

Acórdão: 24.039/22/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001616739-60  
Impugnação: 40.010150549-51  
Impugnante: Lafargeholcim (brasil) S.A.  
IE: 493073229.00-18  
Proc. S. Passivo: Marcos Correia Piqueira Maia/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, contrariando o disposto no art. 70, inciso III do RICMS/02, que veda a apropriação de tais créditos. Crédito tributário retificado pelo Fisco, após análise dos argumentos apresentados pela Impugnante. Infração parcialmente caracterizada. Corretas as exigências remanescentes do ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO – DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS - OPERAÇÃO INTERESTADUAL.** Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento autuado. Infração caracterizada nos termos art. 5º, § 1º, “6” c/c art. 6º, inciso II e art. 12º, § 1º, todos Lei nº 6.763/75, e art. 43, § 8º do RICMS/02. Corretas as exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, no período de janeiro de 2016 a dezembro de 2019:

- 1.** Aproveitamento indevido de créditos de ICMS (inclusive extemporaneamente) relativos a aquisições de materiais de uso e consumo (*Exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75*);
- 2.** Falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, referente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo (*Exigências: ICMS e MR*).

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 54/73, requerendo, ao final, o integral provimento de sua defesa.

Acatando parcialmente as alegações da Impugnante, o Fisco retifica o crédito tributário, cancelando as exigências relativas aos bens “paletes” e “big bags” (considerados pelo Fisco como embalagens), conforme demonstrativos acostados às fls. 100/108.

Regularmente cientificada, a Impugnante adita sua impugnação às fls. 109/128, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 153/192.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 237/283, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 100/108.

Em sessão realizada em 23/09/21, a 3ª Câmara de Julgamento exara o interlocutório de fl. 285, que gera as seguintes ocorrências: (i) manifestação da Impugnante – fls. 291/294, com juntada do Laudo Técnico acostado às fls. 296/561; (ii) réplica fiscal (fls. 565/570).

---

## **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**

### **Da Prova Pericial Requerida**

A Impugnante requer a realização de prova pericial, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados à fl. 73, com o intuito de demonstrar a legitimidade dos créditos por ela apropriados.

No entanto, a perícia requerida se mostra desnecessária, uma vez que as informações contidas nos autos são suficientes para o desate da matéria, o que ficará evidenciado na análise de mérito, motivo pelo qual opina-se pelo indeferimento da prova requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA – Decreto nº 44.747/08).

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

### **Do Mérito**

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

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

Os produtos que tiveram os seus créditos glosados (partes e peças de máquinas, aparelhos e equipamentos, dentre outros), estão listados na planilha referente ao Anexo 5 do Auto de Infração, contendo abas específicas inerentes aos créditos apropriados extemporaneamente nos meses de maio e julho de 2019.

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

Embora prescindível, transcreve-se abaixo excertos do relatório do Auto de Infração e do relatório complementar a ele anexado, que contém detalhes adicionais sobre a autuação ora em análise, *verbis*:

##### Relatório do Auto de Infração

“Por meio da conferência das informações constantes dos arquivos eletrônicos que contêm a Escrituração Fiscal Digital – arquivos EFD ICMS IPI, bem como das informações prestadas pelo contribuinte mediante intimação específica, Termo de Ciência, constatou-se, no período de janeiro de 2016 a dezembro de 2019, (1) a falta de recolhimento de ICMS decorrente do aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso ou consumo no valor de R\$ ..., (2) a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições dos mesmos materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento e oriundas de outras unidades da Federação no valor de R\$ ... e (3) a falta de recolhimento de ICMS decorrente do aproveitamento indevido extemporâneo de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso ou consumo no valor de R\$ ... (R\$ ... em maio de 2019 e R\$ ... em julho de 2019).

Com a análise das informações prestadas pelo contribuinte em resposta ao Termo de Ciência lavrado

pelo Fisco, Anexo 4, verificou-se que parte das mercadorias não pode ser caracterizada como produto intermediário nos termos do art. 66, inciso V, da Parte Geral do RICMS/02. O contribuinte, por sua vez, reconheceu como indevidos os créditos lançados contemporaneamente no Livro Registro de Entradas relacionados a algumas mercadorias adquiridas pelo fato de as mesmas serem destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento. Esses créditos foram objeto de protocolização de Termo de Autodenúncia para recolhimento do ICMS indevidamente apropriado.

Sendo assim, ficou caracterizada infração à legislação tributária mineira, nos termos do artigo 70, inciso III, da Parte Geral do RICMS/02.

O Anexo 5 contém o detalhamento, por nota fiscal, das mercadorias consideradas material de uso ou consumo ...”

---

#### Relatório Fiscal Complementar

“... 2. PERÍODO FISCALIZADO

1º janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2019.

3. TRABALHO DESENVOLVIDO

Verificação do correto direito ao crédito de ICMS na entrada de mercadoria perante a legislação vigente.

4. IRREGULARIDADES APURADAS

Por meio da conferência das informações constantes dos arquivos eletrônicos que contêm a Escrituração Fiscal Digital - arquivos EFD ICMS IPI, bem como das informações prestadas pelo contribuinte mediante intimação específica, Termo de Ciência, constatou-se, no período de janeiro de 2016 a dezembro de 2019, (1) a falta de recolhimento de ICMS decorrente do aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso ou consumo no valor de R\$ ..., (2) a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições dos mesmos materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento e oriundas de outras unidades da Federação no valor de R\$ ... e (3) a falta de recolhimento de ICMS decorrente do aproveitamento indevido extemporâneo de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso ou consumo no valor de R\$ ... (R\$ ... em maio de 2019 e R\$ ... em julho de 2019).

Com a análise das informações prestadas pelo contribuinte em resposta ao Termo de Ciência lavrado pelo Fisco, Anexo 4, verificou-se que parte das mercadorias não pode ser caracterizada como produto intermediário nos termos do art. 66, inciso V, da Parte Geral do RICMS/02. O contribuinte, por sua vez, reconheceu como indevidos os créditos lançados contemporaneamente no Livro Registro de Entradas relacionados a algumas mercadorias adquiridas pelo fato de as mesmas serem destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento. Esses créditos foram objeto de protocolização de Termo de Autodenúncia para recolhimento do ICMS indevidamente apropriado.

Pela sua própria natureza, os produtos, objeto da presente autuação, enquadram-se na definição de material de uso ou 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 IN nº 01/86.

Segundo esses dispositivos, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, ou aquele que, embora não se integre ao novo produto, seja consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A citada Instrução Normativa define como consumido diretamente no processo de industrialização, o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto. Define, ainda, como produto intermediário aquele que desde o início de sua utilização na linha de produção, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica, sem comportar recuperação de seu todo ou de seus elementos.

Sendo assim, ficou caracterizada infração à legislação tributária mineira, nos termos do artigo 70, inciso III, da Parte Geral do RICMS/02.

O Anexo 5 contém o detalhamento, por nota fiscal, das mercadorias consideradas material de uso ou consumo de acordo com a análise do Fisco, consignando o valor do ICMS estornado e o ICMS relativo à diferença de alíquota.

Do Anexo 6 constam os valores do ICMS estornado e do ICMS relativo à diferença de alíquota, das multas de revalidação e isolada em cada período mensal e consolidados por ano ...”

Esclareça-se que a informação do Fisco, no sentido de que o contribuinte *“reconheceu como indevidos os créditos lançados contemporaneamente no Livro Registro de Entradas relacionados a algumas mercadorias adquiridas pelo fato de as mesmas serem destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento”* pode ser observada mediante os documentos que antecederam o Auto de Infração, especialmente na planilha referente ao Anexo 4 (*“Resposta Termo de Ciência”*), coluna *“Comentário”*, contendo a expressão *“Indevido”*.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante reproduz, inicialmente, os relatórios acima, salientando, porém, que o equívoco cometido pela Fiscalização, **em relação às demais mercadorias** (aquelas cujos créditos não foram reconhecidos como indevidos), é evidente, haja vista que tais materiais representariam insumos indispensáveis à consecução da atividade-fim da empresa, por se tratar de bens empregados de forma direta e essencial nas diferentes fases da atividade de mineração, o que garantiria o direito ao crédito, nos termos da legislação vigente.

Nesse sentido, a Impugnante, após transcrever o art. 155, §2º, inciso I da CF/88 e os arts. 20 e 21 da Lei Complementar nº 87/96 (LC nº 87/96), afirma que, *“o cerne da não-cumulatividade é evitar a dupla incidência do imposto sobre a mesma base, transferindo o ônus tributário ao consumidor final e desonerando-se os agentes produtivos ao longo da cadeia, com o fito de se atingir a neutralidade fiscal e amenizar os impactos decorrentes da incidência plurifásica”*.

Acrescenta que, *“com relação aos bens que geram direito imediato ao crédito do imposto, ficou definido que seriam aqueles incorporados ao produto final no curso do processo produtivo. São os chamados insumos, incluindo-se nestes as matérias-primas, embalagens e produtos intermediários”*.

