

Acórdão: 23.256/22/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002305542-86
Impugnação: 40.010154079-93, 40.010154080-78 (Coob.)
Impugnante: Companhia Siderúrgica Nacional
IE: 042014526.04-05
CSN Cimentos S.A. (Coob.)
IE: 003887266.00-25
Proc. S. Passivo: Erick de Paula Carmo/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – SUJEITO PASSIVO – CORRETA A ELEIÇÃO. Correta a inclusão da empresa eleita como Coobrigada no polo passivo da obrigação tributária, na condição de responsável subsidiária, nos termos do art. 133, inciso II do CTN.

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, incisos III e XVII do RICMS/02, que veda a apropriação de tais créditos. Infração caracterizada. Corretas as exigências 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 - ATIVO PERMANENTE - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento autuado. Infração caracterizada nos termos art. 5º, § 1º, “6” c/c art. 6º, inciso II e art. 12º, § 2º, 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 procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades:

Aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2018 a janeiro de 2021, relativos a aquisições de materiais de uso e consumo.

Exigências 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.

Falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, no período de janeiro a agosto de 2018, referente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo.

Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A empresa CSN Cimentos S/A foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, na condição de responsável subsidiária, com fulcro no art. 133, inciso II do CTN, tendo em vista a operação de reestruturação societária realizada em 31/01/21, denominada pela Autuada como “drop down”.

Conforme Ata da Assembleia Geral Extraordinária, realizada em 31/01/21, todas as ações da CSN Cimentos S/A foram subscritas pela acionista Companhia Siderúrgica Nacional que integralizou o capital social com o “acervo líquido composto dos ativos, passivos, bens, direitos e obrigações que compõem a Unidade de Cimentos da Companhia Siderúrgica Nacional.”

Inconformadas, a Coobrigada e a Autuada apresentam, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnações conjuntas às págs. 96/165 e 236/305, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 446/483.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 484/559, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Das Preliminares

Da Arguição de Nulidade do Lançamento - “Tributação por Analogia e da Arbitrária Glosa de Créditos – Violação ao Devido Processo Legal”

A Impugnante alega que, *“em seu Relatório Fiscal, o Fisco Estadual demonstra a inexistência de análise do processo produtivo, valendo-se de rol de materiais, contido em anexo do AI para sua descaracterização, como produtos intermediários, o que ensejou a glosa de créditos, conforme Anexo I”*.

Salienta que *“o Direito Tributário deve obediência ao princípio da tipicidade cerrada, e é nítido no caso em tela que o fiscal que lavrou a autuação se calcou, aleatoriamente, em Notas Fiscais, sem justificar, com pleno conhecimento do processo produtivo, a motivação que gerou a glosa, tampouco, que as Notas Fiscais mencionadas nos Anexos servem para demonstrar que os itens objeto da glosa não seriam produtos intermediários”*.

Acrescenta que *“a autoridade fiscal, simplesmente, elenca Notas Fiscais aleatórias e glosa os créditos respectivos, em desrespeito flagrante aos direitos do contribuinte. A utilização da partícula et cetera para expor atividades supostamente glosadas fere, em lamentável desrespeito ao próprio contribuinte, frontalmente, os pilares do Estado Democrático de Direito”*.

Cita o art. 148 do CTN e ressalta que *“o arbitramento de valores sem qualquer fundamento fático ou jurídico de sustentação se converte, nitidamente, em arbitrariedade, ferindo, pois, os direitos fundamentais do contribuinte e esmigalhando as limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado”*.

A seu ver, *“resta patente que o Auditor Fiscal sequer analisou ou vistoriou o processo produtivo da Impugnante para, então, conhecer a aplicação dos materiais com créditos glosados, o que seria o bastante para se manter a configuração em produtos intermediários dada pelo contribuinte, frente à ausência de impugnação específica dos créditos de ICMS apropriados e os fundamentos jurídicos de sua reclassificação pelo Fisco Estadual”*.

Argumenta que, *“como ato administrativo que é, o lançamento deve preencher a certos e específicos requisitos, sob pena de ser nulo de pleno direito”, complementando que “o próprio CTN é expresso nas situações em que o lançamento será realizado de ofício, e o arcabouço fático existente no presente PTA não permite a aplicação de tais hipóteses”*.

Argumenta que, *“permitir o contrário é o mesmo que autorizar a tributação por analogia em nosso ordenamento jurídico, o que é legalmente vedado, eis que a analogia jamais pode ser aplicada para se acarretar exigência de tributo ao contribuinte, conforme determina o art. 108, §1º do Código Tributário Nacional”*.

Pontua que *“a jurisprudência dos nossos Tribunais é pacífica, quanto à impossibilidade de se aplicar a analogia no direito tributário para se imputar obrigação tributária principal ao contribuinte, o próprio Excelso Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre o tema e, de forma cabal, rechaçou a aplicação da analogia ao direito tributário”*.

Conclui, nesses termos, que *“afixam-se como infundadas e insubsistentes as exigências do Fisco Estadual no presente caso, devendo o Auto de Infração, também, por este motivo, ser cancelado, eis que eivado de irregularidades, ocasionadas por critérios presuntivos de lançamento tributário, sem sequer a Fiscalização ter tomado contato com o processo produtivo da Impugnante, o que, por óbvio, prejudica qualquer conclusão cabal, acerca da aplicação e do desgaste/consumo dos materiais autuados adquiridos e destinados ao processo produtivo”*.

No entanto, as alegações da Impugnante não são condizentes com a realidade dos fatos.

Nesse sentido, mister ser faz a transcrição do Relatório Fiscal anexado ao Auto de Infração, que detalha as irregularidades apuradas e os fundamentos fáticos e legais referentes à presente autuação:

Relatório Fiscal

“... 4. PERÍODO FISCALIZADO

01/01/2018 a 31/01/2021

5. TRABALHO DESENVOLVIDO

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

6. IRREGULARIDADES APURADAS

Por meio da conferência das informações constantes dos arquivos eletrônicos que contém a Escrituração Fiscal Digital - arquivos EFD ICMS IPI, bem como das informações prestadas pelo Contribuinte mediante intimação específica, constatou-se, (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\$..., no período de janeiro de 2018 a janeiro de 2021 e, (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\$..., no período de janeiro a agosto de 2018.

Ressalte-se que 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 período de setembro de 2018 a janeiro de 2021, está sendo exigida no e-PTA nº 01.002326287-59, tendo em vista Processo nº 5143487-04.2018.8.13.0024 (documento inserido no Grupo Documentos de Início de Ação Fiscal).

Com a análise das informações prestadas pelo Contribuinte em resposta ao Termo de Intimação lavrado pelo Fisco, Anexo 2, 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.

Pela sua própria natureza, os produtos, objetos da presente autuação, enquadram-se na definição de material de uso ou consumo. Verificou-se também, que parte das mercadorias foi consumida em equipamentos nas linhas marginais à produção, exercendo a função, entre outras, de revestir, proteger, locomover, transportar, limpar, 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 SLT 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, 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.

Acrescente-se, ainda, que parte dos produtos, objeto da atuação em questão, trata-se 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.

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

O Anexo 3 contém a análise do Fisco por nota fiscal e item, com base na resposta do Contribuinte, do aproveitamento do crédito das mercadorias relacionadas no Termo de Intimação.

O Anexo 4 contém o detalhamento, por nota fiscal e item, 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 5 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.

Exige-se da Autuada:

[...]

7. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA DO COBRIGADO

CSN CIMENTOS S/A - I.E. 003887266.00-25 – CNPJ 38.282.487/0002-04

Atribui-se a responsabilidade subsidiária à CSN Cimentos S/A, nos termos do art. 133 inciso II do CTN, tendo em vista a operação de reestruturação societária realizada em 31.01.2021, denominada pela Autuada como ‘drop down’. Conforme Ata da Assembleia Geral Extraordinária realizada em 31.01.2021, todas as ações da CSN Cimentos S/A foram subscritas pela acionista Companhia Siderúrgica Nacional que integralizou o capital social com o “acervo líquido composto dos ativos, passivos, bens, direitos e obrigações que compõem a Unidade de Cimentos da Companhia Siderúrgica Nacional.”

Razão Social	OBS
Companhia Siderúrgica Nacional	Fim das atividades em 31/01/2021
CSN Cimentos S/A	Início das atividades em 01/02/2021

8. INFRINGÊNCIAS

LEI N° 6.763, de 26 de dezembro de 1975:

- Art. 5º, § 1º, item 6
- Art. 6º, inciso II
- Art. 13, § 1º A, incisos I e II e § 15
- Art. 14, § 3º, inciso I

[...]

- Art. 33, § 1º, item 1, subitem g

RICMS/02, aprovado pelo Decreto n° 43.080, de 13 de dezembro de 2002:

- Art. 1º, inciso VII
- Art. 2º, inciso II
- Art. 43, § 8º
- Art. 55, § 6º
- Art. 66, incisos V e X

- Art. 70, incisos III, XIII e XVII

- Art. 70, § 3º

[...]

- Art. 195

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01, de 20 de fevereiro de 1986

LEI COMPLEMENTAR Nº 87, de 13 de setembro de 1996

- Art. 13, § 1º, inciso I

- Art. 33, inciso I

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL- LEI Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966

- Art. 133, inciso II

9. PENALIDADES

LEI Nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975:

- Art. 55, inciso XXVI

- Art. 56, inciso II

[...]

11. Documentos Inseridos no Grupo ‘Documentos de Início de Ação Fiscal’:

[...]

Termo de Intimação ao contribuinte

Anexo 1 - Planilha anexa ao Termo de Intimação

[...]

Anexo 2 - Planilha anexa à resposta do contribuinte ao Termo de Intimação

[...]

Documentos relacionados à reorganização societária:

E-mail trocados entre o Fisco e a CSN sobre a reorganização societária ocorrida em 31.01.2021;

CSN Ata 02.10.20;

CSN Cimentos_RD_23.10.2020_Abertura de filial Arcos_JUCESP;

AGE CSN Cimentos_31.01.2021_Aumento de Capital_JUCESP.

12. Documentos Inseridos no Grupo ‘Auto de Infração’:

Relatório Fiscal.

Anexo 3: Análise do Fisco por nota fiscal, com base na resposta do Contribuinte, do aproveitamento do crédito das mercadorias relacionadas no Termo de Intimação.

Anexo 4: Demonstrativo por nota fiscal das mercadorias consideradas material de uso ou consumo consignando o valor do ICMS estornado e o ICMS relativo à diferença de alíquota.

Anexo 5: DCT – Demonstrativo dos 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 - DCT.

Anexo 6: Planilha Análise de Aproveitamento de Crédito dos produtos – AAC (Relação das Notas Fiscais com itens apropriados pelo contribuinte no período).

Anexo 7: Planilha com o Livro Registro de Entradas do período ...” (Grifou-se)

Observe-se que, antes mesmo da formalização do Auto de Infração, o Fisco intimou o estabelecimento autuado a apresentar todas as informações relativas aos produtos objeto da presente autuação.

Baseando-se nas informações prestadas pela Impugnante (Anexo 2), o Fisco elaborou a planilha inserida no Anexo 3, na qual foram reproduzidas informações detalhadas referentes aos mencionados produtos, dentre as quais destacam-se as abaixo indicadas:

- Código e descrição do item;
- Aplicação específica e detalhada e local de aplicação (setor do estabelecimento) de cada item;
- Tratando-se de partes e peças de máquinas e equipamentos:
- Função específica da parte/peça dessas máquinas e equipamentos;
- Descrição completa da máquina/equipamento e sua aplicação no processo produtivo;
- Se a parte/peça tem contato físico com o produto em elaboração;
- Havendo esse contato, a indicação da função específica exercida pela parte/peça sobre o produto em elaboração.
- As conclusões do Fisco relativas a cada item, subdivididas nas seguintes colunas:
 - Motivo do estorno do crédito;
 - Observação complementar quanto ao motivo do estorno.

Foram inseridos, ainda, no presente processo os seguintes anexos complementares:

- Anexo 4: contém o demonstrativo, por nota fiscal, das mercadorias consideradas material de uso ou consumo, consignando o valor do ICMS estornado e o ICMS relativo à diferença de alíquota exigida;
- Anexo 5: demonstrativo do crédito tributário;
- Anexo 6: contém a relação das notas fiscais analisadas no período objeto da autuação;
- Anexo 7: Planilha com o Livro de Registro de Entradas do período.

Ressalte-se que inexistiu arbitramento no presente feito fiscal, como tenta fazer crer a Impugnante, pois o levantamento fiscal foi realizado por meio de conferência das informações prestadas pela Autuada, mediante intimações específicas, e dos arquivos eletrônicos relativos à Escrituração Fiscal Digital (EFD) por ela transmitidos às SEF/MG.

Os valores glosados pelo Fisco são exatamente os mesmos por ela apropriados em sua escrita fiscal, conforme demonstrado no Anexo 4, que relaciona todas as notas fiscais que tiveram o crédito estornado, com informações que constam na própria nota fiscal, isto é, descrição por item, unidade, quantidade, valor total, base de cálculo, alíquota e ICMS destacado nas notas fiscais, sendo, pois, totalmente improcedente a alegação de “arbitramento de valores”.

Quanto à afirmação da Impugnante de que o Fisco não analisou ou vistoriou o processo o seu produtivo da Autuada, o Fisco esclarece já visitou anteriormente suas instalações industriais da Impugnante, tendo pleno conhecimento do processo produtivo desenvolvido no estabelecimento autuado.

Lado outro, o Fisco observou fielmente o princípio da legalidade, pois a legislação relacionada no presente Auto de Infração (infringências e penalidades) é absolutamente pertinente às infrações apuradas, sendo imprópria, portanto, qualquer arguição de uso da analogia, ou de presunções.

Também é improcedente o argumento da Impugnante quanto à utilização “*da partícula et cetera*” para expor atividades supostamente glosadas”, uma vez que não há em nenhum local, seja no Auto de Infração, seja no Relatório Fiscal, a inclusão da citada expressão.

Há, sim, no item 6 do Relatório Fiscal, a utilização da expressão “entre outras”, quando o Fisco afirma que foi verificado, também, “*que parte das mercadorias foi consumida em equipamentos nas linhas marginais à produção, exercendo a função, entre outras, de revestir, proteger, locomover, transportar, limpar, e materiais diversos*”.

Entretanto, a utilização dessa expressão (“dentre outras”: outras funções similares às citadas no relatório) não trouxe qualquer prejuízo à Impugnante, pois, no Anexo 3 do Auto de Infração, para cada produto que teve o seu crédito glosado, o Fisco lançou a informação da motivação da glosa promovida, tais como:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parte/peça manutenção mecânica (transporte)	Parte/peça manutenção mecânica
Peça/parte manutenção mecânica	Parte/peça manutenção mecânica (fixação)
Parte/peça manutenção/substituição	Manutenção (material refratário)
Peça/parte manutenção hidráulica	Parte/peça manutenção mecânica (transporte/limpeza)
Material de manutenção mecânica (transporte)	Parte/peça manutenção mecânica (suporte)
Parte/peça manutenção mecânica (proteção)	Parte/peça/componente manutenção
Parte/peça manutenção mecânica (resfriamento/transporte)	Parte/peça manutenção mecânica (revestimento/direcionar fluxo)
Parte/peça manutenção mecânica (revestimento/proteção)	Parte/peça manutenção (proteção)
Parte/peça manutenção mecânica (absorver impacto)	Material de manutenção
Parte/peça (transporte)	Parte/peça/componente manutenção (transporte)
Parte/peça manutenção	Parte/peça manutenção mecânica (revestimento/absorver impacto)
Manutenção - reforma da peneira vibratória banana	Parte/peça/componente manutenção (bombear rejeito)
Parte/peça manutenção	Parte/peça manutenção mecânica (reter resíduo)
Parte/peça manutenção mecânica	Parte/peça manutenção mecânica (direcionar fluxo)
Material auxiliar	Parte/peça manutenção (suporte)
Laboratório	Parte/peça manutenção mecânica (proteção/transporte)
Parte/peça componente manutenção	Parte/peça manutenção elétrica
Peça/parte manutenção mecânica	Parte/peça manutenção mecânica (revestimento/proteção/transporte)
Não se enquadram no conceito de material de embalagem disposto no inciso V do art. 66 do RICMS	Parte/peça manutenção mecânica (revestimento)

Em resumo: da simples leitura do Relatório Fiscal, verifica-se que o presente Auto de Infração foi lavrado com todos os requisitos formais estabelecidos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais tidos por infringidos, todos absolutamente pertinentes às infrações apuradas, e daqueles relativos às penalidades aplicadas, inexistindo qualquer mácula que possa acarretar a sua nulidade, inexistindo, também, qualquer ofensa aos dispostos nos arts. 148, 149 e art. 108, § 1º, todos do CTN, como erroneamente argumenta a Impugnante.

