

Acórdão: 24.431/23/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002372266-24  
Impugnação: 40.010154511-19  
Impugnante: Votorantim Cimentos S.A.  
IE: 001367946.01-80  
Proc. S. Passivo: Eduardo Borges Pinho/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, contrariando o disposto no art. 70, incisos III e XVII do RICMS/02, que vedam 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 - 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, inerentes ao período de agosto de 2017 a junho de 2021:

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

Exige-se o 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.

Compõem o Auto de Infração os seguintes anexos:

- Anexo 1: refere-se ao demonstrativo do crédito tributário;

- Anexo 2: planilha contendo o detalhamento, por nota fiscal, das mercadorias consideradas materiais de uso ou consumo;
- Anexo 3: refere-se às mercadorias admitidas como de uso e consumo pelo contribuinte em Termo de Autodenúncia, as quais foram desconsideradas na presente autuação;
- Anexo 4: contém a análise do Fisco dos produtos objeto da presente autuação, com base em informações prestadas pelo Contribuinte.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 32/52, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 347/370.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 371/421, opina 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.

#### **1. Do Mérito:**

#### **1.1. 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 agosto de 2017 a junho de 2021, relativos a materiais de uso e consumo.

Os bens cujos créditos foram glosados estão relacionados nas planilhas inseridas nos Anexos 2 e 4 do Auto de Infração.

Exige-se o 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 tece, inicialmente, considerações sobre o princípio da não cumulatividade do ICMS e a possibilidade de aproveitamento do crédito do ICMS incidente nas operações de aquisição de mercadorias que entende essenciais à sua atividade.

Nesse sentido, a Impugnante afirma que o art. 155, § 2º, inciso II, da CF e a LC nº 87/96 teriam limitado a não cumulatividade do imposto, condicionando o direito ao crédito do imposto destacado nas notas fiscais aos bens adquiridos para utilização na atividade do estabelecimento, nos termos do § 1º do art. 20.

No seu entender, da norma acima, verifica-se que o contribuinte tem direito a apurar créditos de ICMS em decorrência da aquisição de insumos utilizados/consumidos em seu processo produtivo e cita decisões do STF sobre a característica de insumos que possibilitavam o creditamento do antigo ICM, à época vigente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

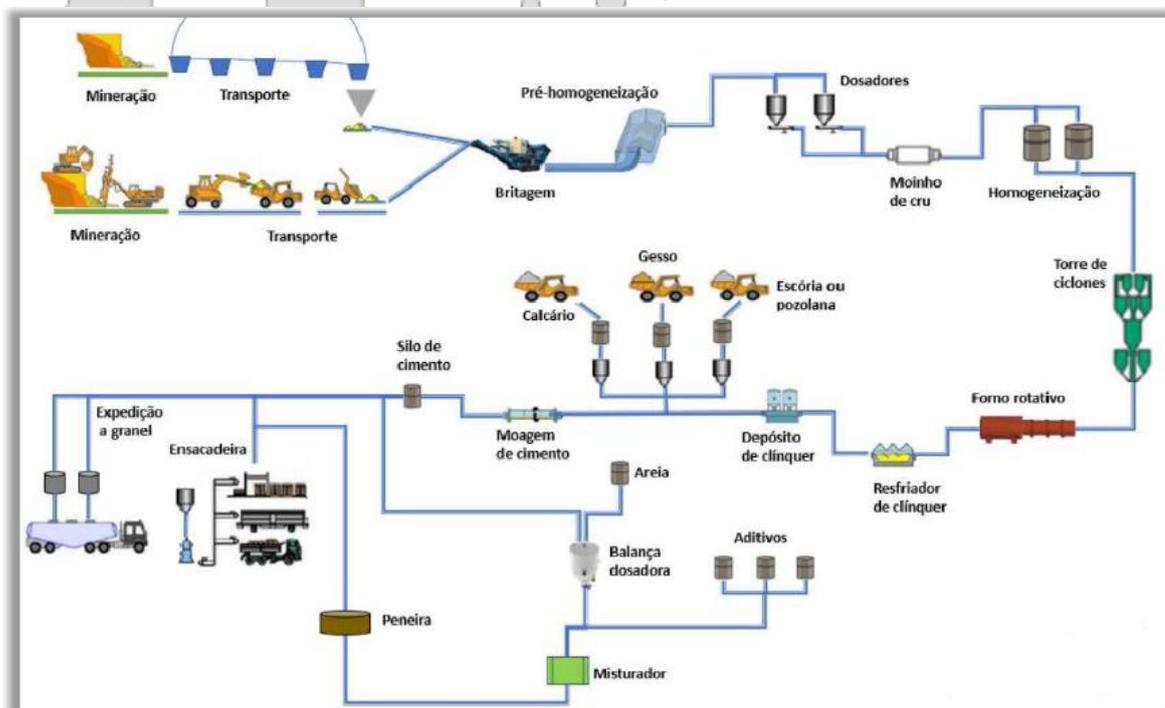
Menciona, nessa linha, que “o C. STJ firmou o entendimento de que, a partir da vigência da LC 87/96, os insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte geram direito ao crédito do imposto, tendo adotado o conceito de crédito físico”.