Pondera que, *“para que seja possível o enquadramento de determinado bem como insumo, é imprescindível que se analise de plano sua natureza: se o bem estiver vinculado à atividade-fim da empresa, sendo essencial à sua consecução, deve ser considerado como insumo; se não estiver, deverá ser classificado como uso e consumo”*.

A seu ver, *“é muito simples, portanto, a lógica pela qual não se concede direito de crédito sobre materiais de uso e consumo: como eles não têm efetiva ligação com o custo da atividade-fim, não há razão para que o imposto incidente sobre a operação de saída seja compensado com eventuais créditos decorrentes de suas aquisições”*.

Segundo seu entendimento, “as disposições dos artigos 20 e 21 da LC nº 87/96 encontram-se nesse exato sentido, na medida em que tal diploma deixou consignado que geram créditos de ICMS todos os bens adquiridos para aplicação direta na atividade-fim da empresa, sendo somente vedado o creditamento quando (i) o contribuinte adquira mercadorias ou serviços ‘alheios à atividade do estabelecimento’, ou, então, (ii) quando as mercadorias adquiridas participarem de determinada prestação de serviço que não seja tributada pelo ICMS”.

Entende que, “sendo assim, está mais do que claro que o Fisco Estadual somente poderia glosar os créditos da Impugnante se os materiais adquiridos tivessem sido utilizados em fins distintos da atividade principal do estabelecimento”.

Salienta que tal fato, em seu caso, definitivamente não ocorreu, “na medida em que os equipamentos em questão são absolutamente essenciais à atividade de mineração/fabricação do cimento” e, ainda, que, “os materiais adquiridos pela Impugnante, em quase sua totalidade, constituem verdadeiros ‘bens intermediários’, visto que participam do processo produtivo de maneira indispensável, mas não se integram ao produto final”, oportunidade em que destaca conceitos sobre o tema, de autoria do Ex-Ministro do STF, Aliomar Baleeiro, no julgamento no RE nº 79.601.

Argumenta que, “feitas estas considerações, extrai-se a seguinte conclusão: se os bens adquiridos pela Impugnante não puderem gerar direito de crédito de ICMS, estar-se-á negando vigência ao princípio da não-cumulatividade previsto no art. 155, §2º, I, da CF/88 e no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, visto que se estará impossibilitando a empresa de tomar créditos sobre materiais efetivamente aplicados em sua atividade-fim, o que acabará por onerar a fase produtiva da cadeia em detrimento do consumidor final”.

Para reforçar seu entendimento, a Impugnante alega que, nos termos fixados na Instrução Normativa SLT nº 01/86, são considerados **produtos intermediários** aqueles bens que se consomem imediata e integralmente dentro da linha de produção, assim entendidos aqueles que, de acordo com a legislação mineira (IN nº 01/86), (i) sejam consumidos diretamente no processo de industrialização e (ii) esgotem-se no processo de fabricação.

Reportando-se novamente ao Anexo 5 do Auto de Infração, a Impugnante aduz que “a glosa se refere à aquisição de materiais que têm, por exemplo, funções de: Britagem do calcário ou argila (peças do Britador de Calcário); Filtragem de partículas (Mangas filtrantes); Moagem do cimento ou farinha (peças do Moinho de bolas); Clinquerização (peças relativas ao aquecimento ou resfriamento do clínquer); Transporte dos materiais (peças do Transportador Pneumático) etc.”.

Porém, no seu entender, “estes equipamentos (e as peças que os compõem) são utilizados nas mais diversas funções ao longo da cadeia produtiva, sendo cada atividade diretamente ligada à fabricação do cimento”, oportunidade em que cita os seguintes exemplos e informações:

→ **Peças do Britador de Calcário:**

“Após a extração e homogeneização das matérias-primas do cimento das minas, utiliza-se o britador com o objetivo de triturar o chamado ‘argical’ (mistura de

calcário e argila), buscando reduzi-lo ao extremo. As placas de revestimento, por exemplo, fazem parte do conjunto de revestimento do britador de calcário, sem a qual não seria possível o funcionamento do mesmo, devido à alta abrasividade do material”.

→ **Mangas filtrantes:**

“Depois de britada, a matéria-prima segue para um ciclone pneumático e vai para o **filtro de mangas**, onde o material grosso fica retido no sino do separador. O material retido é transportado até o moinho de bolas. O equipamento é parte integrante do sistema de filtragem de pó das moagens de cimento”.

→ **Peças do Moinho de Bolas:**

“Como visto, apesar da britagem, parte do material não chega a uma granulometria adequada para se ter o ponto da farinha fina. Assim, o término da preparação da farinha ocorre através da moagem da matéria-prima, em moinhos de bolas. Da mesma forma, cita-se o exemplo da **placa de revestimento**, que faz parte do conjunto de revestimento de moagem do moinho, sem a qual não seria possível a moagem. Evidentemente, há intenso desgaste dos materiais utilizados nesse processo”.

Destaca, nesses termos, que, “conforme restou acima demonstrado, os materiais adquiridos pela Impugnante constituem maquinário essencial para o funcionamento de sua linha produtiva. Não há, aqui, qualquer atividade que se possa definir como ‘estranha’ à atividade-fim da empresa – tais como a aquisição de mero material de escritório, por exemplo”, ou seja, “os bens são absolutamente essenciais à produção, sendo consumidos durante o processo. Desse modo, os materiais glosados enquadram-se como **materiais de embalagem** ou, na sua maioria, **produtos intermediários** aptos a gerar crédito de ICMS”.

Aduz que “a própria Instrução Normativa da Superintendência de Legislação Tributária (SLT) nº 01/01 define que o processo produtivo das empresas que atuam no setor de mineração é aquele **‘compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do minério do local de extração até o de beneficiamento ou estocagem’**”.

Sustenta que, “como os materiais que geraram a autuação constituem parte fundamental do processo produtivo das empresas que atuam no setor de mineração, deve-se, então, concluir pela admissão do creditamento realizado pela empresa”, e cita o Acórdão nº 20.713/15/2ª, com o objetivo de corroborar o seu argumento.

Complementa que, “em precedente relevante, o STJ decidiu que o prestador de serviço de transporte tem pleno direito de crédito sobre todos os materiais consumidos e desgastados como insumo em sua atividade-fim, não havendo qualquer vedação na LC nº 87/96 ...” (STJ, Segunda Turma, REsp nº 1.175.166/MG, Rel. Min. Herman Benjamin, DJ de 26.03.10).

Enfatiza que, “nessa linha, a jurisprudência se consolidou no sentido de conferir ao contribuinte pleno direito de crédito sobre todos os materiais desgastados como insumo em sua atividade-fim, conforme se depreende de outros precedentes do E. STJ ...” e menciona outras decisões do STJ nesse sentido.

Conclui, nesses termos, que “*é evidente que o procedimento da Impugnante de se creditar dos materiais supracitados foi correto*”, uma vez que “*os materiais aqui tratados são essenciais para que a Impugnante execute seu objeto social, o que garante o aproveitamento dos créditos de ICMS*”.

No entanto, **ao contrário das alegações da Impugnante**, os créditos por ela apropriados **não** encontram respaldo na legislação vigente, uma vez que efetivamente relacionados a materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pelo art. 70, inciso III do RICMS/02.

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

O art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 permite o aproveitamento de créditos de ICMS relativos a produtos intermediários, assim entendidos aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

RICMS/02

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

[...]

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

[...]

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

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

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

Apesar de ter surtido efeitos somente a partir de 01/04/17, o entendimento acima é corroborado pela norma estabelecida no § 22 do art. 66 do RICMS/02.

RICMS/02

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

[...]

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

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

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

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

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

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

Instrução Normativa SLT n° 01/86

IV - Igualmente não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

Corroborando esse entendimento a decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 195.894-4, que foi assim ementada:

“IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – OBJETO. O PRINCÍPIO DA

NÃO-CUMULATIVIDADE VISA AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A EVOCAÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL DE MANUTENÇÃO." (GRIFOU-SE)

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

Instrução Normativa SLT nº 01/86

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

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

Esclareça-se, por oportuno, que as partes e peças objeto da presente atuação não se enquadram nos pressupostos acima, isto é, não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, motivo pelo qual não se caracterizam como produtos intermediários, e sim como materiais de uso e consumo, nos termos do inciso IV da IN/SLT nº 01/86.

Essa exceção, no entanto, contida no inciso V supracitado, foi revogada, em 01/04/17, pelo art. 2º, inciso I, com vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos da Instrução Normativa SUTRI nº 1 de 04/01/17, verbis:

Instrução Normativa SUTRI Nº 001/17

Art. 2º - Ficam revogados:

I - o item V da Instrução Normativa SLT nº 1, de 20 de fevereiro de 1986;

[...]

Art. 4º - Esta Instrução Normativa entra em vigor em 1º de abril de 2017. (Grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, sob o prisma do § 6º do art. 66 do RICMS/02, as partes e peças somente geram direito a créditos do imposto se a substituição destas **resultar em aumento da vida útil** dos bens do imobilizado em que forem empregadas, por prazo superior a 12 (doze) meses.

### RICMS/02

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

[...]

II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;

[...]

