁVEL E DURADOURA, CUJA MANUTENÇÃO PODE IMPORTAR EM SUA SUBSTITUIÇÃO.

AS PLACAS, CUJOS CRÉDITOS FORAM ESTORNADOS PELA FISCALIZAÇÃO NÃO SE ENQUADRAM NAS PREMISSAS DESCRITAS ANTERIORMENTE, PORTANTO, NÃO SÃO CONSIDERADAS MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS, MAS SIM MATERIAL DE USO E CONSUMO.

(...) DESTACOU-SE.

6 - Elementos químicos aplicados ao processo de resfriamento e lubrificantes aplicados aos britadores:

Informa a Defesa que o processo de calcinação consiste em submeter o calcário e a argila a temperaturas elevadas, seguidas de um rápido processo de resfriamento. Na fase de resfriamento, é utilizado um sistema de arrefecimento de água no qual se aplicam elementos químicos que evitam o acúmulo de sais inorgânicos nas tubulações e equipamentos utilizados no processo produtivo da Impugnante.

Assim, os inibidores de incrustação são integralmente consumidos, tendo em vista serem aplicados na água utilizada nos sistemas de resfriamento do clínquer.

Informa que o lubrificante é utilizado como componente dos britadores, essencial para promover lubrificação com objetivo de diminuir o atrito entre os subconjuntos que se movimentam e se desgastam dentro destes equipamentos.

Argui que as características destes elementos e sua utilização no processo produtivo da Impugnante demonstram que estes itens se integram ao novo produto; ou, embora não se integrando, são consumidos imediata e integralmente no curso do processo, o que os caracterizaria como material intermediário.

Informa o Fisco que não foi localizado no Anexo 5 “Demonstrativo do estorno por NF_CRH_ARCOS” nenhum produto relacionado a “elementos químicos aplicados ao processo de resfriamento”, portanto, não fazem parte da presente autuação.

Registra que, em que pese o argumento da Defesa, a Autuada reconheceu o equívoco no aproveitamento de crédito de ICMS na aquisição de lubrificantes (óleo lubrificante e graxa lubrificante), conforme planilha Anexo 15 e fls. 96/98 do e-PTA.

Com a decisão da 3ª Câmara em acolher a juntada do laudo técnico e aditamento da impugnação, foram carreados aos autos, nova manifestação fiscal e parecer da Assessoria do CCMG e merecem diferenciada análise.

Oportuno registrar, inicialmente, que os anexos citados no item 9 – Relação de Anexos do Relatório de Perícia Técnica Auto de Infração nº 01.001443277-65 (Anexo I - Laudo Pericial), não foram inseridos pela Impugnante no e-PTA.

Consta do referido Laudo Pericial – item 6.2 – Dos procedimentos efetuados:

“Para demonstração da aplicação de cada item no processo produtivo da CRH, a Perícia efetuou os seguintes procedimentos, tendo gerado como resultado o Anexo VI:

I - Visita técnica **à unidade de Matozinhos-MG** com o objetivo de: analisar o processo produtivo da unidade; identificar o detalhamento das fases do processo produtivo; identificar as máquinas e equipamentos aplicados em cada fase do processo produtivo; coletar e validar fotos dos equipamentos/máquinas operacionais utilizadas na elaboração do laudo técnico

de itens; e validar a aplicação dos itens nos equipamentos operacionais;

(...) Destacou-se.

Cumpra esclarecer que o presente Auto de Infração tem como Sujeito Passivo a CRH Sudeste Indústria de Cimentos S/A (IE: 002509732.06-97), localizada no município de Arcos/MG, portanto, estabelecimento diverso do visitado pela Consultoria responsável pelo parecer técnico, ora anexado aos autos.