Ressalte-se, por fim, que todas as observações acima, relativas à glosa de crédito promovida pelo Fisco, são integralmente aplicáveis ao ICMS referente à diferença de alíquota exigida, isto é, a exigência está plenamente respaldada na legislação vigente.

Rejeita-se, portanto, a prefacial arguida pela Impugnante.

Do Requerimento de Prova Pericial

Com o intuito de demonstrar a legitimidade dos créditos por ela apropriados, a Impugnante solicita a realização de prova pericial, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados às págs. 161/162.

No entanto, a perícia requerida se mostra desnecessária, uma vez que as informações, argumentos e documentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela

própria Impugnante, revelam-se suficientes para a elucidação da matéria tratada nos autos.

Como afirmado no tópico anterior, antes mesmo da formalização do Auto de Infração, o Fisco intimou o estabelecimento autuado a apresentar todas as informações relativas aos produtos objeto da presente autuação.

Baseando-se nas informações prestadas pela Impugnante (Anexo 2), o Fisco elaborou a planilha inserida no Anexo 3, na qual foram reproduzidas informações detalhadas referentes aos mencionados produtos, dentre as quais destacam-se as abaixo indicadas:

- Código e descrição do item;
- Aplicação específica e detalhada e local de aplicação (setor do estabelecimento) de cada item;
- Tratando-se de partes e peças de máquinas e equipamentos:
 - Função específica da parte/peça dessas máquinas e equipamentos;
 - Descrição completa da máquina/equipamento e sua aplicação no processo produtivo;
 - Se a parte/peça tem contato físico com o produto em elaboração;
 - Havendo esse contato, a indicação da função específica exercida pela parte/peça sobre o produto em elaboração.
- As conclusões do Fisco relativas a cada item, subdivididas nas seguintes colunas:
 - Motivo do estorno do crédito;
 - Observação complementar quanto ao motivo do estorno.

Portanto, a classificação dos itens objeto da presente autuação como materiais de uso e consumo foi baseada em informações prestadas pela própria Impugnante e fundamentada na legislação que rege a matéria, especialmente nos arts. 66, inciso V e 70, incisos III e XVII do RICMS/02, nas Instruções Normativas nº 01/86 e 01/17 e no art. 33, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, todos absolutamente pertinentes à acusação fiscal e expressamente citados no campo destinado à informação dos dispositivos tidos por infringidos.

Assim, considerando-se que a Impugnante também trouxe aos autos planilhas e Laudos Descritivos dos produtos objeto da presente autuação, o cerne da presente lide restringe-se à análise da legitimidade ou não dos créditos por ela apropriados, de acordo com a legislação que rege a matéria, especialmente após a vigência da Instrução Normativa SUTRI nº 01/17 (efeitos a partir de 01/04/17), que alterou a IN SLT nº 01/86.

Com relação aos quesitos apresentados pela Impugnante, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal, cujos argumentos são integralmente ratificados por esta Assessoria, *in verbis*:

Manifestação Fiscal sobre a Perícia Requerida

“... Ressaltam que a realização de perícia é corolário lógico aos princípios do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório.

Em atendimento ao art. 142, § 1º, I, do RPTA/MG, apresentam os seguintes quesitos:

1º) Queira o Sr. Perito descrever, identificando cada etapa, o processo produtivo da Autuada, considerando seu negócio ‘Calcário’ e produção de cimento;

2º) Queira o Sr. Perito informar se os materiais relacionados em anexo ao Auto de Infração são aplicados no processo produtivo da Autuada e participam da transformação industrial da matéria-prima em cimento, ainda que como insumos de produção;

3º) Da mesma forma, queira o Sr. Perito descrever qual a utilidade ou aplicação daqueles produtos indicados no Anexo 3 desse Auto de Infração, tido pela autoridade tributária como sendo material de uso e consumo;

4º) Queira o Sr. Perito esclarecer e descrever o desgaste ou exaurimento de cada material objeto de glosa de créditos do imposto, em decorrência do seu emprego no processo produtivo da Autuada, informando, ainda, o tempo de vida útil de cada um dos materiais;

5º) Queira o Sr. Perito informar, ainda, se é possível dar prosseguimento e finalizar o processo produtivo da Autuada, sem a utilização das peças e materiais próprios para cada etapa e tidos pela Fiscalização como meros bens de uso e consumo;

6º) Queira o Sr. Perito informar, ainda, a teor do conceito de produtos intermediários, se os materiais utilizados pelos empregados da Autuada durante seu processo produtivo podem ser classificados como tal;

7º) Por fim, favor recompor a conta gráfica de ICMS da Impugnante no período compreendido entre janeiro de 2014 a dezembro de 2017 (sic), atentando-se para a caracterização dos materiais tidos como de uso e consumo como produtos intermediários, levando em consideração os documentos e elementos ora anexados ao presente Auto, informando eventuais diferenças ou excessos de lançamentos por ventura procedidos pela autoridade tributária.

[...]

Inicialmente, cabe frisar que o levantamento fiscal foi realizado por meio de conferência das informações constantes dos arquivos eletrônicos que contém a Escrituração Fiscal Digital – EFD, bem como informações prestadas pela Autuada mediante intimações específicas.

[...]

Com relação ao quesito nº 1, já constam nas impugnações a descrição de cada etapa do processo produtivo da Autuada, inclusive com o 'Fluxo Produtivo' (Tópico IV - Processo Produtivo da Impugnante).

No que diz respeito aos quesitos nº 2, 4, 5, 6 e 7, entende-se que a solicitação de perícia técnica feita pela Autuada objetiva somente tentar tornar ilimitado o conceito de produto intermediário para fins de aproveitamento de crédito. Do modo como apresentado em sua defesa, pretende a Autuada qualificar o material de uso ou consumo em produto intermediário com direito ao crédito.

Ressalta-se que não se constata nos autos divergência no tocante às informações prestadas pela Autuada com relação à função, aplicação e o local de aplicação dos itens estornados, mas sim quanto à legitimidade dos créditos. Desnecessário, portanto, o quesito nº 3.

Assim, tendo em vista as informações prestadas nos autos para cada item glosado (aplicação específica e detalhada; local de aplicação, função e outras), torna-se dispensável a realização de prova pericial, uma vez que, neste caso, repita-se, não se constata divergência na aplicação/função/local de cada item, mas apenas na aplicação do direito no momento de conceituar os itens glosados como material de uso ou consumo ou como produto intermediário ...”

Opina-se, dessa forma, pelo indeferimento da prova requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - 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.

Pelas mesmas razões, a “diligência” pleiteada pela Impugnante afigura-se desnecessária, uma vez que, como afirmado, as informações, argumentos e documentos carreados aos autos pelas partes revelam-se suficientes para a elucidação da matéria tratada nos autos.

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, , no período de janeiro de 2018 a janeiro de 2021, relativos a materiais de uso e consumo.

Os bens cujos créditos foram glosados estão relacionados nas planilhas inseridas nos Anexos 3 a 5 do Auto de Infração.

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.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante, inicialmente, descreve as etapas do fluxo produtivo de sua unidade localizada em Arcos/MG, *verbis*:

“A) EXTRAÇÃO

NESTA ETAPA OCORRE A PERFURAÇÃO E COLOCAÇÃO DOS EXPLOSIVOS PARA A IMPLOÇÃO E DESMONTE DAS ROCHAS. OS FRAGMENTOS GERADOS NO PROCESSO DE DESMONTE, CLASSIFICADOS COMO CALCÁRIO BRUTO, SÃO SEPARADOS DO ESTÉRIL E SEGUEM NO PROCESSO PRODUTIVO. APÓS ESTA SEPARAÇÃO O CALCÁRIO É TRANSPORTADO POR PÁS CARREGADEIRAS, CAMINHÕES, ATÉ O BRITADOR PRIMÁRIO.

B) BRITAGEM

NESTA ETAPA TEMOS O BENEFICIAMENTO E CLASSIFICAÇÃO DO CALCÁRIO QUE PASSA POR UM PROCESSO DE BRITAGEM PARA ADEQUAÇÃO DA SUA GRANULOMETRIA, ESTA BRITAGEM É SUBDIVIDA EM PRIMÁRIA E SECUNDARIA. APÓS A PASSAGEM PELA PRIMEIRA BRITAGEM E PELOS ALIMENTADORES ELETROMAGNÉTICOS, O CALCÁRIO É CONDUZIDO POR MEIO DE CORREIAS TRANSPORTADORAS E CLASSIFICADO COM A UTILIZAÇÃO DE UMA GRELHA VIBRATÓRIA, SENDO REALIZADA ENTÃO UMA SEGUNDA BRITAGEM PARA O MATERIAL RETIDO. A DIFERENÇA CLASSIFICATIVA QUE TEMOS ENTRE ESSES DOIS TIPOS DE BRITAGEM É A SUA GRANULOMETRIA,

DESTINANDO CADA TIPO PARA UM FIM ESPECÍFICO.

C) HOMOGENEIZAÇÃO

NESTA ETAPA O CALCÁRIO É DOSADO DE ACORDO COM SUAS ESPECIFICAÇÕES JUNTAMENTE COM A ARGILA ADQUIRIDA DE TERCEIROS PARA FORMAÇÃO DE UM 'MIX' COM ÍNDICES IDEAIS DE SÍLICA, SE TORNANDO ADEQUADO A PRODUÇÃO DE FARINHA.

D) MOAGEM DE CRU

NO MOINHO DE CRU, O CALCÁRIO É MOÍDO COM ARGILA E ALGUNS OUTROS ADITIVOS COM FINS ESPECÍFICOS. O PRODUTO DESTA MOAGEM, DENOMINADO 'FARINHA' É UM MATERIAL FORMADO POR GRÃOS MUITO FINOS ATRAVÉS DO IMPACTO SOFRIDO COM AS BOLAS DE AÇO, SENDO IDEAIS PARA ABSORÇÃO DE CALOR NO FORNO DE CLÍNQUER. NESSA ETAPA TAMBÉM OCORRE UM AQUECIMENTO COM OS GASES PROVENIENTES DO FORNO PARA REDUÇÃO DA UMIDADE DO PRODUTO.

E) FORNO DE CLÍNQUER

A 'FARINHA', PRODUTO RESULTANTE DA MOAGEM DE CRU, ENTRARÁ NO FORNO CLÍNQUER COM OUTROS MATERIAIS ADITIVOS. NO SEU INTERIOR, O FORNO POSSUI PAREDES REFRATÁRIAS QUE PROTEGE A CARÇA DO FORNO DE ALTAS TEMPERATURAS, CONSEGUINDO CONSERVAR TODO O CALOR EM SEU INTERIOR. TODO A MATÉRIA PRIMA PERMANECE DENTRO DO FORNO POR APROXIMADAMENTE 4 HORAS, ATINGINDO TEMPERATURAS ACIMA DE 1200° C. APÓS A CLINQUERIZAÇÃO, O CLÍNQUER FORMADO É RESFRIADO COM AR FRIO E ESTOCADO EM SILOS PARA POSTERIORMENTE SEGUIR PARA A MOAGEM DO CIMENTO.

F) MOAGEM DE CIMENTO

O CLÍNQUER OBTIDO NA ETAPA ANTERIOR E AGORA JÁ RESFRIADO SEGUIRÁ PARA A MOAGEM ONDE SERÁ ADICIONADO CALCÁRIO ADITIVO E OUTROS MATERIAIS, DE ACORDO COM O TIPO DE CIMENTO A SER PRODUZIDO. O PRODUTO PRODUZIDO É ENSACADO E DESTINADO A VENDA.”
(Grifos Originais)

Para facilitar ainda mais a visualização do processo produtivo, a Impugnante apresenta o seguinte fluxograma:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS



Salienta que, “sendo assim, o processo produtivo da Impugnante inicia-se com a extração, seguindo para britagem, homogeneização, moinho, forno de clínquer e moagem de cimento”, complementando que: **(I)** nessas etapas, “uma série de produtos e materiais compõem o processo produtivo e se afiguram como produtos intermediários, constituindo-se, em suas aquisições, créditos de ICMS passíveis de aproveitamento”; **(II)** “os produtos e materiais adquiridos pela Impugnante cujos respectivos créditos fiscais são exigidos se integram ao novo produto ou são consumidos imediata e integralmente no curso principal do processo produtivo da Impugnante”.

Destaca, porém, que, “de forma absolutamente equivocada estes produtos foram considerados pela Fiscalização como materiais de uso e consumo, e ainda tidos como materiais consumidos em equipamentos nas linhas marginais à produção, engendrando, pois, o lançamento tributário ora hostilizado – diga-se, em total agressão ao conceito estabelecido pela legislação de regência e pelos Tribunais Judiciais, tanto o Tribunal de Justiça de Minas Gerais quanto o Superior Tribunal de Justiça - STJ”, salientando que “os materiais adquiridos e listados pelo Fisco são consumidos na linha principal de produção, e não em linha marginal”.

A seu ver, o Fisco “*sem sequer visualizar ou averiguar o processo produtivo da Companhia Siderúrgica Nacional, no negócio ‘Calcário’, utilizou de critérios absolutamente PRESUNTIVOS (o que é vedado no ato administrativo), e levantou, para a autuação fiscal, gama extensa de materiais adquiridos, sem distinção e sem conhecimento do processo produtivo e suas etapas, o que facilmente demonstraria o consumo na linha principal da atividade social da empresa*”.

Para sustentar a legitimidade dos créditos por ela apropriados, a Impugnante reporta-se ao art. 155, § 2º da CF/88, bem como aos artigos 19, 20 e 33, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, afirmando que, “*pela simples leitura dos dispositivos legais é possível verificar que, nos termos do inciso I do artigo 33 da Lei Complementar nº 87 de 1996, apenas o direito ao crédito no que tange aos bens destinados ao uso e consumo foi postergado para janeiro de 2033, não havendo qualquer limitação temporal quanto à tomada de créditos decorrentes da aquisição dos insumos do processo produtivo, inclusive, produtos intermediários*”.

Aduz que, “*no presente caso, os produtos destacados pela Fiscalização, no Auto de Infração, configuram insumos de produção, que foram classificados como produtos intermediários, e, não, como materiais destinados ao uso e consumo, que, realmente, teriam seus créditos vedados pela limitação temporal, que foi indicada no supracitado artigo 33 da Lei Complementar nº 87 de 1996*”.