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

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

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado

Quanto a esse tema, o Acórdão nº 20.182/11/1ª é bastante esclarecedor, ao afirmar que cabe à empresa autuada comprovar, para fins de direito a créditos do imposto, que as partes e peças geram aumento da vida útil do bem em que empregadas, *verbis*:

“QUANDO SE TRATAR DE PARTES E PEÇAS, PORTANTO, CABE À AUTUADA COMPROVAR QUE A SUBSTITUIÇÃO NÃO DECORRE DE MEROS REPAROS E MANUTENÇÃO (COMO EFETIVAMENTE CONTABILIZOU TAIS AQUISIÇÕES), MAS SIM DE UMA REFORMA QUE AUTORIZA AFIRMAR QUE O BEM FOI RENOVADO, COM AUMENTO DA VIDA ÚTIL PELO PRAZO SUPERIOR A 12 (DOZE) MESES, TUDO DEVIDAMENTE DEMONSTRADO E CONTABILIZADO NOS TERMOS DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE.

A RESTRIÇÃO IMPOSTA PELA LEGISLAÇÃO MINEIRA ENCONTRA RESPALDO EXATAMENTE NA LEI CONTÁBIL UTILIZADA NA FUNDAMENTAÇÃO DA IMPUGNANTE, E, EM ESPECIAL, NOS §§ 1º E 2º DO ART. 301 DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA”

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

Assim, caso se tratasse de partes e peças de um bem principal, caberia à Impugnante comprovar que a sua substituição **não** seria decorrente de meros reparos,

reposições ou manutenções, mas sim de uma reforma que autorizasse afirmar que o bem foi renovado, com aumento da vida útil por prazo superior a 12 (doze) meses, tudo devidamente demonstrado e contabilizado nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade.

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

Regulamento do imposto de Renda

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

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

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

[...]

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

Resumindo, considera-se ativo imobilizado, para os fins do aproveitamento de crédito disposto na Lei Complementar nº 87/96, aquele caracterizado nos termos da Lei nº 6.404/76, e que atenda, também, aos requisitos contidos nos §§ 3º, 5º e 6º (e § 12º) do art. 66 do RICMS/02.

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

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

RICMS/02

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

[...]

Efeitos a partir de 01/04/17

XVII - o imposto se relacionar à entrada de partes e peças de máquinas e equipamentos, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ainda que desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto resultante de qualquer processo produtivo, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém. (Grifou-se)

Na verdade, independentemente da data de sua entrada no estabelecimento autuado (antes ou após 31/03/17), os bens objeto da presente autuação não geram direito a créditos do ICMS, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02, uma vez que caracterizados como materiais de uso e consumo.

RICMS/02

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

[...]

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

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

Com relação aos demais produtos objeto da presente autuação, não classificados como partes e peças de manutenção, a conclusão é a mesma, isto é, são também materiais de uso e consumo, uma vez que não exercem qualquer ação direta sobre o produto em elaboração ou na obtenção do produto final (cimento, no presente caso).

A conclusão acima advém da análise do Anexo 5 do Auto de Infração, do qual o Fisco extraiu diversos exemplos (vide fls. 164/187), os quais foram reproduzidos no anexo único do parecer da Assessoria.

Observe-se que inexistente estorno de créditos do “Britador de Calcário”, dos “Moinhos de Bolas”, “Ciclone Pneumático”, etc., como bens individualizados do ativo imobilizado do estabelecimento autuado, mas somente de partes e peças de reposição utilizadas na manutenção desses e outros equipamentos, caracterizadas como materiais de uso e consumo, nos termos estabelecidos no inciso IV da Instrução Normativa nº 01/86.

IV - Igualmente não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Quanto à Instrução Normativa SLT nº 01/01, suscitada pela Impugnante, há que se destacar que ela foi revogada pela Instrução Normativa SUTRI nº 01/14, a qual, porém, não trouxe alterações significativas, no tocante à admissibilidade de créditos do imposto, tanto é que a definição do processo produtivo das mineradoras, como é o caso do estabelecimento autuado (atividade mista de mineração e industrialização), continuou sendo o mesmo, *verbis*:

IN SUTRI nº 01/14

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

A IN nº 01/14 apenas firmou o entendimento de que a atividade de mineração propriamente dita não está inserida no conceito de industrialização, ou seja, a referida norma legal sustenta o entendimento de que o produto mineral extraído continua a ser produto primário, mesmo após os processos<sup>1</sup> a que é submetido pelas empresas mineradoras.

Tal entendimento, entretanto, não modificou os critérios utilizados pelo Fisco no presente lançamento, uma vez que, sob a ótica do crédito do ICMS, tanto a IN SUTRI nº 01/14 quanto a IN SLT nº 01/01, acatam os créditos relativos às aquisições, pelas mineradoras, de matérias primas, insumos energéticos (óleo diesel e energia elétrica) e produtos intermediários, determinando, entretanto, que, para a caracterização de determinado bem como produto intermediário, devem ser observadas as definições contidas na Instrução Normativa nº 01/86.

Nesse sentido, como já afirmado, sob a ótica da IN nº 01/86 os bens objeto da presente autuação não se enquadram no conceito de produtos intermediários, não gerando, pois, direito a créditos do ICMS, independentemente de serem utilizados na fase de extração do calcário, na movimentação interna ou na fabricação do cimento (produto final da Impugnante).

Todo o entendimento acima exposto é corroborado por diversas decisões deste E. Conselho, envolvendo estabelecimentos de mesma titularidade da empresa

---

<sup>1</sup> Processos ou tratamentos complementares à extração mineral (beneficiamento mineral ou não industrial) dos quais resultam produto primário, ainda que exijam adição ou retirada de outras substâncias, tais como: fragmentação, pulverização, classificação, concentração, separação magnética, flotação, homogeneização, aglomeração ou aglutinação, briquetagem, nodulação, sinterização, pelotização, desaguamento, inclusive secagem, desidratação e filtração, etc.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

autuada e produtos análogos aos ora examinados, podendo ser citada, a título de exemplo, a inerente ao Acórdão nº 22.767/17/3ª, *in verbis*:

ACÓRDÃO Nº 22.767/17/3ª

PTA/AI: 01.000771050-18

IMPUGNANTE: LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A.

IE: 059073229.10-63

“... 2.2. CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO:

A IRREGULARIDADE REFERE-SE A APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO AUTUADO.

AS EXIGÊNCIAS REFEREM-SE AO ICMS APURADO, ACRESCIDO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NOS ARTS. 56, INCISO II E 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75, RESPECTIVAMENTE.

OS MATERIAIS CONSIDERADOS DE USO E CONSUMO ESTÃO LISTADOS NO ANEXO 3 DO AUTO DE INFRAÇÃO, QUE SE ENCONTRA INSERIDO NA MÍDIA ELETRÔNICA ACOSTADA ÀS FLS. 31, ONDE CONSTAM AS SEGUINTE INFORMAÇÕES, DENTRE OUTRAS:

[...]

CONTRAPONDO-SE AO FEITO FISCAL, A IMPUGNANTE, ...

[...]

SALIENTA QUE, “DA ANÁLISE DA PLANILHA, VÊ-SE QUE A EMPRESA SE CREDITOU DO ICMS QUANDO DA AQUISIÇÃO DE MATERIAIS QUE TÊM, POR EXEMPLO, FUNÇÕES DE: BRITAGEM DO CALCÁRIO OU ARGILA (PEÇAS DO BRITADOR DE CALCÁRIO); FILTRAGEM DE PARTÍCULAS (MANGAS FILTRANTES); MOAGEM DO CIMENTO OU FARINHA (PEÇAS DO MOINHO DE BOLAS); SECAGEM DA ESCÓRIA (PEÇAS DO SECADOR DE ESCÓRIA); CLINQUERIZAÇÃO (PEÇAS DO MAÇARICO DO FORNO DE CLINQUER); TRANSPORTE DOS MATERIAIS (PEÇAS DO TRANSPORTADOR PNEUMÁTICO); PESAGEM DOS MATERIAIS (PEÇAS DA BALANÇA DE PESAGEM); EXTRAÇÃO DO CALCÁRIO (PEÇAS DA ESCAVADEIRA HIDRÁULICA). ENSACAMENTO DO CIMENTO (MATERIAIS VINCULADOS À ENSACADEIRA)”.

DESTACA QUE “ESTES EQUIPAMENTOS (E AS PEÇAS QUE OS COMPÕEM) SÃO UTILIZADOS NAS MAIS DIVERSAS FUNÇÕES AO LONGO DA CADEIA PRODUTIVA, SENDO CADA ATIVIDADE DIRETAMENTE LIGADA À FABRICAÇÃO DO CIMENTO. NA RUBRICA ‘É ESSENCIAL PARA A LINHA DE PRODUÇÃO? POR QUE?’ DA PLANILHA, ENCONTRA-SE ESPECIFICADA A ATIVIDADE DE CADA EQUIPAMENTO”, DESTACANDO, A TÍTULO DE EXEMPLO, A FUNÇÃO DOS SEGUINTE EQUIPAMENTOS:

- PEÇAS DO BRITADOR DE CALCÁRIO:

“APÓS A EXTRAÇÃO E HOMOGENEIZAÇÃO DAS MATÉRIAS-PRIMAS DO CIMENTO DAS MINAS, UTILIZA-SE O BRITADOR COM O OBJETIVO DE TRITURAR O CHAMADO ‘ARGICAL’ (MISTURA DE CALCÁRIO E ARGILA), BUSCANDO REDUZÍ-LO AO EXTREMO. A PLACA DE REVESTIMENTO, POR EXEMPLO, FAZ PARTE DO CONJUNTO DE REVESTIMENTO DO BRITADOR DE CALCÁRIO, SEM A QUAL NÃO SERIA POSSÍVEL O FUNCIONAMENTO DO MESMO, DEVIDO À ALTA ABRASIVIDADE DO MATERIAL”.