O Laudo Pericial enquadra os itens autuados no e-PTA nº 01.001443277-65 em três grupos, os quais teriam as seguintes características:

- **Insumo_Produtos:** produtos considerados essenciais e/ou relevantes para o processo produtivo, utilizados ao longo de todo o processo de fabricação do cimento;

- **Produtos Intermediários - Parte Peça Operacional com Contato:** partes e peças, com vida útil inferior a 12 (doze) meses, que desenvolvam 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;

- **Parte Peça Operacional sem Contato:** componentes de máquinas com vida útil inferior a um ano, que não entram em contato físico direto com a matéria-prima, com o produto em processamento e/ou com o produto acabado e são alocadas em equipamentos/máquinas operacionais.

Em relação ao primeiro e terceiro grupos, reconhece a perícia técnica que os itens ali relacionados não fazem jus ao creditamento do ICMS. São os itens “Detector vazamento mangas Corr Pink LT C/1KG” e “correia de transmissão”, este último, conforme levantamento realizado pelo Fisco (quadro de pág. 511 do e-PTA).

Portanto, a discussão se cinge aos itens classificados pela perícia técnica apresentada pela Defesa como “produtos intermediários” e considerados pelo Fisco como “material de uso e consumo”.

Complementando o Laudo Pericial (Anexo I) foi apresentado o **Laudo Técnico** (Anexo II da Petição), que contém informações sobre 257 (duzentos e cinquenta e sete) itens por código, todos enquadrados como “Produtos Intermediários – Parte Peça Operacional com Contato”, com possibilidade de aproveitamento de crédito de ICMS.

A Impugnante relaciona os principais itens glosados pela Fiscalização, transcrevendo do laudo pericial as informações apresentadas pela Perícia.

Para melhor didática na análise dos itens, serão abordadas as informações apresentadas nos dois Laudos (Anexos I e II), e, na sequência, transcritas também as considerações do Fisco, abordadas na Manifestação Fiscal de págs. 501/516, bem como as análises já expostas na Manifestação Fiscal anteriormente apresentada (págs. 103/124 do e-PTA) e no parecer da Assessoria do CC/MG (págs. 125/148).

1 – Correia transportadora:

Segundo a Defesa, as correias transportadoras são utilizadas no sistema de transporte interno. Por se tratar de bem empregado no processo produtivo e que é consumido no curso da produção, se amoldam ao conceito de “produto intermediário”.

Consta do Laudo Técnico que as correias transportadoras são utilizadas no transporte de materiais, sendo parte do equipamento “Transportador de correias”, vida útil inferior a 12 (doze) meses.

Como abordado na manifestação fiscal, trata-se de parte e peça operacional de desgaste, utilizada no transporte de material em vários setores do estabelecimento, conforme informação da própria Autuada (Anexo 2). Mesmo que tenha contato físico com o produto que se industrializa, não exerce nenhuma ação particularizada na industrialização do produto, sendo apenas peça utilizada no equipamento que transporta o produto.

Também já exposto no parecer da Assessoria, mesmo que os itens elencados pelo Contribuinte estejam relacionados às atividades de transporte interno de insumos e produto final, são partes e peças de máquinas/equipamentos, que não se constituem produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas. Portanto, não se classificam como material intermediário, conforme orienta o inciso IV da IN nº 01/86.

Cabe mais uma vez reafirmar que os Acórdãos nº 3.784/11/CE e 3.785/11/CE, citados pela Impugnante para corroborar o argumento de que seria legítimo o aproveitamento de créditos de ICMS relativos à aquisição de correia transportadora, não se adequa ao caso dos autos, visto que trata do aproveitamento de crédito de ICMS relativo ao consumo de energia elétrica, tendo sido acatado o aproveitamento do crédito referente ao consumo de energia elétrica nas “correias transportadoras de longa distância (TCLD) para transporte de minério entre as minas”.

2 – Tijolos refratários:

Afirma a Impugnante que depreende do laudo técnico (Anexo I) que os materiais refratários, ao impedirem a perda térmica dos fornos utilizados na etapa de calcinação, atuam de forma particularizada no processo produtivo e sofrem desgaste corrosivo, em razão de reação química ou eletroquímica com os produtos em elaboração.