Assim, no seu entender, “*ao contrário do que entendeu a Fiscalização, a tomada de créditos financeiros de ICMS, referentes aos produtos intermediários, não fica, de nenhuma forma, vinculada ao prazo, que foi estipulado no artigo 33 da Lei Complementar nº 87 de 1996, o qual se cinge, unicamente, aos bens de uso ou consumo (reclassificação promovida pela Fiscalização)*”.

Afirma que, “*além dos dispositivos supramencionados, o embasamento legal utilizado para demonstrar a validade dos créditos tomados pela Impugnante se pauta no caput do art.20 e no art. 32, II, ambos da LC n. 87/96, no caput do art. 29 da Lei n. 6.763/75, no art.65 e no art. 66, V, do RICMS/MG (Decreto nº 43.080 de 2002), bem como na Instrução Normativa SLT nº 1 de 1986, que dispõe sobre o creditamento de ICMS, decorrente da aquisição dos produtos intermediários, ainda que sem caráter vinculativo, pois cuida-se de norma meramente interpretativa e que foi revogada tacitamente*”, oportunidade em que tece as seguintes considerações complementares sobre a IN nº 01/86:

“Explica-se melhor. A IN SLT n. 01/86, ainda que tenha sofrido alterações posteriores, tem como fundamento de validade jurídica o art. 3º, §3º, do Decreto-lei n. 406/689, que cuidava das normas gerais de tributação, antes do advento da Lei Kandir, e, segundo essa norma revogada, os créditos financeiros de ICMS eram bastante restritos, existindo, pois, apenas para matéria-prima, material secundário e embalagem.

Neste sentido, o *material secundário*, diferente do *produto intermediário* (ainda que àquela época fossem tratados como sinônimos), tem uma acepção mais

limitada, pois se atrela apenas a todo o material que se integra ou se desgasta, imediatamente, no processo de transformação industrial do produto final. Assim se procedia naquela época, pois, a regra da não-cumulatividade do ICMS era o crédito físico apenas, isto é, a teleologia desse crédito financeiro estrito do ICMS era o de se permitir o creditamento das mercadorias (material secundário) agregadas ao produto industrializado, e, no caso de terem sido consumidas as mercadorias no processo produtivo (insumos), o seu valor igualmente ser integrado ao valor do novo produto.

Em contrapartida, o *produto intermediário* seria não só o *material secundário*, mas também o *produto semi-elaborado* (produto industrial transformado, que será utilizado como insumo na elaboração do produto final distribuído pelo contribuinte) e os *insumos gerais* (*inputs*), o que compreende os itens que se desgastam em contato com a matéria prima, produto semi-elaborado ou produto final e contribuam, diretamente, para a transformação industrial, ainda que não se desgastem imediatamente, como, por exemplo, os itens autuados dos refratários. Esse era o entendimento do inciso V da IN SLT n. 01/8611, que foi suprimido em março de 2017.

Como se pode notar, a própria IN SLT n. 01/86, em sua redação originária, havia evoluído a interpretação jurídica do *material secundário* tratado no Decreto-Lei n. 406/68 para se contemplar o *produto intermediário*, que seria um pouco mais amplo; contudo, em movimento contrário, o Poder Executivo Estadual retrocedeu às origens do conceito de *material secundário*, para fins de delimitação da hipótese normativa permissiva de direito ao crédito financeiro de ICMS sob exame.

E, exatamente, como asseveramos linhas atrás, se o fundamento de validade da norma interpretativa da IN SLT n. 01/86 já se encontra revogado pelo Convênio ICMS n. 66/88 e pela Lei Kandir, por conseguinte, a IN SLT n. 01/86 também o estaria, vez que o 'acessório segue o principal'.

Isso significa que um ato normativo revogado não pode ser objeto do inciso I do art.182 da Lei n. 6.763/7512, existindo, pois, uma margem de liberdade aos Conselheiros julgadores, no que tange à aceção dos *produtos intermediários*.

Nada obstante, a IN SLT n. 01/86 serve como valioso subsídio interpretativo do conceito de *produto intermediário*, mormente se o submetermos a uma

interpretação histórica ao se analisar sua redação textual originária e suas alterações supervenientes.

E, dentro da vertente interpretativa aqui propugnada, o *produto intermediário* pretende contemplar os *produtos semielaborados* e os *insumos de desgaste periódico* (antigo inciso V da IN SLT n. 01/86).”

(Grifos Originais)

Acrescenta que, “*embora o RICMS/MG tenha definido na alínea “b” do inciso V do artigo 66, qual a condição que um produto precisa ter para ser caracterizado como produto intermediário, para efeitos de creditamento do ICMS, este dispositivo regulamentar deve ser analisado, em conformidade com a legislação complementar de regência, que garante direito de crédito do imposto, para a aquisição de insumos de produção*”.

Ressalta que, “*a partir da definição do produto intermediário, na redação originária da IN SLT n. 01/86, enquanto mero subsídio interpretativo, vez que já se encontra revogada tacitamente, pode-se extrair que o consumo imediato envolve a presença concorrente de três requisitos: (i) que o produto seja considerado individualizado; (ii) que seja consumido diretamente na linha de produção; e (iii) que seja considerado essencial na fabricação do bem a ser produzido*”.

No entanto, segundo sua visão, o Fisco, “apesar de certamente reconhecer que os produtos em discussão são essenciais na atividade produtiva da Impugnante, entendeu que estes não geram direito de crédito por não fazerem parte da linha principal de produção, nos seguintes termos do excerto do relatório fiscal do Auto de Infração”:

“*Pela sua própria natureza, os produtos, objetos da presente autuação, enquadram-se na definição de material de uso ou consumo. Verificou-se também, que parte das mercadorias foi consumida em equipamentos nas linhas marginais à produção, exercendo a função, entre outras, de revestir, proteger, locomover, transportar, limpar, 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 SLT n° 01/86. (...)*”.

Porém, na sua ótica, “*este entendimento se encontra equivocado e baseado em critérios presuntivos, pois, conforme se denota do próprio processo produtivo da empresa, os itens autuados são utilizados e consumidos em linha de produção principal, de acordo com os termos legais para a caracterização dos produtos intermediários, com o fim de aproveitamento de créditos de ICMS*”, acrescentando que, “*justamente, por serem consumidos integralmente, no decorrer da linha principal de produção, é que também não se pode afirmar, que estes produtos não são utilizados na linha central do processo produtivo, pois, na realidade, o que ocorre é o contrário, ou*

seja, os produtos e materiais, utilizados na linha principal de produção, são aplicados e consumidos integralmente”.

Pondera que, “do próprio processo produtivo, demonstrado acima pela Impugnante, é possível se concluir que os produtos são adquiridos, exclusivamente, para utilização e exaurimento integral, no curso principal da produção”.

Menciona o inciso II da IN nº 01/86 e afirma que, “do conceito de consumo integral extraem-se os seguintes requisitos: (I) que o produto seja exaurido no processo produtivo; e (II) que este exaurimento se dê por força de seu emprego no processo industrial”.

Conclui que, “somando-se todos os requisitos para fins de caracterização do produto intermediário, na modalidade consumo imediato e integral, exige-se, concorrentemente, a presença dos seguintes fatores: (I) que o produto seja individualizado; (II) que o produto seja consumido na linha principal de produção; que haja o seu exaurimento, ainda que parcial, em decorrência de seu emprego no processo industrial; e (III) que ele seja essencial na fabricação do novo produto”.

Assim, segundo seu entendimento, “o produto intermediário é todo aquele que, ainda que não integre o produto final, seja essencial e consumido, ainda que parcialmente, durante o processo produtivo”.

Assevera que o Tribunal de Justiça de Minas Gerais -TJ/MG “vem se posicionando no sentido de que todos os insumos de produção dão direito ao aproveitamento de créditos fiscais de ICMS, condicionando apenas a comprovação de que eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial”, sendo este o mesmo entendimento do STJ.

Pontua que “é perceptível do texto *ipsis literis* da Instrução Normativa SLT nº 1 de 1986, que os itens objeto da glosa, consumidos ou utilizados, na atividade relacionada ao negócio ‘Calcário’, desempenhada pela Impugnante, indubitavelmente, constituem produtos intermediários ou material de embalagem, passíveis de aproveitamento como crédito de ICMS”.

Atesta que “os documentos ora juntados evidenciam os elementos comprobatórios da adequada identificação da natureza e destinação dos produtos adquiridos pela contribuinte e que ensejam créditos a compensar, uma vez que, indubitavelmente, são PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, consumidos e desgastados integral ou parcialmente, no processo produtivo de extração de calcário e produção de cimento” (Doc. 02 - Análise principais itens Anexo 3).

Cita, nesse sentido, os seguintes produtos:

“ABANADEIRA:

Abanadeira, peça componente do Britador de Mandíbulas



Produto utilizado no processo de britagem. Trata-se peça do Britador de Mandíbulas, utilizada para apoio e regulagem do queixo do britador, sendo diretamente empregado no processo de produção do calcário e do dolomito, na 2ª etapa do processo produtivo. Em razão do desgaste sofrido no processo produtivo, a abanadeira tem vida útil menor que um ano.

Para que não pairarem dúvidas sobre importância do item em tela, a Impugnante acosta um relatório técnico, o que evidencia sua classificação, como produto intermediário, e em observância a todos requisitos legais (**Doc. 03 - Laudo Descritivo Abanadeira**).

MARTELO DO BRITADOR:

Martelo do Britador



Britador Terciário



Produto utilizado no processo de britagem. Trata-se de peça componente dos britadores terciários, utilizado para britagem do calcário dolomítico e calcítico. Assim, o material em tela é indispensável ao processo produtivo da Impugnante, sendo diretamente empregado no processo de produção do calcário e do dolomito sintetização, na 2ª etapa do processo produtivo, no qual é realizada a britagem do minério. Em razão do desgaste sofrido no processo produtivo, o martelo do britador tem vida útil menor que um ano.

Para que não pairarem dúvidas sobre importância do item em tela, a Impugnante acosta um relatório técnico, o que evidencia sua classificação, como produto intermediário, e em observância a todos requisitos legais (**Doc. 04 – Laudo Descritivo Martelo Britador**).

TELA PENEIRA VIBRATÓRIA:

Peneira Vibratória



Produto utilizado no processo de classificação e homogeneização. Trata-se de tela utilizada no equipamento peneira vibratória, cuja função é separar o minério por granulometria, na etapa de classificação, função do desgaste sofrido pelo contato direto com o minério, a tela precisa ser substituída em menos de um ano.

Para que não pairarem dúvidas sobre importância do item em tela, a Impugnante acosta um relatório técnico, o que evidencia sua classificação, como produto intermediário, e em observância a todos requisitos legais (**Doc. 05 – Laudo Descritivo Peneira Vibratória**).

CHAPAS DE DESGASTE

Produto utilizado nos processos de britagem, classificação e carregamento. Trata-se de produto aplicado nos chutes em diversos transportadores de correia. Chapa de desgaste de 4 furos que protege a estrutura do equipamento (chute). Tem a função de manter os equipamentos em operação para o processo produtivo, o que o torna indispensável no processo produtivo. Sendo essencial

para produção e estocagem do minério. Em razão do desgaste sofrido no processo produtivo, sua recuperação não é possível.

TIJOLO REFRAATÓRIO



Um dos principais itens da autuação ora impugnada foi o TIJOLO REFRAATÁRIO.

Os referidos itens são blocos refratários aplicados internamente nos fornos de clínquer, cuja função é reduzir o desgaste sofrido pela carcaça do forno de clínquer devido as altas temperaturas durante o processo de clínquerização. O forno de clínquer é o equipamento responsável pelo processo de clínquerização da mistura de calcário, argila e outros fundentes que em conjunto através das altas temperaturas atingidas em seu interior resultam no clínquer. O tijolo refratário é essencial ao forno de clínquer pois garante maior longevidade das partes que entram em contato direto com o minério em altas temperaturas, reduzindo assim o seu desgaste acelerado.

Para que não pairarem dúvidas sobre importância do item em tela, a Impugnante acosta um relatório técnico, o que evidencia sua classificação, como produto intermediário, e em observância a todos requisitos legais. (**Doc. 06 – Laudo Descritivo Tijolo Refratário**)

LÂMINAS RASPADORAS DO TRANSPORTADOR DE CORREIAS



Raspador utilizado para remoção do minério acumulado nas correias do Transportador de Correias para que não ocorra perda de material pelo acúmulo de minério nas correias. O transportador de correias é o equipamento responsável pelo transporte do minério entre as diversas etapas do processo de beneficiamento.

Para que não pairarem dúvidas sobre importância do item em tela, a Impugnante acosta um relatório técnico, o que evidencia sua classificação, como produto intermediário, e em observância a todos

requisitos legais (**Doc. 07 – Laudo Descritivo Lâmina Raspadora do Transporte de Correias**).

CORREIA TRANSPORTADORA



Parte de borracha do Transportador de Correia onde o minério é depositado para transporte. Transportador de Correias é o equipamento responsável pelo transporte do minério entre as diversas etapas do processo de beneficiamento.

Para que não pairarem dúvidas sobre importância do item em tela, a Impugnante acosta um relatório técnico, o que evidencia sua classificação, como produto intermediário, e em observância a todos requisitos legais (**Doc. 08 - Laudo Descritivo Correia Transportadora**).

ROLOS DA CORREIA TRANSPORTADORA



Partes e peças utilizadas na Correia Transportadora que permitem rotação livre, e são usados para guiar as correias. Correia Transportadora é a parte de borracha do Transportador de Correia onde o minério é depositado para transporte. Transportador de Correias é o equipamento responsável pelo transporte do minério entre as diversas etapas do processo de beneficiamento.

Para que não pairarem dúvidas sobre importância do item em tela, a Impugnante acosta um relatório técnico, o que evidencia sua classificação, como produto intermediário, e em observância a todos requisitos legais (**Doc. 09 - Laudo Descritivo Rolo da Correia Transportadora**).

ADITIVO REFRAATÁRIO

Material utilizado para garantir a impermeabilidade e resistência do concreto refratário aplicado internamente nos fornos de clínquer, cuja função é reduzir o desgaste sofrido pela carcaça do forno de clínquer devido as altas temperaturas durante o processo de clinquerização. O forno de clínquer é o equipamento responsável pelo processo de clinquerização da mistura de calcário, argila e outros fundentes que em conjunto através das altas temperaturas atingidas em seu interior resultam no clínquer.

Para que não pairarem dúvidas sobre importância do item em tela, a Impugnante acosta um relatório técnico, o que evidencia sua classificação, como produto intermediário, e em observância a todos requisitos legais (**Doc. 10 - Laudo Descritivo Aditivo Líquido Refratário**).

PNEUS

Destaque-se, especialmente, que foram tidos pela Fiscalização, como bens de uso e consumo: os **PNEUS**, com as características abaixo apresentadas, desconsiderando que se afiguram como parte dos caminhões que realizam o transporte do calcário ou do cimento entre a mina e a usina, sofrendo, pois, desgaste e exaurimento, durante a produção. Cumpre esclarecer que, assim como as mantas da correia transportadora se desgastam em contato com o calcário transportado entre as etapas do processo produtivo, os pneus dos caminhões também se desgastam ao executar o mesmo tipo de função, isto é, o transporte entre a mina e a usina:

PNEU RADIAL 35/65-R33 ARO 28.00/3.5

Os **PNEUS** em questão compõem a frota de caminhões utilizada na etapa de transporte do calcário e de carregadeiras utilizadas na sua etapa de extração/carregamento, mantendo tais equipamentos em operação, durante todo o processo de produção, sendo, portanto, **essencial na produção do cimento**.