- MANGAS FILTRANTES:

“DEPOIS DE BRITADA, A MATÉRIA-PRIMA SEGUE PARA UM CICLONE PNEUMÁTICO E VAI PARA O FILTRO DE MANGAS, ONDE O MATERIAL GROSSO FICA RETIDO NO SINO DO SEPARADOR. O MATERIAL RETIDO É TRANSPORTADO ATÉ O MOINHO DE BOLAS. O EQUIPAMENTO É PARTE INTEGRANTE DO SISTEMA DE FILTRAGEM DE PÓ DAS MOAGENS DE CIMENTO”;

- PEÇAS DO MOINHO DE BOLAS:

“COMO VISTO, APESAR DA BRITAGEM, PARTE DO MATERIAL NÃO CHEGA A UMA GRANULOMETRIA ADEQUADA PARA SE TER O PONTO DA FARINHA FINA. ASSIM, O TÉRMINO DA PREPARAÇÃO DA FARINHA OCORRE ATRAVÉS DA MOAGEM DA MATÉRIA-PRIMA, EM MOINHOS DE BOLAS. DA MESMA FORMA, CITA-SE O EXEMPLO DA PLACA DE REVESTIMENTO, QUE FAZ PARTE DO CONJUNTO DE REVESTIMENTO DE MOAGEM DO MOINHO, SEM A QUAL NÃO SERIA POSSÍVEL A MOAGEM. EVIDENTEMENTE, HÁ INTENSO DESGASTE DOS MATERIAIS UTILIZADOS NESSE PROCESSO”;

- PEÇAS DO SECADOR DE ESCÓRIA:

“QUANTO O MATERIAL ESTÁ SENO MOÍDO, PODE-SE ADICIONAR A ESCÓRIA, A FIM DE FABRICAR DIFERENTES TIPOS DE CIMENTO. ANTES, TODAVIA, A ESCÓRIA ENTRA EM PROCESSO DE SECAGEM, RAZÃO PELA QUAL O SECADOR PARTICIPA ATIVAMENTE DO PROCESSO PRODUTIVO, MAIS UMA VEZ, CITA-SE O EXEMPLO DA PLACA DE REVESTIMENTO, QUE FAZ PARTE DO CONJUNTO DE REVESTIMENTO DO SECADOR DE ESCÓRIA, SEM A QUAL NÃO SERIA POSSÍVEL O FUNCIONAMENTO DO MESMO, DEVIDO À ALTA ABRASIVIDADE DO MATERIAL”.

- PEÇAS DO MAÇARICO DO FORNO DE CLÍNQUER:

“APÓS AS ETAPAS CITADAS ACIMA, A FARINHA VAI PARA O FORNO DE CLÍNQUER E É AQUECIDA A UMA TEMPERATURA ALTÍSSIMA. O PRODUTO FINAL DESSE AQUECIMENTO É JUSTAMENTE O CLÍNQUER. TRATA-SE DE PROCEDIMENTO INDISPENSÁVEL À FORMAÇÃO DO CIMENTO. COMO EXEMPLO DESTES GRUPOS PODE-SE CITAR A PASTILHA CERÂMICA SEXTAVADA, QUE SERVE DE REVESTIMENTO DOS TUBOS DO QUEIMADOR PRINCIPAL DO FORNO”.

- PEÇAS DO TRANSPORTADOR PNEUMÁTICO:

“O TRANSPORTADOR PNEUMÁTICO REALIZA, DE FORMA EFICIENTE, LIMPA E SEGURA, O DESLOCAMENTO DO MATERIAL JÁ GRANULADO ATRAVÉS DE INTENSO FLUXO DE AR, EM UMA TUBULAÇÃO VEDADA EM RELAÇÃO AO MEIO AMBIENTE OU ATMOSFERA. É EVIDENTE QUE O TRANSPORTE REALIZADO APÓS O BENEFICIAMENTO DA MATÉRIA-PRIMA É PARTE INTEGRANTE DA LINHA PRINCIPAL DE PRODUÇÃO, NÃO HAVENDO MOTIVOS PARA A DESCONSIDERAÇÃO DO CRÉDITO NESSA HIPÓTESE”.

- PEÇAS DA BALANÇA DE PESAGEM:

“A BALANÇA DA PESAGEM DOS MATERIAIS CONTROLA A QUANTIDADE QUE SERÁ ADICIONADA AO MOINHO DE BOLAS, SENDO IGUALMENTE IMPRESCINDÍVEL PARA SE CHEGAR AO PRODUTO FINAL. DE TODA FORMA, OS MATERIAIS CLASSIFICADOS COMO ‘BALANÇA PESAGEM’ – COMO A CORREIA SEM FIM – SÃO, NA VERDADE, MATERIAIS UTILIZADOS EM TRANSPORTADOR DE MATÉRIA PRIMA”.

- PEÇAS DA ESCAVADEIRA HIDRÁULICA:

“A ESCAVADEIRA HIDRÁULICA É UTILIZADA NA PRÓPRIA ATIVIDADE DE MINERAÇÃO, QUE REQUER A RETIRADA DE MATÉRIA-PRIMA DAS MINAS. TRATA-SE DE PROCESSO BRUTO QUE DESGASTA INTENSAMENTE AS PEÇAS DO EQUIPAMENTO”.

- MATERIAIS VINCULADOS À ENSACADEIRA:

“A ENSACADEIRA REALIZA O PROCEDIMENTO DE ENSACAMENTO (EMBALAGEM) DO CIMENTO PARA A POSTERIOR COMERCIALIZAÇÃO. A ‘FACA ARTIGO 550099 HAVER E BOECKER’, POR EXEMPLO, É UTILIZADA PARA DOSAR A QUANTIDADE DE CIMENTO QUE SERÁ ENSACADO, DESGASTANDO-SE DEVIDO AO SEU CONTATO CONSTANTE COM O CIMENTO”.

NO ENTENDER DA IMPUGNANTE, “OS BENS SÃO ABSOLUTAMENTE ESSENCIAIS À PRODUÇÃO, SENDO CONSUMIDOS DURANTE O PROCESSO. DESSE MODO, ALÉM DO ITEM TINTA PRETA, QUE DEVE GERAR DIREITO A CRÉDITO POR ESTAR CLASSIFICADO COMO MATERIAL DE EMBALAGEM, OS DEMAIS MATERIAIS GLOSADOS ENQUADRAM-SE COMO VERDADEIROS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS APTOS A GERAR CRÉDITO DE ICMS”.

**NO ENTANTO, AO CONTRÁRIO DAS ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE, OS CRÉDITOS POR ELA APROPRIADOS NÃO ENCONTRAM RESPALDO NA LEGISLAÇÃO VIGENTE**, UMA VEZ QUE EFETIVAMENTE RELACIONADOS A MATERIAIS DE USO E CONSUMO, CUJOS CRÉDITOS SÃO VEDADOS PELO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02.

[...]

COMO JÁ AFIRMADO, ANALISANDO-SE O ANEXO 3 DO AUTO DE INFRAÇÃO (CD – FLS. 31), BEM COMO AS INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES PRESTADAS PELA IMPUGNANTE (PLANILHA ANEXADA À IMPUGNAÇÃO – FLS. 91/101), VERIFICA-SE QUE OS

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PRODUTOS OBJETO DA PRESENTE AUTUAÇÃO SÃO EFETIVAMENTE CARACTERIZADOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO.

DE FORMA RESUMIDA, ESSES PRODUTOS PODEM SER ASSIM DESCRITOS, DE ACORDO COM AS RESPECTIVAS FINALIDADES (APLICAÇÃO E FUNÇÃO):

- “PAPEL FILTRO 389 2 7CM REF FRAMEX”:

PRODUTO UTILIZADO EM **LABORATÓRIO** – CONTROLE DE QUALIDADE (LINHA MARGINAL À DE PRODUÇÃO).

- PARAFUSOS (DIVERSAS ESPECIFICAÇÕES):

PARAFUSOS UTILIZADOS PARA **FIXAÇÃO** DE REVESTIMENTO DO MOINHO.

- “PORCA DES 211 BT1 3030 0 POS 2”:

UTILIZADA PARA **FIXAÇÃO** DE PARTES/PEÇAS NO BRITADOR DE CALCÁRIO.

- “CESTA DE NATAL” E “KIT OTIMISMO PERDIGÃO BOLSA TÉRMICA”:

MATERIAIS NOTORIAMENTE DE **USO E CONSUMO**.