Recorde-se que em relação aos tijolos refratários, utilizados para revestir o forno, os créditos de ICMS relativos às suas entradas foram admitidos até 31/03/17, conforme Instrução Normativa Sutri nº 01/09, que dispunha sobre a apropriação de crédito do ICMS relativo à aquisição de mercadorias que serão empregadas como matéria-prima ou produto intermediário na produção de ferro gusa. A partir de 01/04/17, tal previsão foi revogada pela IN Sutri Nº 01/17.

Corretamente procedeu o Fisco ao estornar o crédito indevidamente apropriado a partir de 01/04/17.

3 – Blindagem do moinho:

Sustenta a Impugnante que, conforme constatado pela perícia técnica especializada (Anexo I), as peças que compõem a blindagem dos moinhos de cimento são responsáveis por erguer as bolas moedoras do equipamento, essenciais ao processo produtivo da Impugnante.

Conforme Laudo Técnico o item nº 1040795 descrito como “REVESTIMENTO 1.CAMARA*MCIM REF FMU-11 MAGOTTEAUX DUOSTEP” (corresponde à descrição detalhada do item “Blindagens/Moinho de cimento” da planilha Anexo 2 – Retorno Intimação), tem como finalidade “além de proteger a primeira camada do moinho de cimento, possui a função de erguer as bolas moedoras do equipamento”.

Cabe mais uma vez transcrever da Manifestação Fiscal:

- Blindagem do moinho de cimento: trata-se de parte e peça de revestimento do moinho de cimento. Mesmo que tenha contato físico com o produto que se industrializa, não exerce nenhuma ação particularizada na industrialização do produto.

Como se vê, as blindagens do moinho de cimento não se enquadram como produto intermediário, visto que são parte/peças do moinho de cimento, não se constituindo em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas, conforme inciso IV da IN nº 01/86.

4 – Manga filtrante:

Argumenta a Defesa que, conforme demonstrado na Impugnação, as mangas filtrantes são elementos filtrantes utilizados no processo produtivo da Impugnante com o objetivo de evitar a perda no processo e a emissão de partículas no ambiente.

Consta do Laudo Técnico, que “a peça possui a função de reter partículas sólidas dos gases liberados pelos processos produtivos, filtrando os gases antes de liberá-los na atmosfera”, é componente do equipamento filtro de mangas e possui vida útil inferior a 12 (doze) meses.

Como já exposto na Manifestação Fiscal “*são partes/peças do equipamento “filtro de mangas” e têm por finalidade atender as disposições legais da legislação ambiental e não exercem nenhuma ação particularizada na industrialização do produto*”.

Notadamente material de uso e consumo alheio à atividade do estabelecimento.

5 – Ancoragem:

Aduz a Defesa que, como demonstrado na impugnação os itens relacionados à ancoragem se desgastam em razão do contato com o produto em elaboração, durante a fase de clinquerização (etapa de calcinação).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Consta do laudo técnico pericial que “os elementos de ancoragem, da mesma forma que os tijolos refratários, se amoldam ao conceito de “produto intermediário”.

Esclarece o Fisco na Manifestação Fiscal:

- Elementos de ancoragem dos refratários: no caso em tela, é empregado no processo de revestimento do forno. Trata-se de material aplicado em construção ou reforma civil.

Portanto, não se enquadram como material intermediário, mas como material de uso e consumo alheio à atividade do estabelecimento.

Por fim, insta esclarecer que o entendimento consignado no Acórdão nº 21.246/16/2ª, ora juntado pela Defesa (Anexo III), a fim de corroborar a tese de que se admite o crédito de ICMS referente à aquisição das partes e peças que se desgastam nas peneiras (ex.: tela da peneira), não tem aplicação ao caso em questão visto que a “tela de peneira ou peneira”, citada pela Impugnante em sua peça de defesa, não está elencada no presente Auto de Infração. Não houve, portanto, qualquer glosa de crédito relacionado a este produto.