De maneira semelhante à correia transportadora, os caminhões têm contato com o calcário e a matéria-prima entre as etapas de produção, pois realizam o transporte deles, tal como a IN SLT n. 01/2001 incluiu a etapa industrial do transporte no processo produtivo, o que, embora prevista para o segmento de mineração, aplica-se, *mutatis mutandis*, para as indústrias cimenteiras.

Ou seja, conforme demonstrado acima, os materiais são empregados diretamente no processo produtivo principal da Companhia, de forma a estarem atrelados à infraestrutura indispensável e necessária à consecução de suas finalidades institucionais.

Corroborando nesse sentido a jurisprudência mais recente do e. Tribunal de Justiça de Minas Gerais, em que fica demonstrado que peças e materiais empregados no processo produtivo e que, nesta produção, se desgastam e/ou são consumidos integralmente, configuram-se produto intermediário: ...”

Conclui, nesses termos, que *“resta indubitável o direito ao creditamento de ICMS referente aos materiais, peças e bens aplicados no processo produtivo, que são consumidos diretamente na linha de produção e considerados fundamentais no processo produtivo vinculado à sua atividade social, devendo o Auto de Infração em comento ser cancelado”*.

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

Para demonstrar a correção do procedimento fiscal, mostra-se necessária, inicialmente, a abordagem das normas legais que regem a matéria, com especial enfoque naquelas que estabelecem o direito ou a vedação à apropriação dos créditos de ICMS, para compensação com os débitos pelas saídas subsequentes das mesmas mercadorias ou outras delas resultantes.

A regra da não cumulatividade do ICMS encontra-se disciplinada no art. 155, inciso II, § 2º da Constituição da República de 1988 -CR//88, nos seguintes termos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

O Supremo Tribunal Federal tem o entendimento consolidado de que o direito constitucional à não cumulatividade é regido pelo critério do crédito físico, podendo ser citadas, a título de exemplo, as seguintes decisões:

“NÃO IMPLICARÁ CRÉDITO PARA COMPENSAÇÃO COM O MONTANTE DO IMPOSTO DEVIDO NAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SEGUINTEs, A ENTRADA DE BENS DESTINADOS A CONSUMO OU À INTEGRAÇÃO NO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO’.

SE NÃO HÁ SAÍDA DO BEM, AINDA QUE NA QUALIDADE DE COMPONENTE DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO, NÃO HÁ FALAR-SE EM CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA. RECURSO NÃO CONHECIDO.” (RE 200.168, REL. MIN. ILMAR GALVÃO, PRIMEIRA TURMA, DJ DE 22.11.1996) (GRIFOU-SE)

RE 195894 / RS - RIO GRANDE DO SUL

“IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA A AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A EVOCÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL PARA A MANUTENÇÃO.” (GRIFOU-SE)

“SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE, O CONTRIBUINTE DO ICMS NÃO TEM DIREITO A SE CREDITAR DO IMPOSTO PAGO NA AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, COMUNICAÇÃO, BENS DO ATIVO FIXO E DE USO E CONSUMO. PRECEDENTES: AI 250.852-AGR E RE 195.894. AGRVO REGIMENTAL IMPROVIDO.”

(RE 354.935-AGR, REL. MIN. ELLEN GRACIE, PRIMEIRA TURMA, DJ DE 21.02.2003). (GRIFOU-SE)

RE 503877 AgR / MG - MINAS GERAIS

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. OPERAÇÕES DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA. UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. AUSÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS

INTERMEDIÁRIOS. CONSUMIDOR FINAL. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO

I - A DECISÃO AGRAVADA ESTÁ DE ACORDO COM ENTENDIMENTO ADOTADO POR AMBAS AS TURMAS DESTA CORTE, QUE CONSOLIDARAM A JURISPRUDÊNCIA NO SENTIDO DE QUE NÃO OFENDE O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE A INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO DE ICMS PAGO EM RAZÃO DE OPERAÇÕES DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA, DE UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU DE AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. PRECEDENTES.

II - A AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS APLICADOS NO PROCESSO PRODUTIVO QUE NÃO INTEGRAM FISICAMENTE O PRODUTO FINAL NÃO GERA DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS, UMA VEZ QUE A ADQUIRENTE, NESSE CASO, MOSTRA-SE COMO CONSUMIDORA FINAL. PRECEDENTES.

III - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO” (GRIFOU-SE)

De acordo com essas decisões, resta cristalino que a vedação da apropriação de créditos correspondentes às entradas de materiais de uso ou consumo está em perfeita sintonia com a regra constitucional da não cumulatividade do ICMS.

Por outro lado, o art. 33, caput e inciso I da LC nº 87/96, estabelece que, na aplicação do art. 20 da mesma lei, deverá ser observado que os créditos de materiais de uso e consumo somente darão direito a créditos de ICMS a partir de 01/01/33.

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

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

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

Ultrapassada as questões vinculadas à CF/88 e a LC nº 87/96, passa-se à análise da legislação mineira que rege a matéria.

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

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

[...]

V - a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de

produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

[...]

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

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

Esclareça-se que, de acordo com a norma estabelecida no § 22 do art. 66 do RICMS/02 (efeitos a partir de 01/04/17), 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.

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, 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.

IN n° 01/86 - Efeitos a partir de 01/04/17

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.

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

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

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

“IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A 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 máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvessem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, resultando na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementava ou as contivesse.

Instrução Normativa SLT nº 01/86 -Efeitos de 21/02/86 a 31/03/17 - (Redação Original)

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

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

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)

Esclareça-se que o art. 3º da Instrução Normativa SUTRI nº 01/14, que define o processo produtivo das empresas que exploram a atividade de mineração, faz remissão à IN SLT nº 01/86, para a classificação de qualquer produto utilizado nesse processo como intermediário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Logo, ainda que aplicadas em máquinas, equipamentos e veículos que tenham participação no processo produtivo de mineração, as partes e peças de reposição/manutenção periódica, são classificadas como materiais de uso e consumo, nos termos do inciso IV da IN nº 01/86.

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.

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)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, tratando-se 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, prova esta não produzida nos autos, mesmo porque a Impugnante apropriou os créditos dessas partes e peças como se intermediários fossem, e não como integrantes de seu ativo imobilizado.

Ressalte-se que 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 - atual Decreto nº 9.580/18 – art. 354), *verbis*:

Decreto nº 9.580/18 - (22/11/18)

Art. 354. 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 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, caput).

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil do bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único; e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, § 3º, inciso II).

§ 2º O valor não depreciado de partes e peças substituídas poderá ser deduzido como custo ou despesa operacional, desde que devidamente comprovado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

I - aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre os custos de substituição das partes ou das peças;

II - apurar a diferença entre o total dos custos de substituição e o valor determinado no inciso I;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - escriturar o valor apurado no inciso I a débito das contas de resultado;

IV - escriturar o valor apurado no inciso II a débito da conta do ativo imobilizado que registra o bem, o qual terá seu novo valor contábil depreciado no novo prazo de vida útil previsto.

§ 3º Somente serão permitidas despesas com reparos e conservação de bens móveis e imóveis se intrinsecamente relacionados com a produção ou com a comercialização dos bens e dos serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, caput, inciso III).

Decreto nº 3.000/99

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.

No entanto, como já afirmado, as partes e peças objeto da presente autuação são destinadas à reposição ou a manutenções diversas, motivo pelo qual se enquadram na regra estabelecida no § 13 do art. 66 do RICMS/02, não gerando, pois, direito a créditos do ICMS.

Art. 66 ...

(...)

§ 13. Não se enquadra no conceito de bem do ativo imobilizado a parte de um bem principal não definida nas hipóteses previstas nos incisos II, III e IV do § 12 e utilizada para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por consequência, de plano, sem a necessidade de maiores análises, todas as partes e peças objeto da presente autuação não geram direito a créditos do ICMS, por força da vedação estabelecida no art. 70, inciso XVII do RICMS/02, uma vez que todas elas deram entrada no estabelecimento autuado em datas posteriores a 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)

Com relação aos demais produtos objeto da presente autuação, não classificados como partes e peças de reposição/manutenção, a conclusão é a mesma, isto é, são também materiais de uso e consumo, uma vez que não se consomem imediata e integralmente na extração do calcário ou no curso da fabricação do cimento.

A conclusão acima advém da análise da planilha inserida no Anexo 3 do Auto de Infração, no qual a glosa dos créditos promovida pelo Fisco foi motivada com utilização de uma das informações abaixo, com observações complementares, em coluna específica do referido Anexo, quando necessário.

Parte/peça manutenção mecânica (transporte)	Parte/peça manutenção mecânica
Peça/parte manutenção mecânica	Parte/peça manutenção mecânica (fixação)
Parte/peça manutenção/substituição	Manutenção (material refratário)
Peça/parte manutenção hidráulica	Parte/peça manutenção mecânica (transporte/limpeza)
Material de manutenção mecânica (transporte)	Parte/peça manutenção mecânica (suporte)
Parte/peça manutenção mecânica (proteção)	Parte/peça/componente manutenção
Parte/peça manutenção mecânica (resfriamento/transporte)	Parte/peça manutenção mecânica (revestimento/direcionar fluxo)
Parte/peça manutenção mecânica (revestimento/proteção)	Parte/peça manutenção (proteção)
Parte/peça manutenção mecânica (absorver impacto)	Material de manutenção
Parte/peça (transporte)	Parte/peça/componente manutenção (transporte)
Parte/peça manutenção	Parte/peça manutenção mecânica (revestimento/absorver impacto)
Manutenção - reforma da peneira vibratória banana	Parte/peça/componente manutenção (bombear rejeito)
Parte/peça manutenção	Parte/peça manutenção mecânica (reter resíduo)
Parte/peça manutenção mecânica	Parte/peça manutenção mecânica (direcionar fluxo)
Material auxiliar	Parte/peça manutenção (suporte)
Laboratório	Parte/peça manutenção mecânica (proteção/transporte)
Parte/peça componente manutenção	Parte/peça manutenção elétrica
Peça/parte manutenção mecânica	Parte/peça manutenção mecânica (revestimento/proteção/transporte)
Não se enquadram no conceito de material de embalagem disposto no inciso V do art. 66 do RICMS	Parte/peça manutenção mecânica (revestimento)

Analisando-se o referido anexo, verifica-se que os dados nele contidos são bastante elucidativos quanto à natureza dos produtos que tiveram os seus créditos glosados, efetivamente caracterizados como materiais de uso ou consumo, especialmente após a vigência da IN SUTRI nº 01/17, ou como partes e peças que se enquadram na regra estabelecida no § 13 do art. 66 do RICMS/02, não gerando, pois, direito a créditos do ICMS.

Sem razão, portanto, a Impugnante, quando alega que o Fisco “*sem sequer visualizar ou averiguar o processo produtivo da Companhia Siderúrgica Nacional, no negócio ‘Calcário’, utilizou de critérios absolutamente PRESUNTIVOS (o que é vedado no ato administrativo), e levantou, para a autuação fiscal, gama extensa de materiais adquiridos, sem distinção e sem conhecimento do processo produtivo e suas etapas, o que facilmente demonstraria o consumo na linha principal da atividade social da empresa*”, pois o mencionado Anexo 3 demonstra o zelo do Fisco ao analisar os produtos que tiveram os seus créditos glosados.

Como em toda e em qualquer indústria, as mineradoras/cimenteiras utilizam uma variada gama de produtos que podem ser utilizados tanto em máquinas e equipamentos empregados na linha de produção, como também em áreas diversas.

A título de exemplo, podem ser citados os materiais de manutenção mecânica, elétrica e hidráulica, de aplicação ampla, dentre outros.

O ponto central da autuação se refere a partes e peças que, em sua maioria, apesar de serem aplicadas em máquinas e equipamentos da linha central de produção, não geram direito a créditos do ICMS, por serem caracterizadas como materiais de uso e consumo.

Também não assiste razão à Impugnante quando afirma que “*o produto intermediário é todo aquele que, ainda que não integre o produto final, seja essencial e consumido, ainda que parcialmente, durante o processo produtivo*”.

Como já afirmado, a IN nº 01/86 (e também a IN nº 01/17), ao fazer alusão a consumo direto, restringe suas definições aos bens e materiais que participem ativa e diretamente do processo de produção, gerando, via de consequência o produto final, consumindo-se imediata e integralmente no curso da industrialização, por consequência dessa ação.

Ressalte-se que a IN nº 01/86, com as alterações introduzidas pela IN nº 01/17, ao contrário da afirmação da Impugnante, além de estar em plena vigência, foi editada em perfeita sintonia com as normas constitucionais e com as regras estabelecidas na Lei Complementar nº 87/96.

Com relação aos documentos anexados à Impugnação (“Doc. 02 – Análise principais itens Anexo 3 PTA 01.002305542-86”), seguem abaixo os trechos da manifestação fiscal a eles relativos (reprodução sem recuo de texto, para melhor visualização):

“Nas planilhas anexadas às impugnações “Doc. 02 – Análise principais itens Anexo 3 PTA 01.002305542-86”, a Defesa seleciona diversos itens glosados, mencionando que o valor do estorno desses itens representa 76% (setenta e seis) do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

valor total do estorno do crédito realizado pelo Fisco. Repete as informações prestadas à época da intimação para os referidos itens, conforme abaixo:

DESCRIÇÃO DO ITEM	APLICAÇÃO ESPECÍFICA E DETALHADA	SE FOR PARTE EQUIP. / MÁQ. QUAL A FUNÇÃO DO PRODUTO NO EQUIP. / MÁQ.
ANCORAGEM CSN DM143691 20	MATERIAL APLICADO NO INTERIOR DA TORRE DE CICLONES, FORNO, CABEÇOTE E RESFRIADOR	GARANTIR QUE O CONCRETO REFRACTARIO FIQUE FIXADO NA PAREDE DOS EQUIPAMENTOS.
ANEL CSN DM361618 1 ATÉ 15	SUPORTE LOUVRE RING DOS MOINHOS DE CIMENTO	FIXAÇÃO DE COMPONENTES
CALDEIRARIA DIAFRAGMA MAGOTTEAUX	REVESTIMENTO DO CORPO DO MOINHO COQUE LINHA I	PROTEGER A CARÇAÇA DO MOINHO E AUXILIAR NA MOAGEM DO COQUE
CHAPA CSN DM143160 1 e DM143160 2	APLICADO EM CHUTES E EQUIPAMENTOS DO PROCESSO PRODUTIVO PARA EVITAR O DESGASTE DO EQUIPAMENTO	REVESTIR AS PAREDES DE CHUTES/EQUIPAMENTOS
CHAPA CSN DM589394	REVESTIMENTO DE CHUTES E ESTRUTURAS DE EQUIPAMENTOS	PROTEGER ESTRUTURA DO MATERIAL ABRASIVO
CONJUNTO METSO 53278917500	APLICADO NAS PENEIRAS SECUNDÁRIAS PE428/429	MOVIMENTAR A PENEIRA
CORREIA TRANSPORTADORA PLANA (diversas)	CORREIAS QUE SÃO APLICADAS NOS TRANSPORTADORES PARA CIRCULAR O MATERIAL ENTRE AS FASES DE PRODUÇÃO	TRANSPORTAR MATERIAL
ISOLANTE TERMICO PAINEL 1000X152X100MM	NO PROCESSO DE REFORMA DO CONCRETO REFRACTÁRIO NA TORRE, CABEÇOTE E RESFRIADOR, ENTRE A CHAPARIA E O CONCRETO, COLOCAMOS UMA CAMADA DE ISOLANTE. O ISOLANTE É USADO PARA DIMINUIR A CONDUTIVIDADE TÉRMICA DO CONCRETO PARA CHAPARIA. UMA CONSEQUENCIA DE NÃO USAR, SERIA O APARECIMENTO DE MANCHA VERMELHA. ISOLANTE FAZ PARTE NATURAL DE CONCRETAGEM.	NO PROCESSO DE REFORMA DO CONCRETO REFRACTÁRIO NA TORRE, CABEÇOTE E RESFRIADOR, ENTRE A CHAPARIA E O CONCRETO, COLOCAMOS UMA CAMADA DE ISOLANTE. O ISOLANTE É USADO PARA DIMINUIR A CONDUTIVIDADE TÉRMICA DO CONCRETO PARA CHAPARIA. UMA CONSEQUENCIA DE NÃO USAR, SERIA O APARECIMENTO DE MANCHA VERMELHA. ISOLANTE FAZ PARTE NATURAL DE CONCRETAGEM.
MARTELO CSN SAR034M	CHAPA REVESTIMENTO BRITADORES TRECÍARIOS	PROTEGER A CARÇAÇA DO BRITADOR E AUXILIAR NA MOAGEM DO MATERIAL
PALHETA CSN DM410394 01 ATÉ 03	CLASSIFICAÇÃO DO MATERIAL QUE SERÁ MOIDO PARA PRODUÇÃO DE CIMENTO	CLASSIFICAR O MATERIAL ANTES DE ENTRAR NO MOINHO
PENEIRA VIBRATORIA BANANA	CLASSIFICAR MATERIAL NA GRANULOMETRIA CORRETA	CLASSIFICAR MATERIAL