- “ANCORA DE AÇO”, “ANCORAGEM 180X170 DES 431 FC1 3064 1”, “ANCORAGEM 150X140X50X60 431 FC1 3013 02”, “ANCORAGEM 70X80 AISI 310”, “ANCORAGEM AÇO AISI 310 90X100X1”, “ANCORAGEM AISI 200X190 0 520 G” E “ANCORAGEM AISI 310 230X220 0 550”:

PRODUTOS QUE AUXILIAM NA **FIXAÇÃO** DO CONCRETO REFRATÁRIO NO FORNO.

- “ANEL SUJEIÇÃO ZZ 185 DES 999 MB1 3086” E “ANEL SUJEIÇÃO ZZ 486 DES 999 MB1 3118”:

PEÇAS DO REVESTIMENTO DO MOINHO DE BOLAS.

- “CAMISA ZZ 269 DES 539 MB1 3096 0”:

PEÇA DE **FIXAÇÃO DO REVESTIMENTO** DO MOINHO DE BOLAS (PEÇA INSTALADA NA ENTRADA DO MOINHO).

- “CHAPA ANTI DESG 2740X1220MM CDP4666 0604”, “CHAPA ANTI DESG 2740X1220MM CDP4666 0805” E “CHAPA CDP 1200X2000X3 8 CDP”:

MATERIAL UTILIZADO PARA **REVESTIR** CHUTES DE TRANSFERÊNCIAS DE MATERIAIS (CHAPA PARA PREVENIR ABRASÃO DO EQUIPAMENTO COM MATERIAL).

- “CONE REF FLS ZZ 179 DES 539 MB1 3137 0”:

PEÇA INSTALADA NA ENTRADA DO MOINHO (**PARTE** INTEGRANTE DO CONJUNTO DE REVESTIMENTO DO MOINHO DE BOLAS).

- “CONSUMÍVEL MILL 300 2 8MM”:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SEGUNDA A IMPUGNANTE, TRATA-SE DE MATERIAL UTILIZADO PARA **REVESTIMENTO** DA MESA DO MOINHO DE CARVÃO.

- “CORREIA SEM FIM 1000MM 3 16X1 16 2 76”, “CORREIA SEM FIM 1000MM 3 16X1 16 3 GOODYEAR”, “CORREIA SEM FIM 3 16X1 16 3 GOODYEAR”, “CORREIA SEM FIM 30 3 16X1 16 2 4500”, “CORREIA SEM FIM 48 1 4X1 16 3 7600MM”, “CORREIA SEM FIM 800MM 1 4X1 16 2 8600MM”, “CORREIA SEM FIM 800MM 3 16X1 16 2 460”, “CORREIA SEM FIM LARGURA 30 ESPESSURA 3”, “CORREIA TRANSP PL330 26 TSH 3 8 x 1 8”, “CV PL 220 SOLARSHIELD 26 3 8 x 1 8”:

UTILIZADAS NAS “BALANÇAS DE PESAGEM”, FUNÇÃO: PESAGEM DE MATERIAL (A FINALIDADE É O **TRANSPORTE DE MATERIAL**, PORÉM ESSAS CORREIAS TÊM UMA BALANÇA ABAIXO DELAS. NESSE TRECHO DAS CORREIAS OS MATERIAIS QUE VÃO COMPOR A FARINHA SÃO PESADOS PARA DOSAGEM).

ESCLAREÇA-SE QUE DURANTE O TRANSPORTE DE MATERIAL **NÃO** OCORRE QUALQUER BENEFICIAMENTO OU TRANSFORMAÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA OU DO PRODUTO EM ELABORAÇÃO, CONDIÇÃO *SINE QUA NON* PARA QUE DETERMINADO BEM SEJA CONSIDERADO PRODUTO INTERMEDIÁRIO. ASSIM, AS CORREIAS TRANSPORTADORAS (MANTAS DO TRANSPORTADORES DE CORREIAS) DEVEM SER CONSIDERADOS MATERIAIS DE USO E CONSUMO.

- “CORREIA 30 3 16X1 16 2 PLYLON 220 ST”, “CORREIA 450 MM 3 16X1 5 PLYLON EP32”, “CORREIA C TALISCA EM V”, “CORREIA TRANSP 550X2735MM 8583 HEB”, “CORREIA TRANSP L24 2PN 1200 1 8X1 16”, “CORREIA TRANSP 3 8 x 1 8 ORSCHE 24 3 16X1 16”, “CORREIA TRANSP L30 3 8 x 1 8 LONAS”:

UTILIZADAS NO **TRANSPORTE** DE MATERIAIS (CLÍNQUER, ESCÓRIA, COMBUSTÍVEL, CIMENTO, ETC.).

REITERE-SE QUE DURANTE O TRANSPORTE DE MATERIAL **NÃO** OCORRE QUALQUER BENEFICIAMENTO OU TRANSFORMAÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA OU DO PRODUTO EM ELABORAÇÃO, CONDIÇÃO *SINE QUA NON* PARA QUE DETERMINADO BEM SEJA CONSIDERADO PRODUTO INTERMEDIÁRIO. ASSIM, AS CORREIAS TRANSPORTADORAS (MANTAS DO TRANSPORTADORES DE CORREIAS) DEVEM SER CONSIDERADOS MATERIAIS DE USO E CONSUMO.

- “EIXO PINHÃO REDUTOR PTI 2070Y2” E “EIXO PINHÃO BR 2100 YL3”:

**PARTE/PEÇA** DO REDUTOR DO ELEVADOR (ACIONAMENTO).

- “ELO P CADEIA VA 641 DES 481 CA9 3021 1”, “ELO POS 1 VA 638 DES 999 CA9 3021 1” E “ELO S SUPORTE DES 471 CA3 0001 1 Pos 2”:

**PEÇA DA CORRENTE** DA CADEIA ARRASTADORA. A CORRENTE FAZ O ACIONAMENTO DAQUELA CADEIA (TRANSPORTE DE CLÍNQUER POR ARRASTE).

- “ID FXEAE2039452 JUNTA DE EXPANSÃO” E “JUNTAS DE EXPANSÃO FREEFLEX”:

**VEDAM** AS JUNTAS DOS TUBOS.

- “LEVANTADOR REF FLS KN 2975”, “LEVANTADOR BAIXO REF FLS KN 2976” E “LEVANTADOR ALTO REF FLS KN 2977”:

**PEÇA** LOCALIZADA DENTRO DO TUBO DO RESFRIADOR. PROMOVE O LEVANTAMENTO DO MATERIAL PARA QUE A CORRENTE DE AR SEJA APROVEITADA E HAJA UM RESFRIAMENTO DO MATERIAL.

- “LONA 100 POLY” – DIVERSAS ESPECIFICAÇÕES:

AJUDA NO TRANSPORTE DO MATERIAL EM SISTEMA PNEUMÁTICO. A LONA FICA DENTRO DA REGUEIRA (TRANSPORTADOR DE MATERIAL). É UM TECIDO. O MATERIAL TRANSPORTADO FICA POR CIMA DA LONA (**PARTE** INTEGRANTE DO SISTEMA DE TRANSPORTE DE CIMENTO)

- “MANGA FILT POLIEST ACRIL 160X3600X1 9”, “MANGA FILT POLIEST P COPOL 160X3600X1 9”, “MANGA FILT POLIESTER 116X3615X1 4”, “MANGA FILT POLIESTER 124X3110X1 9”, “MANGA FILT POLIESTER 127X3710X1 9”, “MANGA FILT POLIESTER 145X3170X1 9”, “MANGA FILT POLIESTER 150X3160X1 9”, “MANGA FILT POLIESTER 150X3600X1 9”, “MANGA FILT POLIESTER 152X3120X1 9” E “MANGA FILT POLIESTER 155 97X2290X1 9”:

**PARTE INTEGRANTE DOS FILTROS DE MANGAS**, QUE TEM COMO FUNÇÃO A FILTRAGEM DO AR (DESPOEIRAMENTO) – EXIGÊNCIA AMBIENTAL.

- “MANTA DE FIBRA CERÂMICA”:

**PROTEGER** CASCO/REVESTIMENTO DO RESFRIADOR DO FORNO (SATÉLITE).

- “PÁ INCLINADA COD 952340 000015 REF ICON” E “PÁ RETA REF 952340 000016 ICON”:

**MOVIMENTAR** ESCÓRIA DENTRO DO SECADOR PARA AGILIZAR SECAGEM.

- “PASTILHA CERÂMICA SEXTAVADA 1 4 NGK”:

**REVESTIMENTO** DOS TUBOS DO QUEIMADOR PRINCIPAL DO FORNO.

- “PLACA DE REVEST MB D 2009 Pos A”, “PLACA DE REVEST MB D 2012 Pos D”, “PLACA REVEST MB D 2013A Pos F”, “PLACA REVEST ZZ 236 DES 999 MB1 3099”, “PLACA REVEST EXTERNA ZZ 371 999 MB1 3072”, “PLACA REVEST ZZ 22 DES 999 MB1 3119”, “PLACA REVEST ZZ 235 DES 999 MB1 3106”, “PLACA REVEST ZZ 520 DES 999 MB1 3010”, “PLACA REVESTIMENTO DES 532 MB1 3006 0” “PLACAS PARA AS PORTAS DE VISITA DO MOINHO”:

**PARTE** DO CONJUNTO DE REVESTIMENTO DO CONJUNTO DE REVESTIMENTO DE MOAGEM DE MOINHO DE BOLAS.

- “PLACA IMPACTO DES 229 BT1 3009 0”:

**PARTE** DO CONJUNTO DE REVESTIMENTO DO BRITADOR DE CALCÁRIO.

- “PLACA VA 411 FLS DES 599 CA9 3002 0”:

**PARTE** DO CONJUNTO DE REVESTIMENTO DO FUNDO DO TRANSPORTADOR DE ARRASTE DE MATÉRIAS-PRIMAS PARA A MOAGEM.

- “PLACA DE REVESTIMENTO DES 529 SS1 3015 1”:

**PARTE** DO CONJUNTO DO REVESTIMENTO DO SECADOR DE ESCÓRIA.

- “REVESTIMENTO ANTI ABRASIVO KALCRET BNX”:

MATERIAL UTILIZADO PARA REVESTIMENTO DE EQUIPAMENTOS E TUBULAÇÕES DO PROCESSO PRODUTIVO.