Ressalta que é exatamente essa a situação dos presentes autos, posto que os bens/insumos/materiais considerados no presente lançamento, muito embora não se agreguem à mercadoria produzida, sofrem desgaste no processo de industrialização da Impugnante, sujeitando-se à reposição para dar continuidade à atividade operacional do contribuinte.

Reafirma que não haveria como afastar a legitimidade dos créditos de ICMS apropriados pela Impugnante, decorrentes da aquisição de insumos/produtos intermediários, tendo em vista que se referem a itens necessários ao seu processo produtivo e essenciais à consecução da sua atividade empresarial.

À guisa de demonstrar a legitimidade dos créditos de ICMS apropriados pela Impugnante, relativamente à aquisição de produtos intermediários (considerados equivocadamente pela D. Fiscalização como de uso e consumo), apresenta demonstração sintética do processo produtivo da Autuada.

Junta aos autos Laudo Técnico elaborado pelo Departamento de Engenharia de Produção da Universidade Federal do Paraná (UF/PR), com o objetivo de demonstrar detalhadamente como funciona o processo industrial do cimento (Doc. 04), conforme fluxograma abaixo:



Descreve, nesse sentido, as etapas de seu fluxo produtivo, da seguinte forma:

“... o processo produtivo de fabricação do cimento se inicia com a mineração das suas matérias primas.

Essas matérias primas são extraídas das minas mediante utilização de explosivos ou por processo mecânico, passando por um processo de britagem primária, que serve para reduzir o tamanho do material extraído.

O material britado é transportado com a ajuda de caminhões para a fábrica, onde é armazenado em silos verticais ou armazéns horizontais. A armazenagem desse material geralmente é combinada com um processo de pré-homogeneização, que consiste em depositar, por camadas, o calcário e o quartzito, por meio das empilhadeiras.

As matérias primas são selecionadas e dosificadas, segundo parâmetros químicos pré-estabelecidos, de acordo com a qualidade do clínquer que se pretende obter.

Definidas as proporções para obtenção do clínquer, as matérias primas são transportadas com a ajuda de caminhões para moinhos, onde será fabricado o 'cru', que consiste em uma mistura finamente moída.

Concomitantemente à moagem, ocorre um processo de adição de outros materiais, tais como areia, cinzas de pirite e bauxite, para que sejam obtidas as quantidades pretendidas dos compostos que constituem o 'cru': cálcio, sílica, alumínio e ferro, essenciais na fabricação do cimento. A mistura de 'cru', devidamente dosada e com a espessura adequada, deve ser homogeneizada, com o intuito de se obter a exata combinação dos elementos que formam o clínquer.