DESCRIÇÃO DO ITEM	APLICAÇÃO ESPECÍFICA E DETALHADA	SE FOR PARTE EQUIP. / MÁQ. QUAL A FUNÇÃO DO PRODUTO NO EQUIP. / MÁQ.
PLACA CSN DM144055 1	APLICAÇÃO NO SISTEMA DE REFRIGERAÇÃO DE CLINQUER NA SAIDA DO FORNO	POSSIBILITAR O RESFRIAMENTO DO CLINQUER NA SAIDA DO FORNO
PNEU RADIAL 35/65R33 ARO 28.00/3,5	TRATOR KOMATSU WD600	FORNECER ESTABILIDADE E TRAÇÃO
REFRACTARIO ADITIVO e REFRACTARIO TUOLO (diversos)	MATERIAL APLICADO NO INTERIOR DA FORNO	PROTEGER A VIOLA DO FORNO DEVIDO A TEMPERATURA INTERNA DO FORNO

Analisando os itens acima, verifica-se nitidamente que os mesmos são partes e peças de máquinas, aparelho ou equipamento 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 01/86. Pela sua própria natureza, os produtos, objetos da autuação, enquadram-se na definição de material de uso ou consumo. O quadro abaixo, com o destaque das funções dos produtos, corrobora o entendimento do Fisco.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ANCORAGEM	Parte/peça - dispositivos metálicos e/ou compostos (metálicos e cerâmicos), que garantem a estabilidade/sustentação da alvenaria de revestimentos refratários usados no forno de clínquer) - reposição/substituição por desgaste - manutenção.
ANEL CSN DM361618 1 ATÉ 15	Parte/peça de revestimento do moinho de cimento - reposição/substituição por desgaste - manutenção.
CALDEIRARIA DIAFRAGMA MAGOTTEAUX	Parte/peça de revestimento do moinho de coque - reposição/substituição por desgaste - manutenção.
CHAPA CSN DM 143160 1 E 2, DM589394	Parte/peça usada para revestir, evitar desgaste e proteger equipamentos e instalações sujeitos ao impacto e ao desgaste por abrasão - reposição/substituição por desgaste - manutenção.
CONJUNTO METSO 589394	Parte/peça usada na peneira - classificar material - reposição/substituição por desgaste - manutenção.
CORREIA TRANSPORTADORAS	Partes dos sistemas de transporte/movimentação de material - reposição/substituição por desgaste - manutenção.
ISOLANTE TERMICO PAINEL 1000X152X100MM	Material de revestimento/isolamento térmico.
MARTELO CSN SAR034M	Parte/peça usada para proteção e revestimento do britador/moinho (sujeitos a impacto e desgaste por abrasão) - reposição/substituição por desgaste - manutenção.
PALHETA CSN DM410394 01 ATÉ 03	Parte/peça usada no moinho de cimento para classificar o material antes de entrar no moinho - reposição/substituição por desgaste - manutenção.
PENEIRA VIBRATÓRIA BANANA	desgaste -
PLACA CSN DM144055 1	Parte/peça de sistemas de resfriamento do clínquer - reposição/substituição por desgaste - manutenção.
PNEU RADIAL 35/65R33 ARO 28.00/3.5	Parte/peça de máquinas e veículos - reposição/substituição por desgaste - manutenção.
REFRATÁRIO ADITIVO	Material de revestimento do forno - reposição/substituição por desgaste - manutenção.
TIJOLOS REFRATÁRIOS	Material de revestimento do forno - reposição/substituição por desgaste - manutenção.

...’ (Grifou-se)

Dos Produtos Específicos Citados pela Impugnante

Com relação aos produtos específicos citados pela Impugnante, seguem abaixo os motivos pelos quais são considerados materiais de uso e consumo:

“Abanadeira”:

No Laudo Descritivo apresentado, consta a informação de que a conta contábil utilizada é “Material de Manutenção Eletromecânica”, tratando-se de peça do britador de mandíbulas, utilizada para apoio e regulação do eixo do britador.

O referido laudo informa, ainda, que, em função do desgaste sofrido no processo produtivo, sem contato direto com o produto em elaboração, a abanadeira tem vida útil menor que um ano.

Conclui-se, dessa forma, que se trata de parte/peça de reposição/manutenção periódica, caracterizada como material de uso e consumo, nos termos do inciso IV da IN nº 01/86, cujos créditos são vedados pelo art. 70, incisos III e XVII do RICMS/02 (aquisição em data posterior a 01/04/17).

“Martelo do Britador”

De igual forma, no próprio “Laudo Descritivo” anexado à impugnação, consta a informação de que a conta contábil utilizada é “Material de Manutenção Eletromecânica”, tratando-se de peça componente dos britadores terciários, utilizada para britagem do calcário dolomítico e calcítico.

De acordo com o referido laudo, em função do desgaste sofrido pelo contato direto com o minério, o martelo do britador tem vida útil menor que um ano.

Correta, portanto, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco, nos termos do art. 70, inciso XVII do RICMS/02, uma vez que se trata de peça adquirida em data posterior a 01/04/17.

“Tela Peneira Vibratória”

De maneira similar, consta no “Laudo Descritivo” a informação de que a conta contábil utilizada é “Material de Manutenção Eletromecânica” e que tal bem é utilizado na Peneira Vibratória, cuja função é separar o minério por granulometria, na etapa de classificação.

Segundo esse mesmo laudo, em função do desgaste sofrido pelo contato direto com o minério, a tela precisa ser substituída em período inferior a um ano.

Correta, portanto, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco, nos termos do art. 70, inciso XVII do RICMS/02, uma vez que se trata de peça adquirida em data posterior a 01/04/17.

“Chapa de Desgaste”

Segundo informação contida na impugnação apresentada, a chapa de desgast refere-se a *“produto utilizado nos processos de britagem, classificação e carregamento. Trata-se de produto aplicado nos chutes em diversos transportadores de correia. Chapa de desgaste de 4 furos que protege a estrutura do equipamento (chute). Tem a função de manter os equipamentos em operação para o processo produtivo, o que o torna indispensável no processo produtivo. Sendo essencial para produção e estocagem do minério. Em razão do desgaste sofrido no processo produtivo, sua recuperação não é possível”*.

Como se vê, as chapas de desgaste/revestimentos diversos têm a função de proteger os equipamentos em que são montados.

Esses revestimentos enquadram-se na descrição contida no inciso IV da IN nº 01/86 (material de reposição/manutenção), devendo-se destacar que a carcaça dos equipamentos constitui a estrutura estável referida no mencionado inciso e que os

revestimentos são os componentes dessa estrutura, cuja manutenção naturalmente pode importar em sua substituição.

Os revestimentos/chapas de desgaste não exercem função particularizada, essencial e específica, isto é, não exercem nenhuma ação direta na extração do minério ou sobre o produto em elaboração, pois sua função, como já afirmado, é a proteção da dos 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.

O entendimento acima exposto é corroborado pelos seguintes acórdãos do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG, que analisaram produtos análogos, *verbis*:

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 CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

- ROLO TRANSPORTADOR DE CORREIA, ENCOSTO COMPONENTE, LÂMINA COMPONENTE, HIDROGÊNIO SÓDIO, PLACA COMPONENTE, CUNHA COMPONENTE, AGLOMERANTE, BUCHA COMPONENTE, REVESTIMENTO COMPONENTE, ROTOR COMPONENTE, ABANADEIRA COMPONENTE, LUVIA 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.” (GRIFOU-SE)

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 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.)

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:

[...]

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”:

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

[...]

- “MANTA DE FIBRA CERÂMICA”:

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

[...]

“PLACA DE REVESTIMENTO DES 529 SS1 3015 1”:

[...]

REVESTIMENTO PARA O MOINHO DE CRU (MOINHO DE BOLAS)

[...]

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: (GRIFOU-SE).**

ACÓRDÃO Nº 22.534/17/3ª

PTA/AI: 01.000640353-85

IMPUGNANTE: LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A.

[...]

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:

[...]

- PLACA DE DESGASTE: MATERIAL REFRAATÓRIO UTILIZADO NO REVESTIMENTO INTERNO DOS FORNOS ONDE OCORRE A CALCINAÇÃO DO CIMENTO (CLINQUERIZAÇÃO) – ÉTAPA 7;

[...]

- PLACA DE DESGASTE:

NA IMPUGNAÇÃO A AUTUADA 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 IMPUGNANTE 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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

[...]

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)

Correta, portanto, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco, nos termos do art. 70, incisos III e XVII do RICMS/02 (aquisição posterior a 01/04/17).

“Tijolos Refratários”

Segundo a Impugnante, “*os referidos itens são blocos refratários aplicados internamente nos fornos de clínquer, cuja função é reduzir o desgaste sofrido pela carcaça do forno de clínquer devido as altas temperaturas durante o processo de clinquerização. O forno de clínquer é o equipamento responsável pelo processo de clinquerização da mistura de calcário, argila e outros fundentes que em conjunto através das altas temperaturas atingidas em seu interior resultam no clínquer. O tijolo refratário é essencial ao forno de clínquer pois garante maior longevidade das partes que entram em contato direto com o minério em altas temperaturas, reduzindo assim o seu desgaste acelerado*”.

No entanto, em que pesem os argumentos da Impugnante, os Tijolos Refratários, especialmente por terem sido adquiridos em data posterior a 01/04/17, não geram direito a créditos do ICMS, nos termos do art. 70, inciso XVII do RICMS/02, conclusão esta corroborada pelo Acórdão nº 24.038/22/1ª, que aprovou as exigências fiscais relativas a esse bem, nos seguintes termos:

ACÓRDÃO Nº 24.038/22/1ª

PTA/AI: 01.001488954-66

IMPUGNAÇÃO: 40.010150858-05

IMPUGNANTE: LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A

“... QUANTO AOS TIJOLOS REFRAATÁRIOS, HÁ QUE SE DESTACAR QUE A 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO, EM SESSÃO REALIZADA EM 23/09/21, CONVERTEU O JULGAMENTO NO INTERLOCUTÓRIO DE FL. 241, COM O SEGUINTE TEOR:

“ACORDA A 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CCMG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM EXARAR DESPACHO INTERLOCUTÓRIO PARA QUE A IMPUGNANTE, NO PRAZO DE 30 (TRINTA) DIAS, CONTADO DO RECEBIMENTO DA INTIMAÇÃO, JUNTE AOS AUTOS PROVAS QUE CORROBREM SUAS ALEGAÇÕES ATINENTES À POSSIBILIDADE DE APROVEITAR OS CRÉDITOS DO PRODUTO TIJOLO REFRAATÁRIO, DE ACORDO COM O DISPOSTO NA LEGISLAÇÃO VIGENTE. O PRAZO ESTABELECIDO PARA O CUMPRIMENTO DA PRESENTE DELIBERAÇÃO, SUPERIOR AOS 10 (DEZ) DIAS PREVISTOS NO ART. 157 DO RPTA, JUSTIFICA-SE PELA COMPLEXIDADE NA OBTENÇÃO DAS INFORMAÇÕES E/OU DOCUMENTOS SOLICITADOS. EM SEGUIDA, VISTA À FISCALIZAÇÃO ...” (GRIFOU-SE)

EM ATENÇÃO À MEDIDA, A IMPUGNANTE INFORMA QUE ANEXOU AOS AUTOS LAUDOS TÉCNICOS QUE COMPROVARIAM QUE “OS TIJOLOS REFRAATÁRIOS QUE ENSEJARAM A GLOSA DOS CRÉDITOS TOMADOS SÃO, INEGAVELMENTE, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS”, UMA VEZ QUE: (I) SÃO ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO; (II) SÃO CONSUMIDOS DIRETAMENTE NESSE PROCESSO; (III) AO ENTRAREM EM CONTATO DIRETO COM O CLÍNQUER EM ESTADO PASTOSO E INCANDESCENTE, SE DESGASTAM, SENDO QUE O MATERIAL DESGASTADO É INCORPORADO AO CLÍNQUER, OU SEJA, O TIJOLO REFRAATÁRIO DESGASTADO É INCORPORADO AO CLÍNQUER DURANTE A FASE DE CLINQUERIZAÇÃO, INCORPORANDO-SE, ASSIM, AO NOVO PRODUTO.

AFIRMA QUE, PARA QUE DÚVIDAS NÃO PAIREM, DEVE-SE CONFERIR OS LAUDOS TÉCNICOS POR ELA ANEXADOS AO PROCESSO, CONFORME EXEMPLO ABAIXO:

[...]

ENTENDE, DESSE MODO, SER “INEGÁVEL QUE OS TIJOLOS REFRAATÁRIOS SÃO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, NA FORMA DA LEGISLAÇÃO MINEIRA, EIS QUE SÃO EMPREGADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO E SÃO INTEGRADOS AO NOVO PRODUTO (CLÍNQUER) DURANTE A FASE DE CLINQUERIZAÇÃO”.

RESSALTA QUE, “NA REMOTA HIPÓTESE DE SE ENTENDER QUE A INTEGRAÇÃO DOS REFRAATÁRIOS AO CLÍNQUER SERIA APENAS INCIDENTAL E NÃO ENSEJARIA A CARACTERIZAÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, O QUE SE ADMITE SOMENTE A TÍTULO ARGUMENTATIVO, DEVE-SE SALIENTAR QUE, AINDA ASSIM, É IMPERATIVA A CARACTERIZAÇÃO COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, NA FORMA DA HIPÓTESE (2) ANTERIORMENTE MENCIONADA”.

ADUZ QUE, “COMO DEMONSTRAM OS LAUDOS EM ANEXO (**DOC. Nº 02, CIT.**), (I) OS TIJOLOS REFRAATÁRIOS EMPREGADOS NO PROCESSO PRODUTIVO DE CIMENTO TÊM CONTATO DIRETO COM OS INSUMOS E COM O PRODUTO EM ELABORAÇÃO, (II) EM FUNÇÃO DO QUAL SOFREM DESGASTE PROGRESSIVO E (III) CONSUMO CONTÍNUO, (IV) EXAURINDO A SUA FINALIDADE NO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

BOJO DA PRÓPRIA LINHA DE PRODUÇÃO, EM TEMPO INFERIOR A 01 ANO”, CONFORME QUADRO EXEMPLIFICATIVO ABAIXO:

[...]