Diante do exposto, resta demonstrado que as informações trazidas pelo Laudo Técnico Pericial, acostado pela Defesa, somente comprovam que os itens correias transportadoras, tijolos refratários (a partir de 01/01/17), blindagem do moinho de cimento, manga filtrante e ancoragem são partes e peças de máquinas/equipamentos, que não se constituem produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas. Portanto, não se classificam como material intermediário, conforme inciso IV da IN nº 01/86.

No tocante aos demais itens relacionados no Anexo II da Petição – Laudo Técnico, os quais foram enquadrados pela Consultoria como “produtos intermediários”, observa-se que para tal enquadramento, a Consultoria levou em consideração as seguintes informações: i) se o item foi destinado à consecução da atividade econômica do estabelecimento; ii) se foi aplicado no processo produtivo; iii) se é essencial ao processo produtivo, IV) se se desgasta durante o processo produtivo e, V) se apresenta vida útil superior a um ano.

Cabe observar que para todos os itens a vida útil informada é inferior a 12 (doze) meses. Portanto, não se enquadram como ativo imobilizado. Nem foi assim classificado pela Autuada.

Todos os itens são partes e peças de equipamentos/máquinas, os quais, segundo as respostas às questões acima elencadas, são utilizados na consecução da atividade do estabelecimento, sendo essenciais ao processo produtivo, nele se desgastando.

Em se tratando de partes e peças, para enquadramento como produto intermediário, há que se observar os incisos IV e V da IN nº 01/86:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01, DE 20 DE FEVEREIRO DE 1986

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICM.

(...)

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 -

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

"V - Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém." (...)

(Grifou-se)

A Fiscalização, mediante análise das informações prestadas pela Consultoria, fez as seguintes observações que demonstram que também estes não se enquadram como produto intermediário:

Abaixo seguem informações retiradas do Laudo Técnico onde constam as finalidades dos 257 itens que comprovam inequivocamente que os mesmos não se enquadram no conceito de produto intermediário.

Transportar/Direcionar: materiais através de diversas etapas do processo produtivo (peças): correia transportadora; caçamba; chapas: sílica, aço, antidesgaste, aperto, chanfrada, utilizadas nos revestimentos dos chutes dos transportadores de correia; chapa de revestimento; lona air glide/duraslide (fluidizar o material para transporte); placa de arraste e placa de desvio fluxo (direcionar o fluxo do material).

Limpeza (peças): módulo eletrônico entrada analógica (promover a limpeza do transportador de correia); placa desgaste raspador (limpar o rejeito da moagem de carvão); porta limp cx fumaça (permite o acesso ao equipamento para que possa ser feita a limpeza e a manutenção da máquina); raspador primário QC 1 HD

030 (limpar a ensacadeira de cimento através da raspagem de resíduos acumulados no equipamento); raspador primário e secundário (limpeza do transportador correia, retirando resíduo de material acumulado) e raspadeira vertical/horizontal (limpeza do destorroador de argila).

Revestimento (peças): placa revestimento/chapa reforço estrutura (revestir o casco do moinho do cimento); placa jet-ring e console desliz esq/dir/central (revestir o resfriador do clínquer); placa de desgastep e placa impacto (revestir a parte interna do britador de calcário); placa revest fundo entr (revestir a bica do moinho de carvão); placa de fechamento (revestir o interior do moinho de cimento) e placa revestimento pos (revestir o casco do moinho de cimento).

Com relação às peças “placa revest fundo entr” (códigos 1043527, 1076105, 1088753 e 1088754) há divergência da informação do laudo com a informação prestada pela Autuada na Anexo 2 do e-PTA. O laudo menciona que as referidas peças têm a função “de revestir a bica do moinho de carvão, dando proteção ao casco do equipamento”, enquanto a informação da Autuada afirma tratar-se de parte e peça operacional do moinho de cimento.