Essa homogeneização é executada em silos verticais de grande porte, por meio de processos pneumáticos e por gravidade. Após essa etapa, o 'cru' passa por um processo de pré-aquecimento, que consiste no aquecimento da mistura na torre de ciclone, onde acontece a descarbonatação e se inicia a pré-calcinação do material. As transformações ocorridas na torre de ciclone transformam o 'cru' em farinha, produto apto a ser cozido em fornos de altas temperaturas.

No forno, a farinha passa por um processo de clinquerização, por meio do qual obtém-se o clínquer – produto com aspecto de bolotas escuras. Após o cozimento o clínquer sai do forno e é transportado para o arrefecedor, onde sofre uma diminuição brusca de temperatura que lhe confere características importantes de cimento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O cimento é o resultado da moagem do clínquer, gesso e aditivos, que irão atribuir as características ao cimento. Após a moagem, o cimento produzido é transportado por caminhões ou correias transportadoras e armazenado em silos ou armazéns horizontais. A remessa do cimento ao mercado pode ser feita de duas maneiras: a granel ou em sacos.

Na forma a granel o cimento é transferido diretamente do silo de armazenagem para caminhões cisterna, cisterna para transporte ferroviário ou para navios de transporte de cimento. Na forma de saco, é embalado (por meio de ensacadeiras) e depositados em paletes que posteriormente serão transportados aos consumidores.”

Tece considerações sobre a essencialidade dos materiais adquiridos, de modo a demonstrar a legitimidade dos créditos de ICMS por ela apropriados.

Ressalta, nesse contexto, que, diante do complexo processo produtivo do cimento, *“invariavelmente adquire insumos/produtos intermediários (anéis, buchas, chapas, filtros, tijolos e demais materiais) que são imprescindíveis ao processo produtivo do cimento, haja vista sua utilização direta nas atividades desenvolvidas”*.

Pontua que, no curso da fiscalização, a D. Fiscalização teria analisado os seguintes materiais adquiridos pela Impugnante, classificando-os como bens de uso e consumo:

Materiais fiscalizados				
Abraçadeira	Correia	Mandíbula	Régua	Rolete
Ancoragem	Corrente	Manga	Roldana	Tinta
Anel	Cunha	Manta	Rolete	Diluyente
Barra	Duto	Martelo	Rolo	Cartucho
Borracha	Emenda	Pá	Segmento	Solução
Bucha	Filtro	Tijolo	Setor	Solvente
Cabeça	Grampo	Palheta	Suporte	Viga
Caçamba	Grelha	Parafuso	Tampa	Tábua
Camisa	Lamela	Placa	Tela	Filme
Caneca	Lâmina	Porca	Vedação	Caixa
Chapa	Lauril	Proteção	VC/DES	Válvula
Cliche	Lona	Quadro	Peróxido	
Corrediça	Mancal	Reforçador	Raspador	

Salienta, no entanto, que todos esses materiais teriam sido devidamente analisados pelo Departamento de Engenharia de Produção da UF/PR e se encontram considerados no Laudo Técnico referido (vide Doc. 04), tendo a Impugnante elaborado

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o ANEXO 01, com o objetivo de facilitar a análise de tais materiais e a visualização da sua essencialidade ao processo produtivo do cimento.

Destaca que, segundo as conclusões apresentadas nos termos do Laudo Técnico, os insumos/produtos intermediários fiscalizados seriam exclusivamente destinados ao processo produtivo do cimento, de modo a viabilizar o funcionamento de diversas máquinas e equipamentos indispensáveis à consecução das atividades operacionais da Impugnante, mostrando-se essenciais à consecução da sua atividade empresarial, não restando dúvidas quanto ao direito de crédito dessas operações.

Na sua visão “há produtos que, em uma análise superficial, podem parecer bens de uso e consumo, mas que dependendo da sua utilização, se forem consumidos ou inutilizados no processo de industrialização em determinado ponto da linha de produção, em caráter de essencialidade, para a obtenção do novo produto, deverão ser classificados como insumos/produtos intermediários”.