ACRESCENTA QUE, “A TEOR DO ATESTADO PELOS LAUDOS E JÁ MENCIONADO ACIMA, OS REFRAATÓRIOS, EM FUNÇÃO DO DESGASTE OCASIONADO PELO CONTATO DIRETO COM O CLÍNQUER, SÃO INCORPORADOS AO PRODUTO EM ELABORAÇÃO – O QUE, AINDA QUE EVENTUALMENTE SEJA REPUTADO ACIDENTAL POR ESTE C. CCMG, É MAIS DO QUE SUFICIENTE PARA AFASTAR QUALQUER PRETENSÃO DE DESCARACTERIZAÇÃO DOS TIJOLOS REFRAATÓRIOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS À LUZ DO ART. 70, XVII, DO RICMS/MG – QUE, ALIÁS, NÃO COMPÔS A MOTIVAÇÃO OU A FUNDAMENTAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO ORA IMPUGNADO E QUE, POR ISSO, NÃO PODERIA SER SUSCITADO DE TODO MODO”.

CONCLUI, NESSES TERMOS, QUE “RESTA CLARO QUE OS LAUDOS EM ANEXO (**DOC. N.º 02, CIT.**) ATESTAM CABALMENTE QUE OS TIJOLOS REFRAATÓRIOS QUE ENSEJARAM A AUTUAÇÃO ORA COMBATIDA SÃO, A BEM DA VERDADE, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS – E, COMO TAIS, SÃO APTOS A GERAR OS CRÉDITOS DE ICMS TOMADOS PELA IMPUGNANTE”.

NO ENTANTO, EM QUE PESEM OS SEUS ARGUMENTOS, VERIFICA-SE NÃO ASSISTIR RAZÃO À IMPUGNANTE.

CONFORME ESCLARECIDO ANTERIORMENTE, O INCISO V DA INSTRUÇÃO NORMATIVA N.º 01/86, COM VIGÊNCIA ATÉ 31/03/17, DEFINIA 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.

[...]

ESSA EXCEÇÃO, NO ENTANTO, FOI REVOGADA, EM 01/04/17, PELO ART. 2º, INCISO I, COM VIGÊNCIA ESTABELECIDADA PELO ART. 4º, AMBOS DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI N.º 1 DE 04/01/17, *VERBIS*:

[...]

A PARTIR DESSA DATA (01/04/17), AS PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS NÃO GERAM DIREITO A CRÉDITOS DO ICMS, POR FORÇA DA VEDAÇÃO ESTABELECIDADA NO ART. 70, INCISO XVII DO RICMS/02.

[...]

É EXATAMENTE ESSE O CASO DOS AUTOS, POIS, COMO INFORMADO ANTERIORMENTE, A GLOSA DOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS TIJOLOS REFRAFATÁRIOS SE RESTRINGIU ÀS ENTRADAS OCORRIDAS APÓS 01/04/17.

OBSERVE-SE QUE, EM TODAS AS FICHAS DOS LAUDOS TÉCNICOS ANEXADOS AO PROCESSO, CONSTAM INFORMAÇÕES IDÊNTICAS À ABAIXO EXEMPLIFICADA:

DETALHAMENTO DO CRITÉRIO:

“ITEM COM VIDA ÚTIL INFERIOR A 12 MESES, COM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA DENTRO DA LINHA DE PRODUÇÃO, ENTRA EM CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO QUE SE INDUSTRIALIZA, O QUAL IMPORTA NA PERDA DE SUAS DIMENSÕES OU CARACTERÍSTICAS ORIGINAIS DURANTE A PREPARAÇÃO DO CLÍNQUER EM UM PROCESSO POR VIA SECA EM FORNO ROTATIVO, TORRES DE PREENHECIMENTO E PRÉ-CALCINAÇÃO, GERANDO O CONSUMO DO REFRAFATÁRIO PRINCIPALMENTE NO FORNO ROTATIVO, ONDE AS PRINCIPAIS REAÇÕES QUÍMICAS TRANSFORMAM O MATERIAL CRU (CALCÁRIO, ARGILAS E ADITIVOS CORRETIVOS COMUMENTE CHAMADO DE FARINHA), DECORRENTE DAS ALTAS TEMPERATURAS NO FORNO (ENTRE 1.400 °C E 1.500 °C). COMO É UM PROCESSO INTENSO TERMICAMENTE, AS SOLUÇÕES REFRAFATÁRIAS ACABAM SE INCORPORANDO AO PRODUTO EM FUNÇÃO DOS MECANISMOS DE DESGASTE (TÉRMICOS, QUÍMICOS E MECÂNICOS), ATUANDO DE FORMA ISOLADA OU CONJUNTAMENTE DENTRO DO FORNO.” (GRIFOU-SE)

COMO SE VÊ, A IMPUGNANTE TENTA ENQUADRAR OS TIJOLOS REFRAFATÁRIOS NO INCISO V DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01/86, PORÉM, COMO JÁ AFIRMADO, A HIPÓTESE ESTABELECIDA NESSE INCISO FOI REVOGADA PELA INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI Nº 1 DE 04/01/17, COM EFEITOS A PARTIR DE 01/04/17.

NÃO HÁ QUALQUER DÚVIDA DE QUE O TIJOLO REFRAFATÁRIO É PARTE DE EQUIPAMENTO INDIVIDUALIZADO, CUJO CRÉDITO É VEDADO PELO ART. 70, INCISO XVII DO RICMS/02.

ACRESCENTE-SE QUE O TIJOLO REFRAFATÁRIO NÃO SE ENQUADRA NA HIPÓTESE ESTABELECIDA NO ART. 66, § 6º DO RICMS/02, UMA VEZ QUE NÃO AUMENTA A VIDA ÚTIL DO BEM PRINCIPAL, POR PRAZO SUPERIOR A 12 (DOZE) MESES, MESMO PORQUE ELE PRÓPRIO NÃO POSSUI ESSA VIDA ÚTIL, SENDO UTILIZADO PARA FINS DE RESTAURAR OU MANTER O PADRÃO ORIGINAL DE DESEMPENHO DO BEM EM QUE APLICADO (FORNO).

[...]

A TÍTULO DE COMPLEMENTAÇÃO, SEGUEM ABAIXO EXCERTOS DA MANIFESTAÇÃO FISCAL SOBRE ESSA QUESTÃO, CUJOS ARGUMENTOS SÃO INTEGRALMENTE RATIFICADOS POR ESTA CÂMARA DE JULGAMENTO, *VERBIS*: (GRIFOU-SE).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Manifestação Fiscal

“... Primeiramente, importa informar que o Laudo Técnico apresentado analisou os seguintes itens:

DESCRIÇÃO	LOCAL DE APLICAÇÃO
TIJOLO REFRAT MAGKOR S20 VDZ P221	FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO
TIJOLO REFRAT MAGKOR S2 VDZ B622	FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO
TIJOLO REFRAT MAGKOR S2 VDZ B322	FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO
TIJOLO REFRAT MAGKOR A2 VDZ B322	FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO
TIJOLO REFRAT MAGKOR A2 VDZ B622	FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO
TIJOLO REFRAT MAGKOR S20 VDZ P220	FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO
TIJOLO REFRAT MAGKOR A3 VDZ B622	FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO
TIJOLO REFRAT MAGKOR S5 VDZ B322	FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO
TIJOLO REFRAT MAGCUT 30 VDZ B622L	FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO
TIJOLO REFRAT MAGKOR S3 VDZ B622	FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO
TIJOLO REFRAT MAGKOR S5 VDZ B622	FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO
TIJOLO REFRAT MAGKOR S3 VDZ B322	FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO
TIJOLO REFRAT MAGKOR A3 VDZ B322	FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO

As seguintes informações e respostas foram apresentadas naquele laudo:

[...]

Diante do exposto, apresentamos nossa Manifestação.

Na indústria do contribuinte o tijolo refratário é a parte principal do material empregado no revestimento interno da virola metálica forno de clinquerização e, também, do resfriador de clínquer. Sua função é a de proteger esses equipamentos contra os efeitos da alta temperatura produzida pela queima do calcário.

Esse material não pode ser caracterizado como produto intermediário nos termos dos incisos V e X do art. 66 do Regulamento do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - RICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002. O tijolo refratário, assim como os demais materiais refratários aplicados na indústria do autuado não são consideradas produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização por tratarem-se de materiais diversos que não se constituem 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 20 de fevereiro de 1986. Pela sua própria natureza, esses produtos enquadram-se na definição de material de uso ou consumo.

Portanto, em consonância com a legislação tributária vigente, fica perfeitamente claro que o tijolo refratário não se enquadra na definição de produto intermediário. É, pela sua própria natureza, aplicação e função, produto de uso ou consumo, que não é consumido imediata e integralmente no processo de industrialização por tratar-se de material diverso. (Grifou-se).

Aproveitamos para trazer alguns trechos de acórdão do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais que corroboram o nosso entendimento:

Acórdão: 23.718/21/3ª (fls.23/23)

(...)

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.

(...)

Acórdão: 4.945/17/CE (fl.13) – Sujeito Passivo: LafargeHolcim (Brasil) S.A. - IE: 059073229.10-63

(...)

A Recorrente alega que o contato físico que o clínquer mantém com os materiais refratários, que revestem internamente os fornos, provoca o intenso desgaste destes, e que durante a fase de clínquerização, um líquido que se infiltra nos refratários 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.

(...)

Acórdão: 22.413/20/2ª (fls.4/5)

(...)

Quesito 2. Queira o Sr. Perito informar se os materiais relacionados em anexo ao Auto de Infração são aplicados no processo produtivo da Impugnante.

Resposta Perito (literal) Sim. Os materiais relacionados em anexo ao Auto de Infração são aplicados no processo produtivo da Impugnante. Entretanto, os referidos materiais - abanadeira, apoio CSN, arame solda, barra CSN, barra redonda, bexiga acumuladora 32 litros, bico CSN, borracha Schenck, caçamba Beumer, caçamba CSN, caixa Haver & Boecker, capa Electro Aço Altona, chapa borracha, chapa CSN, chapa da moega do britador de calcário, chapa desgaste, chapa Eutectic, chapa Haver & Boecker, chapa SAE 1020, chapa TMSA,

chapa UHMW, correia Beumer, correia Haver & Boecker, correia Schenck, correia transportadora plana, cunha CSN, dente Liebherr, eletrodo revestimento duro, forquilha CSN, garfo Haver & Boecker, garra CSN, grelha CSN, guia Beumer, guia desgaste, haste Atlas Copco, haste para perfuração de rocha, isolante térmico, kit para emenda de correia, lâmina Beumer, lâmina Pentec, lâmina PUR, lâmina raspadora, lâmina Schenck, lençol CR, longarina CSN, manta Metso, parafuso cabeça escareada, parede CSN, peneira ensaio granulométrico, placa Cobrapi, placa desgaste ASTM, placa Sulaço, pneu radial, porca sextavada, raspador correia transportadora, raspador CSN, reagente hidróxido de amônio, régua CSN, rolamento autocompensador de rolos, rolete Beumer, rolete transporte carga, rolo Beumer, sela Haver & Boecker, tecido poliéster, tijolo refratário, tubo Martin e válvula CSN - não obstante serem aplicados no processo produtivo, não são empregados diretamente no processo de industrialização, não se integrando aos produtos calcário e cimento, e não são consumidos imediata e integralmente no curso da industrialização nos termos da Instrução Normativa SLT 01/86. Portanto, não são considerados produtos intermediários. (*grifou-se*)

(...)

APRESENTAMOS, AINDA, PARTE DA CONSULTA DE CONTRIBUINTE 075/2018

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 075/2018

PTA Nº: 45.000014980-45

CONSULENTE: Vallourec Soluções Tubulares do Brasil S.A.

ORIGEM: Belo Horizonte - MG

ICMS - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO - PRODUTO INTERMEDIÁRIO - PARTES E PEÇAS -VEDAÇÃO - É vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, relacionado 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, conforme prevê o inciso XVII do art. 70 do RICMS/2002.

(...)

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, com apuração do imposto pelo regime de débito e crédito, tem como atividade principal informada no cadastro estadual produção de tubos de aço sem costura (CNAE 2423-7/01).

(...)

Acrescenta que a sua participação se dá em um ponto da linha principal de uma das fases de produção, não em linhas marginais ou independentes, possuindo caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do produto que é industrializado pela Consulente.

Desta forma, seleciona diversos produtos utilizados em sua planta de produção relacionando-os de acordo com sua aplicação/área e a função exercida nesta planta, respectivamente: pedra/refratário/tampão/tijolo (alto forno/aciaria): produto é utilizado como parte da estrutura do alto forno/revestimento;

(...)

CONSULTA:

1 - Os produtos acima relacionados são considerados produtos intermediários para efeito de crédito do ICMS?

Levando-se em consideração as informações trazidas pela Consulente, que os produtos por ela relacionados, apesar de participarem da linha principal de uma das fases de produção, são desgastados no processo

produtivo, em prazo inferior a 12 (doze) meses, pode-se concluir, a princípio, que estes produtos, não atendem a característica própria de o produto intermediário ser consumido contínua, gradativa e progressivamente, na forma prevista no inciso II da Instrução Normativa SLT nº 01/1986.

Ademais, tais produtos, enquadrando-se no conceito de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, tendo duração inferior a 12 (doze) meses, não poderão ser contabilizados como ativo imobilizado, logo, não cabe o creditamento do imposto nos termos das normas regulamentares acima citadas, prevalecendo, assim, a regra geral do inciso IV da Instrução Normativa SLT nº 01/1986.

Neste sentido, extrai-se da relação de produtos elencados pela Consultante, produtos expressamente declarados por esta como parte de uma estrutura de produção, que não se enquadrariam no conceito de produto intermediário: pedra/refratário/tampão/tijolo, distribuidor, manta/massa, areia/argila, tijolo refratário, tampão, concreto refratário, sede, placa, tubo longo, plug, bloco, inibidor e argamassa/argila. (Grifou-se)

(...)

Corretas, portanto, as exigências fiscais relativas aos tijolos refratários ...” (Grifou-se)

Posto isso, essa é a nossa Manifestação.”

Correta, portanto, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco, nos termos do art. 70, inciso XVII do RICMS/02 (aquisição posterior a 01/04/17).

“Aditivo Refratário”

De acordo com a Impugnante, trata-se de *“material utilizado para garantir a impermeabilidade e resistência do concreto refratário aplicado internamente nos fornos de clínquer, cuja função é reduzir o desgaste sofrido pela carcaça do forno de clínquer devido as altas temperaturas durante o processo de clinquerização. O forno de clínquer é o equipamento responsável pelo processo de clinquerização da mistura de calcário, argila e outros fundentes que em conjunto através das altas temperaturas atingidas em seu interior resultam no clínquer”*.

Como já afirmado, a IN nº 01/86 (e também a IN nº 01/17), ao fazer alusão a consumo direto, restringe suas definições aos bens e materiais que participem ativa e diretamente do processo de produção, gerando, via de consequência o produto final,

consumindo-se imediata e integralmente no curso da industrialização, por consequência dessa ação.

Assim, o “Aditivo Refratário” não se enquadra no conceito de produto intermediário, pois é utilizado apenas para garantir a impermeabilidade e resistência do concreto refratário aplicado internamente nos fornos de clínquer, cuja função é reduzir o desgaste sofrido pela carcaça do forno de clínquer devido as altas temperaturas durante o processo de clinquerização, ou seja, o aditivo não exerce qualquer ação direta sobre o produto em elaboração e na obtenção do produto final, sendo caracterizado como material de uso e consumo.

Correta, portanto, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco.