- “REVESTIMENTO CLASSIF DES 331 MB1 0004”:

REVESTIMENTO PARA O MOINHO DE CRU (MOINHO DE BOLAS)

- “RESSALTO REF FLS KN 2973”:

UTILIZADO NOS RESFRIADORES DE SATÉLITE DO FORNO (REVESTIMENTO).

- “ROLO COMPLETO DES RD1 0002 2”:

ROLO DE TAMBOR DE CORREIA TRANSPORTADORA (EXTREMIDADE DA CORREIA/PONTO APOIO DA CORREIA).

- “TIRANTE DES 211 BT1 3034”, “TIRANTE DES 211 BT1 3030 0 POS 1A” E “TIRANTE DES 211 BT1 3030 POS 1B”:

UTILIZADOS PARA **FIXAR E REGULAR** ALGO.

- “TINTA PRETA 3901 D WILLETT” E “TINTA PRETA V410 WILLETT”:

TINTA UTILIZADA PARA MARCAÇÃO DE LOTE E DATA DE FABRICAÇÃO DO CIMENTO ENSACADO.

- OUTRAS PRODUTOS E PARTES E PEÇAS DIVERSAS.

[...]

EM SUA PLANILHA ACOSTADA ÀS FLS. 91/101 (VIDE ANEXO II DO PARECER DA ASSESSORIA, DOC. FLS. 176/181), A IMPUGNANTE AFIRMA QUE OS PRODUTOS NELA LISTADOS TERIAM SIDO RECONHECIDOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, NO VOTO VENCIDO PROFERIDO NO ACÓRDÃO Nº 22.534/17/3ª, PORÉM **O REFERIDO ACÓRDÃO APROVOU A GLOSA DOS CRÉDITOS RELATIVOS A PRODUTOS IDÊNTICOS AOS ANALISADOS NO PRESENTE PROCESSO, VERBIS:**

ACÓRDÃO Nº 22.534/17/3ª

PTA/AI: 01.000640353-85

IMPUGNANTE: LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A.

“CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS ÀS ENTRADAS DE MATERIAIS DESTINADOS A USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, ESCRITURADOS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS, NO PERÍODO DE 01/01/11 A 31/12/11.

[...]

A IMPUGNANTE SUSTENTA QUE OS CRÉDITOS GLOSADOS PELO FISCO SE REFEREM A PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, “OS QUAIS FORAM CONSUMIDOS AO LONGO DO PROCESSO PRODUTIVO PARA INTEGRAR O PRODUTO FINAL, GUARDADAS AS PARTICULARIDADES DE CADA MATERIAL, SOB A NATUREZA JURÍDICA DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO”.

CITA COMO EXEMPLOS:

- CORREIA TRANSPORTADORA, UTILIZADA PARA TRANSPORTAR AREAIS, PEQUENOS AGREGADOS, MATERIAIS EMBALADOS OU MESMO RESÍDUOS PARA SEREM PROCESSADOS, APLICADOS NA ETAPA 2 (BRITAGEM);
- PLACA DE DESGASTE: MATERIAL REFRAATÓRIO UTILIZADO NO REVESTIMENTO INTERNO DOS FORNOS ONDE OCORRE A CALCINAÇÃO DO CIMENTO (CLINQUERIZAÇÃO) – ETAPA 7;
- MANGA FILTRANTE: ELEMENTO DE FELTRO AGULHADO, POR MEIO DO QUAL OCORRE A SEGREGAÇÃO DO AR E DO PÓ. SÃO UTILIZADOS NOS FILTROS DE MANGA QUE CONTROLAM A EMISSÃO DOS FINOS PROVENIENTES DO PROCESSO DE MOAGEM NA ATMOSFERA.

POR OPORTUNO, À VISTA DAS ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE DE QUE OS CRÉDITOS ESTORNADOS PELA FISCALIZAÇÃO SE REFEREM A ITENS ENQUADRADOS NO CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO, TRAZ-SE A INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01/86, QUE DEFINE PRODUTO INTERMEDIÁRIO PARA EFEITO DE CREDITAMENTO DO IMPOSTO.

[...]

ASSIM, SOB A ÓTICA DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86, TODO PRODUTO QUE NÃO SE ENQUADRE NO CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO É CONSIDERADO MATERIAL DE USO E CONSUMO, QUE NÃO GERA DIREITO A CRÉDITO DO ICMS, NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02.

COM FUNDAMENTO NA LEGISLAÇÃO ANTERIORMENTE EXPOSTA E NA PLANILHA ANEXO 3 – DEMONSTRATIVO DOS ITENS COM INFORMAÇÕES QUE SUBSIDIARAM SUA CLASSIFICAÇÃO, O ESTORNO OU MANUTENÇÃO DO CRÉDITO, CONSTANTE DO CD DE FLS. 44, PASSA-SE À ANÁLISE DOS CASOS ESPECÍFICOS APRESENTADOS PELA IMPUGNANTE.

- CORREIA TRANSPORTADORA:

NA IMPUGNAÇÃO A AUTUADA INFORMA QUE AS CORREIAS TRANSPORTADORAS SÃO UTILIZADAS PARA TRANSPORTAR AREIAS, PEQUENOS AGREGADOS, MATERIAIS EMBALADOS OU MESMO RESÍDUOS PARA SEREM PROCESSADOS E UTILIZADOS COMO COMBUSTÍVEL NOS FORNOS, PASSANDO A INTEGRAR A MATRIZ DO CLÍNQUER, NA QUALIDADE DE MATÉRIA-PRIMA DESTES.

CONSTA DO ANEXO 3 DIVERSAS CORREIAS E RESPECTIVAS INFORMAÇÕES APRESENTADAS PELO CONTRIBUINTE:

- CORREIAS TRANSPORTADORAS, APLICADAS NO TRANSPORTE DOS MATERIAIS: CIMENTO (ENSACADEIRA), CLÍNQUER (FORNO DE CLÍNQUER), ARGILA (BRITAGEM DE ARGILA), CALCÁRIO (BRITAGEM DE CALCÁRIO), ESCÓRIA (SECADOR DE ESCÓRIA);
- CORREIA SEM FIM, UTILIZADAS NAS “BALANÇAS DE PESAGEM”, FUNÇÃO: PESAGEM DE MATERIAL.

ADUZ O FISCO QUE A CORREIA TRANSPORTADORA PRESTA-SE A RETIRAR O PRODUTO DE UM LOCAL E LEVAR PARA OUTRO (TRANSPORTE).

CONSTATA-SE QUE AS CITADAS CORREIAS SÃO PARTES/PEÇAS DE EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE DE MATERIAIS, PORTANTO, SÃO MEROS COMPONENTES DE MÁQUINA, APARELHO OU EQUIPAMENTO, NÃO DESENVOLVAM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA, DENTRO DA LINHA DE PRODUÇÃO, EM CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO QUE SE INDUSTRIALIZA. PORTANTO, NÃO SE ENQUADRAM COMO MATERIAL INTERMEDIÁRIO.

OUTROS ITENS RELACIONADOS AO TRANSPORTE DE MATERIAIS: VÁLVULA BORBOLETA (TRANSPORTADOR PNEUMÁTICO), ELO (CADEIA ARRASTADORA), CAÇAMBA EM INOX (ELEVADOR DE CAÇAMBA), LONAS, PÁS (TRANSPORTE DE MATERIAIS).

CORRETO O ESTORNO DOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DAS CORREIAS.

- PLACA DE DESGASTE:

NA IMPUGNAÇÃO A AUTUADA INFORMA QUE SE TRATA DE MATERIAL REFRACTÁRIO 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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 IMPUGNANTE ALEGA QUE O CONTATO FÍSICO QUE O CLÍNQUER MANTÉM COM OS MATERIAIS REFRAFATÓRIOS, QUE REVESTEM INTERNAMENTE OS FORNOS, PROVOCA O INTENSO DESGASTE DESTES, E QUE DURANTE A FASE DE CLINQUERIZAÇÃO, UM LÍQUIDO QUE SE INFILTRA NOS REFRAFATÓRIOS 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 ACIMA DESCRITAS, PORTANTO, NÃO SÃO CONSIDERADAS MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS, MAS SIM MATERIAL DE USO E CONSUMO.