Fixação (peças): ancoragem (fixar o concreto utilizado no revestimento de refratário do forno rotativo); anel britagem (fixar o eixo do britador de calcário); chapa de aperto (fixar os tijolos no revestimento do equipamento); flange fixação grelha (fixar as grelhas do moinho de cimento) e placa aço lam a frio (fixar o tijolo do revestimento do forno rotativo).

Proteção (peças): anel proteção concreto tubeira (proteger as tubulações concêntricas do forno rotativo); placa de cobertura lat (proteger a chaparia do resfriador de clínquer); placa de revestimento para moinho (proteger o casco de impactos); placa de desgaste pos 09 e 10 (proteger o casco do moinho de crú); placa jet-ring revest lat dir/esq/central (revestimento de proteção do resfriador de clínquer); revestimento 1.camara*MCIMA (proteger a primeira câmara do moinho de cimento e erguer as bolas moedoras do equipamento) e tijolo refratário (proteger a virola do forno, impedindo a perda térmica).

Vedação (peças): cordão4,00MMNEOPRENE DUR 70 (vedar as tubulações de metal do equipamento, impedindo eventuais vazamentos); placa sob pendula (vedação do rolamento do moinho de carvão com o objetivo de protegê-lo da poeira); placa de

selagem/vedação pos (vedação evitando que os gases produzidos pelo processo da moagem vazem para a atmosfera) e manta fibra cerâmica (vedação das portas da torre ciclone).

Isolamento (peças): facão (isolar termicamente os tijolos refratários); placa de vedação nose ring e placa de desgaste (isolar termicamente a virola do forno rotativo do ar quente emitido no processo de cozimento); e placa silicato/isolante SKAMOL (isolar termicamente a torre ciclone).

Retenção/filtro (peças): manga filtrante (reter partículas sólidas dos gases liberados pelos processos produtivos, filtrando os gases antes de liberá-los na atmosfera) e anel armadura pos 12 (reter o cru na mesa do moinho).

Sustentação/Suporte (peças): flange sustentação mcaraco (sustentar o revestimento do moinho de carvão) e gaiola manga filtrante (suporte para as mangas de filtragem do filtro de mangas).

Granulometria (peças): anel desgaste MCRU* e anel retentor (reduzir a granulometria do material no moinho de cru) e batente 40x60x200MMPlasticoV/pá rompedora lateral/central/ prato centrador/inferior/lateral 118 (desagregar os torrões de argila para que alcancem a granulometria necessária); grelha central/periférica (classificar a granulometria dos materiais que passam pela moagem de cimento) e placa traseira central/periférica (reduzir a granulometria do cimento).

Divisão (peças): grelha central Liga FMU e placa traseira central/periférica (dividir a câmara primária de moagem grosseira da câmara secundária de moagem fina do moinho de cimento).

Vazão (peças): grelha periférica (dar vazão ao material que entra no moinho de cimento); grelha central (vazão ao cimento após a moagem).

Finalidade diversa: grelha passagem de ar (possibilitar a passagem do fluxo de ar no interior do moinho).

Portanto, pelas finalidades mencionadas no Laudo Técnico, resta claro que as peças elencadas na autuação são simplesmente peças de reposição/manutenção.

Conclui-se, portanto, com base nas informações prestadas pelo Contribuinte em resposta às intimações fiscais (Anexos 2 e 4), e, posteriormente, corroboradas pelo Laudo Pericial, ora juntado, que os itens cujos créditos de ICMS foram estonados na presente autuação são partes e peças, componentes de uma estrutura estável e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição desses itens, tendo em vista seu desgaste natural, mas que não são, de forma alguma, produtos individualizados, enquadrando-se no inciso IV da IN nº 01/86 (peças de reposição/manutenção).

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, devendo-se considerar o recolhimento parcial do crédito tributário à pág. 57, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Paulo Honório de Castro Júnior e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Paula Prado Veiga de Pinho (Revisora), Luiz Geraldo de Oliveira e Thiago Álvares Feital.

Sala das Sessões, 11 de maio de 2021.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator

D