Partes e Peças dos Transportadores de Correias

Sob a ótica do art. 66, § 6º do RICMS/02, analisando-se os transportadores de correia como um todo, isto é, como um bem individualizado integrante do ativo imobilizado, as partes e peças neles aplicadas são considerados materiais de manutenção periódica, que não geram direito a créditos de ICMS.

Sob o prisma da IN nº 01/86, 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 ou lençol de borracha dos transportadores de correias), os adesivos para emendas e consertos em correias, assim como as partes e peças aplicadas nos transportadores, como lâminas/raspadores (primários e secundários) e rolos e roletes (de carga, de impacto e de retorno), por exemplo, devem ser considerados materiais de uso e consumo

Ressalte-se que os “Rolos/Roletes” listados acima (rolos de impacto, de retorno, de carga, etc.), são partes e peças dos transportadores de correia, que servem para sustentar, permitir e guiar a movimentação da correia transportadora, sem entrar em contato físico com o produto transportado, função esta desempenhada pela manta da correia transportadora.

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

Esse é o entendimento deste E. Conselho, externalizado em diversas decisões, podendo ser citadas, a título de exemplos, as abaixo indicadas:

ACÓRDÃO Nº 21.577/14/3ª

“... A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, APURADO POR MEIO DE RECOMPOSIÇÃO DE CONTA GRÁFICA, NO PERÍODO DE JANEIRO A DEZEMBRO DE 2009, EM DECORRÊNCIA DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS

ORIGINÁRIOS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DESTINADAS A USO E CONSUMO E BENS ALHEIOS AO ESTABELECIMENTO E CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA FORA DA ÁREA DE BENEFICIAMENTO PRIMÁRIO. EXIGE O FISCO, AINDA, O ICMS DEVIDO PELA DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO, PARA FINS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO.

[...]

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

[...]

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

ASSIM DISCORRE EM SUA MANIFESTAÇÃO:

...

- Rolos de Impacto e de Carga (rolo guia correia) - nosso entendimento é que este produto não se desgasta pelo contato com o minério, uma vez que não existe este contato. Estes rolos se posicionam sob o manto do equipamento com a função de guiá-lo, ocorrendo seu desgaste pelo contato com este manto e não com o minério. O CC/MG se posicionou favoravelmente ao entendimento do fisco, em recente julgamento de PTA deste mesmo estabelecimento, na decisão prolatada no Acórdão 21.372/13/1ª (PTA 01.000172472.23 – PTA este relativo ao mesmo estabelecimento impugnante - Mina de Timbopeba).

...

[...]

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

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

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

ESTABELECIMENTO SÃO NECESSÁRIAS PARA A CONSECUÇÃO DOS OBJETIVOS SOCIAIS.

[...]

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

ACÓRDÃO Nº 21.780/15/3ª

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

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

[...]

É DE FÁCIL PERCEPÇÃO QUE TODOS OS ROLOS SERVEM PARA SUSTENTAR E PERMITIR A MOVIMENTAÇÃO DA CORREIA TRANSPORTADORA E SE DESGASTAM EM RAZÃO DO ATRITO

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(ROLO/CORREIA) E ABRASÃO, BEM COMO PELA ALTA CONCENTRAÇÃO DE UMIDADE NO PROCESSO.

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

[...]

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

ACÓRDÃO Nº 22.772/17/3ª

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

[...]

"CORREIA 30 3 16X1 16 2 PLYLON 220 ST", "CORREIA 450 MM 3 16X1 16 5 PLYON EP32", "CORREIA C TALISCA EM V", "CORREIA TRANSP 550X2735MM 8583 HEB", "CORREIA TRANSP L24 2PN 1200 1 8X1 16" E "CORREIA TRANSP L30 3 8 X 1 8 3 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.

[...]

EM SUA PLANILHA ACOSTADA ÀS FLS. 94/104 (VIDE ANEXO II DESTE PARECER), 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: (GRIFOU-SE).

ACÓRDÃO Nº 22.534/17/3ª

PTA/AI: 01.000640353-85

IMPUGNANTE: LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“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.

[...]

- 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 DESTA.

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.

AUZ 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. (GRIFOU-SE)

[...]

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 ...”

ACÓRDÃO Nº 4.528/15/CE

“...MATERIAIS/PRODUTOS QUE DEVEM SER CLASSIFICADOS COMO “MATERIAIS DE USO E CONSUMO”:

- “ELEMENTO RASPADOR”:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A CARACTERIZAÇÃO DO PRODUTO “ELEMENTO RASPADOR” COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO FOI MUITO BEM FUNDAMENTADA PELA FISCALIZAÇÃO EM SUA MANIFESTAÇÃO, NOS SEGUINTE TERMOS:

MANIFESTAÇÃO FISCAL (FLS. 622/624)

“... PRODUTOS:

1 - RASPADOR PARA CORREIA

2 - LÂMINA PARA RASPADOR

3 - LÂMINA COMPONENTE PARA LIMPEZA DE CORREIA TRANSPORTADORA

4 - ELEMENTO RASPADOR

FUNÇÃO: TODOS ESTES QUATRO PRODUTOS TÊM COMO FUNÇÃO A LIMPEZA DA MANTA DA CORREIA TRANSPORTADORA.

ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA NO BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO: NÃO. SÃO MEROS ELEMENTOS COM A FUNÇÃO DE LIMPEZA DA MANTA, NÃO TENDO NENHUMA ATUAÇÃO NO BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO...” (GRIFOU-SE)

Correta, portanto, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco, nos termos do art. 70, incisos III e XVII do RICMS/02 (**aquisição posterior a 01/04/17**).

PNEUS

Os pneus, mesmo aqueles alocados nas atividades de carregamento e movimentação do minério, de modo claro e inequívoco, não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, não se enquadrando no conceito de produto intermediário definido pela Instrução Normativa nº 01/86.

A função dos pneus é de suportar carga, amortecer impacto, rodar, transmitir esforços do motor ao solo, não havendo assim, nenhuma atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção.

O desgaste dos pneus se dá em função da força de atrito com o solo, decorrente do peso do veículo que sustenta, independentemente da existência de minério nas vias em que rodam.

Observe-se que, nos casos em que o veículo transita sem carregamento de minério ou estéril (por exemplo, no retorno após descarregamento, na ida para lavagem, abastecimento, manutenção e outros deslocamentos), os pneus continuam a se desgastar ao suportar a própria carga (massa do veículo).

Portanto, somente o fato de haver o eventual contato físico com o minério, não é suficiente para o enquadramento do pneu como produto intermediário.

É esse o entendimento externado no Acórdão nº 4.751/17/CE, que classificou como materiais de uso e consumo os pneus adquiridos por empresa que também explora a atividade de mineração, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 4.751/17/CE

PTA/AI: 01.000165686-62

RECORRENTE: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

VALE S.A.

- PNEUS, GRAXAS E ÓLEOS LUBRIFICANTES

AS GRAXAS, OS ÓLEOS LUBRIFICANTES E OS PNEUS NÃO PODEM SER CLASSIFICADOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, UMA VEZ QUE NÃO SE ENQUADRAM NAS DEFINIÇÕES CONTIDAS NA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/01 C/C INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86.

AS REFERIDAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS, AO FAZEREM ALUSÃO A CONSUMO DIRETO, RESTRINGEM SUAS DEFINIÇÕES AOS BENS E MATERIAIS QUE PARTICIPEM ATIVA E DIRETAMENTE DO PROCESSO DE PRODUÇÃO, GERANDO, VIA DE CONSEQUÊNCIA O PRODUTO FINAL.

ASSIM, UMA CARREGADEIRA, UM BRITADOR, UMA PENEIRA, ENTRE OUTROS, PARTICIPAM ATIVA E DIRETAMENTE DO PROCESSO DE PRODUÇÃO DO MINÉRIO DE FERRO, O QUE NÃO OCORRE COM OS ÓLEOS LUBRIFICANTES E AS GRAXAS, CUJA ÚNICA FUNÇÃO É A LUBRIFICAÇÃO DE PARTES E PEÇAS DE VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, OU SEJA, ESSES PRODUTOS NÃO CONTRIBUEM DE FORMA DIRETA PARA A PRODUÇÃO DO MINÉRIO.

[...]

OS PNEUS, MESMO AQUELES ALOCADOS NAS ATIVIDADES DE CARREGAMENTO E MOVIMENTAÇÃO DO MINÉRIO, DE MODO CLARO E INEQUÍVOCO, NÃO DESENVOLVEM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA, DENTRO DA LINHA DE PRODUÇÃO, NÃO SE ENQUADRANDO NO CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO DEFINIDO PELA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86.

A FUNÇÃO DOS PNEUS É DE SUPORTAR CARGA, AMORTECER IMPACTO, RODAR, TRANSMITIR ESFORÇOS DO MOTOR AO SOLO, NÃO HAVENDO ASSIM, NENHUMA ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA, DENTRO DA LINHA DE PRODUÇÃO.

O DESGASTE DOS PNEUS DÁ-SE EM FUNÇÃO DA FORÇA DE ATRITO COM O SOLO, DECORRENTE DO PESO DO VEÍCULO QUE SUSTENTA, INDEPENDENTEMENTE DA EXISTÊNCIA DE MINÉRIO NAS VIAS EM QUE RODAM.

OBSERVE-SE QUE, NOS CASOS EM QUE O VEÍCULO TRANSITA SEM CARREGAMENTO DE MINÉRIO OU ESTÉRIL (NO RETORNO APÓS DESCARREGAMENTO, POR EXEMPLO) OS PNEUS CONTINUAM A SE DESGASTAR AO SUPORTAR A PRÓPRIA CARGA (MASSA DO VEÍCULO).

PORTANTO, SOMENTE O FATO DE HAVER O EVENTUAL CONTATO FÍSICO COM O MINÉRIO, NÃO É SUFICIENTE PARA O ENQUADRAMENTO DO PNEU COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO.

O CONTATO A QUE SE REFERE A IN Nº 01/86 É O CONTATO PARA A PRODUÇÃO DO MINÉRIO, COMO TEM A MANDÍBULA DO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

BRITADOR (QUE MÓI O MINÉRIO), QUE SE DESGASTA EM FUNÇÃO DESSE CONTATO, NO PROCESSO DE PRODUÇÃO DO MINÉRIO, O QUE NÃO É O CASO DOS PNEUS ...” (GRIFOU-SE)

Como se vê, os produtos acima, dentre outros objetos da presente autuação, não geram direito a créditos do ICMS, nos termos do art. 70, incisos III e/ou XVIII do RICMS/02, uma vez que caracterizados como materiais de uso e consumo.

Concluindo, analisando-se as planilhas elaboradas pelo Fisco, verifica-se que todas as partes e peças objeto da presente atuação, pelas razões já expostas, enquadram-se nas hipóteses previstas no art. 66, § 13 e 22 do RICMS/02, novamente reproduzidos abaixo, sendo caracterizadas como materiais de uso e consumo.

Art. 66 ...

[...]

§ 13. Não se enquadra no conceito de bem do ativo imobilizado a parte de um bem principal não definida nas hipóteses previstas nos incisos II, III e IV do § 12 e utilizada para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem.

[...]

Efeitos a partir de 01/04/2017 - Dec. nº 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.

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

É importante salientar que a Lei Complementar nº 87/96 não alterou o conceito, para aplicação da legislação do ICMS, de produto intermediário e de material de uso e consumo, não tendo sentido, pois, a afirmação da Impugnante de que todos os insumos de produção dão direito ao aproveitamento de créditos fiscais de ICMS, condicionando apenas a comprovação de que eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial.

Ademais, o art. 33, caput e inciso I da LC nº 87/96, estabelece que, na aplicação do art. 20 da mesma lei, utilizado com fundamento de sua defesa pela

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Autuada, deverá ser observado que os créditos de materiais de uso e consumo somente darão direito a créditos de ICMS a partir de 01/01/33.

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

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

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

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

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.

Vê-se, pois, que há um amplo arcabouço legal que ampara o feito fiscal, transitando desde a CR/88 até as normas regulamentares internas do Estado de Minas Gerais, que autorizam os estornos de créditos em casos da espécie.

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, incisos III e/ou XVII do RICMS/02.

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

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

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

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

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)

Legítimas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo 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.

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

correspondente à diferença entre a alíquota interna

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

Não procedem as alegações da Impugnante da necessidade de edição de lei complementar para a cobrança do ICMS relativo ao diferencial de alíquota em operações interestaduais de aquisição de mercadorias para uso ou consumo, uma vez que não teria sido suprida pela publicação da Lei Complementar nº 87/96 e, posteriormente, pelo advento da Emenda Constitucional nº 87/2015.

A Defesa se aproveita da recente publicação da EC nº 87/2015, se valendo da discussão acerca da necessidade de publicação de nova Lei Complementar para a cobrança do diferencial de alíquota no caso das operações destinadas a não contribuintes do imposto para argumentar questão pacificada acerca da exigência do diferencial de alíquota nas operações destinadas a contribuinte, como é o caso da Autuada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Antes da Emenda Constitucional mencionada, já havia incidência do diferencial de alíquota quando a operação era destinada a contribuinte do imposto nas operações de aquisição de mercadorias para uso ou consumo.

Logo, a forma de tributação da operação não sofreu alterações em razão da promulgação da referida emenda, ou seja, o recolhimento do diferencial de alíquota continua sendo realizado apenas para o estado destino e recolhido pelo destinatário. Portanto, todos os critérios utilizados para a definição dos elementos da obrigação tributária permanecem inalterados.

Assim, a novidade trazida pela citada emenda se refere unicamente à definição do Estado de destino como sujeito ativo do DIFAL nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte e à “partilha” desse montante entre a unidade da federação de origem e aquela do destino, nos anos de transição, conforme o art. 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CF/88.

Antes da referida emenda, relativamente a essas operações e prestações destinadas a consumidor final não contribuinte, o ICMS era devido integralmente ao estado de origem.

Cabe ressaltar que o estado de Minas Gerais estabeleceu todas os elementos da hipótese de incidência relativos ao DIFAL, sem se afastar do texto constitucional, como estabelecido no item 6 do § 1º do art. 5º e pelo inciso II do art. 6º, ambos da Lei nº 6.763/75.

Importante, ainda, destacar a decisão proferida, em 31/01/22, (Anexada ao Grupo AIAF do presente e-PTA) em matéria idêntica, referente ao Mandado de Segurança – Processo nº 5143487-04.2018.8.13.0024, que a Autuada consta como Impetrante.

PROCESSO 5143487-04.2018.8.13.0024

“... INSURGE A AUTORA CONTRA A COBRANÇA DO DIFAL EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PARA USO E CONSUMO NOS SEUS ESTABELECIMENTOS, OU SEJA, EM RELAÇÃO AOS QUAIS ESTÁ É A CONSUMIDORA FINAL (ADQUIRENTE).

(...)

EM SÍNTESE, CONSIGNOU A CORTE SUPREMA, AO APRECIAR O TEMA Nº 1.093 DA REPERCUSSÃO GERAL, A INVALIDADE “DA COBRANÇA, EM OPERAÇÃO INTERESTADUAL ENVOLVENDO MERCADÓRIA DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE, DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS, NA FORMA DO CONVÊNIO Nº 93/2015, AUSENTE LEI COMPLEMENTAR DISCIPLINADORA”.

NO ENTANTO, ENTENDO, QUE A QUESTÃO DISCUTIDA NO PRESENTE FEITO, NÃO SE ENQUADRA AO TEMA Nº 1.093 DO STF, JULGADO RECENTEMENTE SOB A SISTEMÁTICA DE REPERCUSSÃO GERAL, VISTO QUE A

MATÉRIA ALI DISCUTIDA SE LIMITAVA ÀS OPERAÇÕES ENVOLVENDO CONSUMIDORES FINAIS NÃO CONTRIBUINTES DO ICMS, O QUE NÃO É O CASO DA AUTORA, TENDO EM VISTA QUE ESTÁ SE DIZ CONTRIBUINTE DE ICMS.