- MANGA FILTRANTE:

A AUTUADA INFORMA QUE SE TRATA DE ELEMENTO DE FELTRO AGULHADO, POR MEIO DO QUAL OCORRE A SEGREGAÇÃO DO AR E DO PÓ. SÃO UTILIZADOS NOS FILTROS DE MANGA QUE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONTROLAM A EMISSÃO DOS FINOS PROVENIENTES DO PROCESSO DE MOAGEM NA ATMOSFERA, NA ETAPA DE “CLINQUERIZAÇÃO”.

CONSTA DO ANEXO 3 AS SEGUINTE INFORMAÇÕES:

- MANGAS FILTRANTES DE POLIÉSTER, COMPONENTES DO “FILTRO DE MANGAS”, APLICADAS PARA “FILTRAGEM DE PARTICULADOS”, LOCAL DE APLICAÇÃO: ENSACADEIRA, FORNO DE CLÍNQUER, MOAGEM DE CARVÃO, MOAGEM DE CIMENTO E SECADOR DE ESCÓRIA.

NÃO SE DEVE PERDER DE VISTA QUE, NOS CASOS DAS PARTES E PEÇAS DEVE-SE OBSERVAR QUE ESTAS DEVEM SER MAIS QUE MEROS COMPONENTES DE MÁQUINA, APARELHO OU EQUIPAMENTO, DEVEM DESENVOLVER ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA, DENTRO DA LINHA DE PRODUÇÃO, DEVE TER CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO QUE SE INDUSTRIALIZA, QUE RESULTE NA PERDA DE SUAS DIMENSÕES OU CARACTERÍSTICAS ORIGINAIS, EXIGINDO, POR CONSEQUENTE, A SUA SUBSTITUIÇÃO PERIÓDICA EM RAZÃO DE SUA INUTILIZAÇÃO OU EXAURIMENTO.

COMO SE VÊ, NOTORIAMENTE SÃO PARTES/PEÇAS DO EQUIPAMENTO “FILTRO DE MANGAS”, E TÊM POR FINALIDADE ATENDER AS DISPOSIÇÕES LEGAIS DA LEGISLAÇÃO AMBIENTAL, RESTANDO CLARO QUE NÃO FAZEM PARTE DO PROCESSO DE PRODUÇÃO DE CIMENTO.

PORTANTO, NÃO ATENDE AS DISPOSIÇÕES DA IN Nº 01/86 PARA SE ENQUADRAR COMO MATERIAL INTERMEDIÁRIO.

A IMPUGNANTE ASSEVERA QUE, EM RELAÇÃO ÀS MANGAS FILTRANTES, É IMPORTANTE DESTACAR O POSICIONAMENTO JÁ ADOTADO PELO E. CONSELHO DE CONTRIBUINTES DE MINAS GERAIS, NO JULGAMENTO DA IMPUGNAÇÃO AVIADA PELA PRÓPRIA AUTUADA NOS AUTOS DO PTA Nº 01.000172658-68 (ACÓRDÃO Nº 19.886/12/2ª), ONDE O RELATOR, UTILIZOU EXCERTO DO VOTO, NO PTA 01.000139007-80, ACÓRDÃO 15.795/03/3ª, QUE CONSIDEROU COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, ENTRE OUTROS, MANGAS E MANGAS FILTRANTES, POSICIONAMENTO ESSE MANTIDO NA DECISÃO DO PTA Nº 01.000172658-68 (ACÓRDÃO Nº 19.886/12/2ª).

A JURISPRUDÊNCIA RECENTE DESTA CONSELHO DE CONTRIBUINTES É NO SENTIDO DE RATIFICAR O ESTORNO DOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS BENS UTILIZADOS NA PRESERVAÇÃO AMBIENTAL, CONFORME DECISÕES CONSUBSTANCIADAS NOS ACÓRDÃOS Nº 18.764/10/2ª, Nº 20.113/13/2ª, Nº 21.918/13/15/1ª, DENTRE OUTROS. TRECHOS TRANSCRITOS:

ACÓRDÃO Nº 18.764/10/2ª (DECISÃO IRRECORRÍVEL)

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. CONSTATOU-SE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE

CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE FIM DO ESTABELECIMENTO, NOS TERMOS DO ART. 1º, INCISO IV DA IN DLT 01/98. INFRAÇÃO PARCIALMENTE CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO XIII DA PARTE GERAL DO RICMS/02. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELA FISCALIZAÇÃO. DEVE-SE, AINDA, EXCLUIR AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AOS EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA: "A) PREPARAÇÃO E MANUSEIO DAS MATÉRIAS-PRIMAS" E "B) MOAGENS DO CLINQUER E DEMAIS MATÉRIAS-PRIMAS" (RESPOSTAS AO QUESITO 2.B DA IMPUGNANTE), OBSERVANDO-SE QUE, NO CONCEITO DE EQUIPAMENTOS, NÃO ESTÃO COMPREENDIDOS OS BENS DESTINADOS À PRESERVAÇÃO AMBIENTAL, INFRAESTRUTURA, CONSTRUÇÃO DE PRÉDIO, EDIFICAÇÃO, FUNÇÃO ESTRUTURAL, SUPORTE, FIXAÇÃO, ARRUAMENTO, PASSARELAS, CORRIMÃOS, ILUMINAÇÃO, RODAPÉ, COBERTURA (JUSTIFICATIVAS CONSTANTES DO LAUDO PERICIAL PARA SE CONSIDERAR O BEM COMO ALHEIO À ATIVIDADE FIM DO CONTRIBUINTE). CORRETAS, EM PARTE, AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS CORRESPONDENTES MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA CAPITULADAS, RESPECTIVAMENTE, NOS ARTS. 56, II E 55, XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

(...)

DECISÃO

(...)

C) "... A ATIVIDADE DE UMA EMPRESA SE RESUME NA APLICAÇÃO DE MEIOS E RECURSOS COM A FINALIDADE DE LUCRO, E POR ASSIM SER, QUAISQUER BENS SÃO EM TESE IMPRESCINDÍVEIS PARA OPERAÇÃO DA FÁBRICA. CONTUDO, É POSSÍVEL QUE UM BEM EMBORA IMPRESCINDÍVEL TENHA UMA APLICAÇÃO DESAFETA À ATIVIDADE TRIBUTADA DO CONTRIBUINTE";

(...) JÁ SE OBSERVOU QUE NEM TODO BEM INTEGRANTE DA PLANTA INDUSTRIAL É CLASSIFICADO COMO BEM DE PRODUÇÃO, ENTENDENDO-SE POR ESTES OS QUE EFETIVAMENTE TRANSFORMAM MATÉRIA PRIMA, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAIS DE EMBALAGEM EM ESPÉCIE NOVA. (...) AS OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, DESTINADAS À CIRCULAÇÃO E ABRIGO DE PESSOAS; AS DESTINADAS À PROTEÇÃO DE MÁQUINAS, DE INSTALAÇÕES E DE MATERIAIS (...); AS REFERENTES À ILUMINAÇÃO E ARRUAMENTO SÃO MANIFESTAMENTE DESAFETAS AO ICMS. NÃO GERAM DIREITO AO CRÉDITO";

E) “QUALQUER EQUIPAMENTO DE PRESERVAÇÃO AMBIENTAL, INCLUSIVE DO AMBIENTE DE TRABALHO, É DESAFETO AO ICMS. TRATA-SE DE EXEMPLO CARACTERÍSTICO DA NÃO INCIDÊNCIA NATURAL DO ICMS, DE ATIPICIDADE DA ATIVIDADE, FILTRAGEM DE GASES/AR, PARA SE CONSUBSTANCIAR COMO ASPECTO MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO, UMA VEZ QUE A MATERIALIDADE DO TRIBUTO É A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, E EFLUENTES ATMOSFÉRICOS NÃO CONSTITUEM MERCADORIA, TAMPOUCO O SEU DESCARTE NA ATMOSFERA CONSISTE EM CIRCULAÇÃO.”.

(...)

(DESTACOU-SE)

ACÓRDÃO: 20.113/13/2ª

ORIGEM: DF/POÇOS DE CALDAS

(...)

DECISÃO

(...)

CRÉDITO DE ICMS – BENS DO ATIVO PERMANENTE ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO

(...)

PROJETO DE CONTROLE E MONITORAMENTO DE EMISSÃO DE GASES E PROJETO NEW SODEBERG

CONFORME DESCRITO PELA IMPUGNANTE, O PROJETO DE CONTROLE E MONITORAMENTO DE EMISSÃO DE GASES CONTEMPLA A AQUISIÇÃO E INSTALAÇÃO NAS DEPENDÊNCIAS INDUSTRIAIS E, ESPECIFICAMENTE, NAS SALAS DE CUBAS DA FÁBRICA DE ALUMÍNIO, DE SISTEMAS DE MONITORAMENTO CONTÍNUO DAS EMISSÕES GASOSAS (CONCENTRAÇÕES DE FLUORETO DE HIDROGÊNIO, DIÓXIDO DE CARBONO, DIÓXIDO DE ENXOFRE E VAPOR DE ÁGUA), DE FUNDAMENTAL IMPORTÂNCIA PARA ATENDER ÀS NORMAS AMBIENTAIS, MEDIDA INDISPENSÁVEL AO REGULAR EXERCÍCIO DA ATIVIDADE DA EMPRESA.