ADEMAIS, CABE RESSALTAR QUE A EC Nº 87/2015 (INCISO VII, ART. 155, § 2º, DA CF) NÃO REPERCUTIU NAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS QUE DESTINAM BENS E SERVIÇOS A CONTRIBUINTES DO IMPOSTO, POIS NESTE CASO JÁ ERA ASSEGURADA A COBRANÇA ANTES DA REDAÇÃO CONFERIDA PELA EC Nº 87/2015.

(...)

FEITAS ESSAS CONSIDERAÇÕES, NÃO HÁ O QUE SE FALAR EM ILEGALIDADE DA REFERIDA COBRANÇA.

COM ESSAS CONSIDERAÇÕES, ACOELHO PARCIALMENTE OS EMBARGOS APENAS PARA SANAR A CONTRADIÇÃO E OMISSÃO E MODIFICAR O DISPOSITIVO DA SENTENÇA QUE, QUE PASSARÁ A CONSTAR.

“SEM MAIS DELONGAS, DENEGO A SEGURANÇA PLEITEADA”.

...”

Desta forma, correta a cobrança do DIFAL pelo Estado de Minas Gerais.

Da Sujeição Passiva

Conforme relatado, a empresa CSN Cimentos S/A foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, na condição de responsável subsidiária, com fulcro no art. 133, inciso II do CTN, tendo em vista a operação de reestruturação societária realizada em 31/01/21, denominada pela Autuada como “drop down”.

Código Tributário Nacional - (CTN)

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

[...]

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Conforme Ata da Assembleia Geral Extraordinária, realizada em 31/01/21, todas as ações da CSN Cimentos S/A foram subscritas pela acionista Companhia Siderúrgica Nacional que integralizou o capital social com o “acervo líquido composto dos ativos, passivos, bens, direitos e obrigações que compõem a Unidade de Cimentos da Companhia Siderúrgica Nacional.”

A reestruturação societária está prevista no ordenamento jurídico brasileiro, primordialmente, na Lei nº 6.404/76, bem como na Lei nº 10.406/02, que introduziu o Novo Código Civil, podendo ocorrer sob a forma de transformação, incorporação, fusão e cisão (arts. 1.113 a 1.122 do Código Civil) e, também, por meio da transferência do fundo de comércio (arts. 1.142 a 1.149 do Código Civil).

Analisando a reestruturação societária ocorrida, denominada *DROP DOWN*, observa-se que ela não se amolda a nenhuma das formas estabelecidas no nosso ordenamento jurídico atual.

A Superintendência de Tributação deste Estado (SUTRI/SEF/MG) já manifestou sobre a reestruturação societária denominada *DROP DOWN* em algumas soluções dadas às Consultas de Contribuintes, como por exemplos as Consultas de nº 106/2020 e 270/2015, *verbis*:

Consulta de Contribuinte nº 106/2020

Ementa:

ICMS – SUCESSÃO – DROP DOWN – SALDO CREDOR – TRANSFERÊNCIA – Na ocorrência de reestruturação societária denominada *DROP DOWN*, não há previsão legal para a transferência do saldo credor, consoante art. 170 do RICMS/2002, na hipótese em que há continuidade de atividade sujeita à incidência do ICMS pelo estabelecimento sucedido.

(...)

Observa-se que este modelo de reestruturação societária não se amolda a nenhuma das formas estabelecidas no ordenamento jurídico atual. Considerando a sua atipicidade, tem-se por

melhor solução aplicar a norma relativa à operação que mais se assemelha ao fato. Nestes termos, pode-se destacar especificamente duas modalidades: cisão e trespasse.

A cisão consiste na operação pela qual a empresa transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão. Ressalte-se que a sociedade que absorve a parcela do patrimônio de empresa cindida a sucede nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão.

A referida modalidade se encontra positivada no ordenamento jurídico através do parágrafo único do art. 1.053 do Código Civil e do art. 229 da Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas).

Por sua vez, a operação de alienação de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, também conhecida como trespasse, consiste na transferência da propriedade do complexo de bens corpóreos e incorpóreos necessários ao exercício da atividade empresarial, possibilitando ao adquirente a continuidade da empresa. Tal modalidade encontra-se inserida nos arts. 1.142 a 1.149 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil), bem como na Lei nº 11.101/2005 (Lei de Falências).

Mediante a comparação entre tais modalidades, observa-se que, diante dos fatos relatados, aquela que mais se aproxima da operação DROP DOWN é a alienação de fundo de comércio ou trespasse.

E o CTN, em seu art. 133, estabelece a responsabilidade tributária subsidiária nas sucessões por aquisição de fundo de comércio:

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

(...)

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Dessa forma, consoante inciso II do art. 133 retrotranscrito, na presente hipótese, depreende-se que há continuidade de atividades comerciais ou industriais pela Consulente, sujeitas à incidência do ICMS, ainda que distintas da atividade específica objeto do DROP DOWN, em virtude da manutenção de sua inscrição estadual ativa no cadastro estadual vinculada a CNAEs típicas de contribuintes do ICMS, mesmo após a abertura da inscrição estadual da nova empresa ...”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Consulta de Contribuinte nº 270/2015

Ementa:

ICMS - INCORPORAÇÃO - SUCESSÃO - O disposto no art. 170 do RICMS/2002 pressupõe a baixa da inscrição estadual do estabelecimento objeto das hipóteses nele tratadas, observado o disposto no art. 11 da Portaria SRE nº 055/2011.

(...)

Nota-se que no caso foi realizada uma operação “Drop Down”, que é caracterizada pelo aumento de capital que uma sociedade empresária realiza em uma empresa dentro de sua estrutura societária (subsidiária), por meio de conferência de ativos (tangíveis e intangíveis).

Considerando a sua atipicidade, tem-se por melhor solução aplicar a norma relativa à operação que mais se assemelha ao fato.

Nesse caso, a aquisição de fundo de comércio, também denominada “trespasse”, é o instituto que mais se aproxima da operação realizada, uma vez que ela consiste na transferência da propriedade do complexo de bens corpóreos e incorpóreos necessários ao exercício da atividade empresarial, possibilitando ao adquirente a continuidade da empresa ...”

No presente caso, a ocorrência efetiva da reestruturação societária denominada *DROP DOWN* ocorreu em 31/01/2021. Não houve qualquer interrupção de produção, alteração de estabelecimento físico ou mesmo de endereço; ocorrendo a continuidade de operação na mesma atividade.

Razão Social	OBS
Companhia Siderúrgica Nacional	Fim das atividades em 31/01/2021
CSN Cimentos S/A	Início das atividades em 01/02/2021

Necessário esclarecer que a Inscrição Estadual de nº 042014526.04-05 do estabelecimento da Autuada encontra-se Ativa e sem movimento, sendo que a qualquer momento pode ser solicitada a baixa da referida inscrição estadual.

Saliente-se que já houve julgamento pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG de matéria envolvendo operação de *DROP DOWN*, *verbis*:

ACORDÃO Nº 20.430/11/1ª

EMENTA CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO DE ICMS – OPERAÇÃO DROP DOWN. IMPUTAÇÃO FISCAL DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO DE ICMS, RECEBIDO DE SALDO DE TRANSFERÊNCIA REFERENTE A OPERAÇÃO DROP DOWN, POR

INFRINGÊNCIA AO DISPOSTO NO ART. 65, § 2º DA PARTE GERAL DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXV DA LEI Nº 6.763/75. ENTRETANTO, COMPROVADO NOS AUTOS QUE A AUTUADA É SUCESSORA DA EMPRESA REMETENTE DOS CRÉDITOS, LEGITIMA-SE O APROVEITAMENTO DOS MESMOS SOB A ÉGIDE DO DROP DOWN, JUSTIFICANDO, ASSIM, O CANCELAMENTO DAS EXIGÊNCIAS. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

O FEITO FISCAL NÃO MERECE PROSPERAR, POIS, AINDA QUE NÃO SE ENXERGUE DE MANEIRA LINEAR A EXPRESSÃO “DROP DOWN” DENTRO DA NOSSA LEGISLAÇÃO TAL QUAL DEFENDIDO PELO FISCO, TEM-SE, DE OUTRO LADO, QUE ESTA OPERAÇÃO NADA MAIS É QUE UM INSTITUTO DECORRENTE DE UMA CESSÃO DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES RESULTANTE DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA DE CONFERÊNCIA DE BENS E DIREITOS (...) (G.N.)

COM O DEVIDO RESPEITO À TESE CONTIDA NO AUTO DE INFRAÇÃO, TEM-SE QUE A MODALIDADE EM COMENTO ESTÁ DENTRE AS HIPÓTESES DE SUCESSÃO TRIBUTÁRIA, POIS, COMO VISTO E REVISTO NOS AUTOS, HOVE AQUI UMA REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA COM INTEGRALIZAÇÃO DE

CAPITAL SIGNIFICATIVO E CONTINUIDADE DAS ATIVIDADES DE FORMA ININTERRUPTA. (G.N.)

ORA, ISSO É OU NÃO UMA “SUCESSÃO TRIBUTÁRIA”? CLARO QUE SIM! (...)

PORTANTO, TEM-SE QUE A MODALIDADE INTITULADA DE “DROP DOWN” NADA MAIS É QUE A CONVALIDAÇÃO DE UMA SUCESSÃO CIVIL, TRABALHISTA E TRIBUTÁRIA, RAZÃO PELA QUAL, ADMITE-SE AQUI, O CREDITAMENTO LEVADO A CABO PELA IMPUGNANTE. (...)

Nesse sentido, pode-se mencionar o Agravo de Instrumento: AI 5005129-80.2017.4.03.0000 SP do Tribunal Regional Federal da 3ª Região TRF – 3, que deferiu pedido de redirecionamento da execução fiscal em face da parte agravante em uma operação de Drop Down, *verbis*:

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 5005129-80.2017.4.03.0000

EMENTA – AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. OPERAÇÃO DROP DOWN. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA CONFIGURADA.

(...)

4. OPERAÇÃO DROP DOWN. A PAR DE NÃO POSSUIR REGULAMENTAÇÃO LEGAL NO ORDENAMENTO PÁTRIO, É TIDA DOUTRINARIAMENTE COMO REGULAR, PELA QUAL UMA EMPRESA TRANSFERE BENS DE SEU ATIVO PATRIMONIAL A OUTRA (TIDA POR RECEPTORA/SUBSIDIÁRIA) E, EM CONTRAPARTIDA, RECEBE DESTA O EQUIVALENTE EM PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA, ATRAVÉS DE AÇÕES OU QUOTAS DO CAPITAL SOCIAL.

5. CONTUDO, TAL OPERAÇÃO NÃO PODE SER ANALISADA DE FORMA DISSOCIADA DO CASO CONCRETO, POSTO QUE UMA TRANSAÇÃO SOCIETÁRIA REGULAR NÃO PODE SERVIR DE INSTRUMENTO PARA IMPEDIR O CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES, EM ESPECIAL, PERANTE O FISCO.

(...)

Diante do exposto, resta comprovado que independente de denominação houve uma reorganização societária que está entre as hipóteses de sucessão tributária.

Correta, portanto, a eleição do contribuinte CSN Cimentos S.A no polo passivo da obrigação tributária, na condição de responsável subsidiária, nos termos do art. 133, inciso II do CTN.

Da Arguição de Aplicação Indevida da Multa de Revalidação

A Impugnante sustenta que a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 somente poderia ser aplicada nos casos previstos no inciso III do art. 53 do mesmo diploma legal, isto é, somente nos casos de não recolhimento do imposto.

Entende o Sujeito Passivo, no entanto, que a hipótese dos autos é de utilização indevida de créditos, enquadrando-se na disposição do inciso IV do art. 53 da Lei nº 6.763/75, concluindo que a multa de revalidação a ele imputada deve ser cancelada, por ausência de tipicidade.

No entanto, em que pesem os seus argumentos, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que o art. 53, § 1º da Lei nº 6.763/75 estabelece, claramente, que as multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

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

[...]

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;

[...]

§ 1º As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

Por outro lado, o art. 195 do RICMS/02, com a redação dada pelo art. 3º do Decreto nº 46.698, de 30/12/14, com vigência a partir de 01/02/15, extinguiu a necessidade de recomposição da conta gráfica em casos da espécie.

Com essa alteração, o caput do referido dispositivo legal estabeleceu expressamente que, nos casos envolvendo aproveitamento indevido de créditos de ICMS, os valores indevidamente apropriados serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, da multa relativa ao aproveitamento indevido e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

RICMS/02 - Vigência a partir de 01/02/15

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

Esclareça-se, porém, que o § 1º do referido dispositivo legal, garante ao contribuinte a quitação do crédito tributário com os créditos acumulados que detiver, observado o disposto nos §§ 2º e 3º do mesmo dispositivo.

Art. 195 ...

§ 1º O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

§ 2º O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1º, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

§ 3º Na hipótese de saldo igual a zero ou saldo devedor, no período a que se refere o § 2º, fica vedada a dedução de que trata o § 1º.

§ 4º Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, e os juros de mora a

ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1º.

Por sua vez, o § 4º disciplina que valores relativos aos juros de mora e à multa de revalidação sofrerão redução proporcional à parcela quitada mediante utilização de saldos credores acumulados.

Assim, se o contribuinte detiver saldo credor acumulado para quitar a totalidade dos créditos indevidamente apropriados, ele arcará somente com o valor da multa isolada exigida, como ocorria à época em que se exigia a recomposição da conta gráfica.

De forma similar, se o saldo credor acumulado for suficiente para cobrir apenas parte dos créditos indevidamente apropriados, os juros de mora e a multa de revalidação serão exigidos somente de forma proporcional à parcela não quitada, o que ocorria, também, à época da exigência da recomposição da conta gráfica, em que os créditos do contribuinte eram inferiores aos valores glosados.

Se o contribuinte não possuir nenhum saldo credor, a recomposição geraria valor a recolher exatamente igual ao somatório dos créditos glosados, sobre o qual incidiria a multa de revalidação.

Independentemente dessas observações, a exigência fiscal da multa de revalidação, como já afirmado, está devidamente amparada no caput do art. 195 do RICMS/02.

Há que se destacar que a nova regra contida no dispositivo legal em apreço tem efeitos retroativos, pois a nova redação apenas instituiu um novo critério de apuração ou de procedimento de fiscalização (não obrigatoriedade de recomposição da conta gráfica), nos termos do § 1º do art. 144 do CTN, sem qualquer prejuízo ao contribuinte, pois este pode fazer uso de eventuais créditos acumulados que possuir para quitação do crédito tributário, ou, se assim não desejar, manter os créditos em sua conta gráfica para compensação com débitos futuros ou mesmo transferi-los a terceiros, nos termos previstos na legislação.

O próprio Decreto 46.698/14 (art. 4º), que alterou a redação do art. 195 do RICMS/02, faz menção expressa a seus efeitos retroativos, com fulcro no art. 144, § 1º do CTN.

Portanto, contrariamente à afirmação da Impugnante, o procedimento fiscal está devidamente amparado na legislação que rege a matéria, uma vez que a exigência da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 está expressamente prevista no art. 195 do RICMS/02.

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 (proveitamento de créditos de ICMS em desacordo com o disposto na legislação tributária), ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

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

[...]

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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

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

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

[...]

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

Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 22 de setembro de 2022.

Antônio César Ribeiro
Relator

André Barros de Moura
Presidente