[...]

É NOTÓRIO QUE TAIS PROJETOS TÊM POR FINALIDADE ATENDER AS DISPOSIÇÕES LEGAIS DA LEGISLAÇÃO AMBIENTAL, RESTANDO CLARO QUE NÃO FAZEM PARTE DO PROCESSO DE PRODUÇÃO DE ALUMÍNIO.

ASSIM, O CREDITAMENTO DO IMPOSTO ORIGINÁRIO DAS AQUISIÇÕES DE TAIS BENS NÃO ESTÃO AUTORIZADOS, POR FORÇA DA LEGISLAÇÃO MINEIRA, INDEPENDENTEMENTE DE QUE TAIS PRODUTOS SEJAM CONCEITUADOS COMO BENS DO ATIVO PERMANENTE PELA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA E PELA LEI Nº 6.404/76.

(...) (DESTACOU-SE).

PELAS RAZÕES EXPOSTAS, CORRETO O ESTORNO DOS  
DEMAIS ITENS RELACIONADOS NA PLANILHA ANEXO 3: ...

[...]

ASSIM, CORRETAMENTE AGIU O FISCO AO EFETUAR A GLOSA  
DOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS PRODUTOS OBJETO DA  
AUTUAÇÃO, UMA VEZ QUE EFETIVAMENTE CARACTERIZADOS  
COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO, CUJOS CRÉDITOS SÃO  
VEDADOS PELA LEGISLAÇÃO VIGENTE, NOS TERMOS PREVISTOS  
NO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02 ..." (GRIFOU-SE)

Observe-se que, especificamente em relação às correias transportadoras (mantas dos transportadores de correias) a decisão acima, escorreita, diga-se de passagem, é no sentido de que, durante o transporte de material não ocorre qualquer beneficiamento ou transformação da matéria-prima ou do produto em elaboração, condição *sine qua non* para que determinado bem seja considerado produto intermediário, motivo pelo qual as correias transportadoras devem ser consideradas materiais de uso e consumo.

Com relação à “Mangas Filtrantes”, o acórdão acima foi absolutamente claro ao afirmar que se trata de partes/peças do equipamento “filtro de mangas”, tendo por finalidade atender as disposições legais da legislação ambiental, restando claro que não fazem parte do processo de produção de cimento, motivo pelo qual não atendem às disposições da IN nº 01/86 quanto ao conceito de produtos intermediários, isto é, são partes e peças caracterizadas como materiais de uso e consumo.

Quanto aos **tijolos refratários**, há que se destacar que **a glosa dos respectivos créditos está respalda no art. 70, inciso XVII do RICMS/02**, uma vez que se restringiu às entradas desses produtos ocorridas após 01/04/17.

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

[...]

Efeitos a partir de 01/04/17

XVII - o imposto se relacionar à entrada de partes e peças de máquinas e equipamentos, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ainda que desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto resultante de qualquer processo produtivo, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém. (Grifou-se)

Lado outro, no tocante aos revestimentos/materiais de desgaste (alguns deles tratados no acórdão acima), há que se destacar que estes têm a função de proteger equipamentos em que são montados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os revestimentos/materiais de desgaste **não** exercem função particularizada, essencial e específica, isto é, **não** exercem nenhuma ação direta na extração do minério, sobre o produto em elaboração ou na obtenção do produto final, pois sua função, como já afirmado, é a proteção de equipamentos em que se encontram inseridos, sendo classificados, pois, como materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02.

Ratificam esse entendimento os seguintes acórdãos deste Conselho:

ACÓRDÃO Nº 21.780/15/3ª

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

OS PRODUTOS QUE FORAM CONSIDERADOS PELA FISCALIZAÇÃO COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO ENCONTRAM-SE IDENTIFICADOS NO DEMONSTRATIVO DE FLS. 124/125 (APÓS REF. CRÉDITO TRIBUTÁRIO - ANEXO 1).

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

-----  
ACÓRDÃO Nº 22.534/17/3ª

“CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS ÀS ENTRADAS DE MATERIAIS DESTINADOS A USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, ESCRITURADOS NO LIVRO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

REGISTRO DE ENTRADAS, NO PERÍODO DE 01/01/11 A 31/12/11.

[...]

- PLACA DE DESGASTE:

- 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.

[...]

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 ACIMA DESCRITAS, PORTANTO, NÃO SÃO CONSIDERADAS MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS, MAS SIM MATERIAL DE USO E CONSUMO.**

[...]

CORRETO O ESTORNO DE CRÉDITOS PROMOVIDO PELA FISCALIZAÇÃO.” (GRIFOU-SE.)

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

Por oportuno, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal, na qual consta um breve resumo dos materiais objeto da presente autuação:

### Manifestação Fiscal

#### “...Estorno de Crédito

No presente Auto de Infração, efetuou-se o estorno de crédito do imposto destacado em notas fiscais de aquisição de produtos destinados ao uso ou consumo do estabelecimento. A auditoria fiscal foi realizada com base nos arquivos eletrônicos que contém a Escrituração Fiscal Digital - EFD - arquivos SPED e na análise das informações prestadas pela autuada mediante intimações específicas. ... 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 inciso V do artigo 66 do RICMS, de 2002, e da Instrução Normativa SLT nº 01, de 1986. A Lei Complementar Federal nº 87, de 1996, no artigo 20, trata do direito de creditamento. Já o artigo 33 determina que só a partir de 1º de janeiro de 2033 será possível o aproveitamento de crédito do imposto na entrada de mercadorias destinadas ao uso ou consumo:

[...]

... A Instrução Normativa SLT nº 01, de 1986, ainda resolve que os produtos intermediários são aqueles que mesmo se desgastando na industrialização, como ocorre com todos os bens ao longo do tempo, não se esgotam até o completo exaurimento na linha de produção. Também não considera como produto intermediário aquele que não se constitui em produto individualizado, mas que é apenas um componente de uma estrutura estável e duradoura e que precisa naturalmente de ser substituído durante as manutenções ao longo do tempo:

[...]

Portanto, em consonância com a legislação tributária vigente, fica perfeitamente claro que os produtos elencados na peça fiscal não se enquadram na definição de produto intermediário. São, pela sua própria natureza, aplicação e função, produtos de uso ou consumo, que não são consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização por tratar-se de equipamentos (motores, transformadores elétricos, medidores de temperatura e de pressão, sensores de nível e de alinhamento), materiais diversos (revestimentos - placas e tijolos refratários - cerâmico antidesgaste - de superfície, de solda - gases e suas misturas - cabos - eletrodos, de uso de laboratório - reagentes, frascos, papel de filtro, areia etc., aditivos para caldeira, lubrificantes, graxas, solventes, desengraxantes, de uso geral para manutenção - anéis de vedação - arruelas - barras - chapas - perfis - tubos - borrachas - juntas - mangueiras), partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento (correias, correntes, grelhas, guias, hastes, mancais, mandíbulas, mangas de filtro, pneus, rolamentos, roletes, válvulas, etc.) que, não se constituindo em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de estruturas estáveis e duradouras, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas, conforme o que dispõe o inciso IV da Instrução Normativa nº 01, de 1986. O quadro abaixo, com o destaque das funções dos produtos, corrobora a argumentação do Fisco ...”

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, observada a retificação do crédito tributário, conforme demonstrativos acostados às fls. 100/108.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

As exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, estão respaldadas no art. 5º, § 1º, “6” c/c art. 6º, inciso II e art. 12º, § 1º, todos da mesma lei, e art. 43, § 8º do RICMS/02.

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

[...]

§ 1º - O imposto incide sobre:

[...]

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

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

[...]

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

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

[...]

Efeitos a partir de 01/01/16

§ 1º Nas hipóteses dos itens 6, 10, 11 e 12 do § 1º do art. 5º, o regulamento estabelecerá como será calculado o imposto, devido a este Estado, correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual.

-----  
RICMS/02

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

[...]

Efeitos a partir de 01/01/16

§ 8º Para cálculo da parcela do imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual, devida a este Estado, será observado o seguinte:

I - na hipótese do inciso VII do caput do art. 1º deste Regulamento:

a) para fins do disposto no art. 49 deste Regulamento:

a.1) do valor da operação será excluído o valor do imposto correspondente à operação interestadual;

a.2) ao valor obtido na forma da subalínea "a.1" será incluído o valor do imposto considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

b) sobre o valor obtido na forma da subalínea "a.2" será aplicada a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

c) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre o valor obtido na forma da alínea "b" e o valor do imposto relativo à operação interestadual, assim considerado o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da operação de que trata a subalínea "a.1" antes da exclusão do imposto.

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

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

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

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

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

[...]

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

[...]

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

#### **Questões de Cunho Constitucional**

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

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 100/108, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor), Danilo Vilela Prado e Paula Prado Veiga de Pinho.

**Sala das Sessões, 17 de março de 2022.**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente / Relator**

D

24.039/22/1ª

37