Nesse sentido, apresenta tabela exaustiva com a indicação de cada um dos itens adquiridos no processo produtivo do cimento, mas cujos créditos teriam sido indevidamente glosados pela D. Fiscalização (Doc. 05), com a indicação da ‘Descrição’, ‘Função’, ‘Equipamento que utiliza’ e o ‘Setor’, de modo a facilitar a análise e a visualização do contexto fático em tela, bem como demonstrar a necessidade de reconhecimento da legitimidade dos créditos apropriados.

A título exemplificativo, apresenta a tabela abaixo, contendo, segundo suas palavras, “informações relevantes dos insumos/produtos intermediários em análise, tendo indicado sua ‘Descrição’ e ‘Função’ no processo produtivo do cimento”:

Material	Descrição	Função
Abraçadeira	Aplicação na esteira de limpeza do britador	Transporte de calcário
Ancoragem	Fixação de concreto	Produção de clínquer
Anel	Montagem do rolo do moinho atox	Moagem de farinha
Barra	Fundido para britador de clínquer	Britar clínquer resfriado
Borracha	Para montagem da correia elevador	Transporte de argamassa
Bucha	Montagem de revestimento de britador	Britar calcário
Cabeça	Peça para maçarico de forno	Queima do clínquer
Caneca	Caçamba para transportador metálico	Transporte de clínquer
Chapa	Chapa metálica para montagem industrial	Produção de clínquer
Correia	Correia transportadora	Transportar cimento
Duto	Duto de imersão do ciclone	Produção de clínquer
Emenda	Emenda para correia transportadora	Transporte de cimento
Filtro	Montagem de revestimento de britador	Britar calcário
Grelha	Placa fundida para moagem de cimento	moagem de cimento
Lâmina	Raspador para limpeza de correia transportadora	Transportar cimento
Lona	Lona de fluidização para transporte de material fino	Ensacar o cimento
Mandíbula	Peça fundida para britador	Britar calcário
Manga	Elemento filtrante para filtro de despoeiramento	Filtrar
Tijolo	Tijolo refratário para aplicação no forno	Produção de clínquer

Assim, segundo seu entendimento, *os materiais considerados como sendo de uso e consumo pela D. Fiscalização, na verdade seriam insumos/produtos intermediários que geram direito ao crédito do imposto, tendo em vista que seriam utilizados para integração no produto ou para consumo no respectivo processo de industrialização, motivo pelo qual não haveria fundamento jurídico para a glosa dos créditos, sendo improcedente a exigência fiscal*”.

Com o intuito de demonstrar a necessidade de se fazer uma análise individualizada, para cada material adquirido, a Impugnante apresenta argumentos relativos a produtos específicos, conforme abaixo:

“Análise e considerações relevantes acerca do **TIJOLO REFRATÁRIO**:

Assim, observa-se da tabela acima que um dos itens considerados de uso e consumo pela D. Fiscalização foi o tijolo refratário. No entanto, esse material é aplicado no processo de clínquerização e tem como finalidade proteger as chapas de aço que compõem os fornos de alta temperatura, o ciclone e o sistema de resfriamento, sofrendo rápido desgaste em razão do contato direto com o produto em fabricação.

O material refratário suporta a ação de sólidos, líquidos ou gases corrosivos, presentes em altas temperaturas, sendo essencial para a atividade de produção do cimento.

Esses refratários são utilizados em diversos setores da planta industrial, desde a torre de ciclones e os fornos, até a etapa de resfriamento, sendo aplicados na parte interna desses equipamentos, em forma de tijolo, concreto e argamassa, com a finalidade de proteger a parte estrutural e metálica contra a abrasão, corrosão e temperatura.

Considerando que esse material sofre intenso desgaste durante o processo produtivo e se encontra em contato direto com a matéria prima, os resíduos decorrentes do seu desgaste são materialmente incorporados ao produto final (cimento). Isso porque, os refratários são consumidos durante o processo produtivo de fabricação do cimento, por meio do desgaste durante a sua utilização como protetor térmico, abrasivo e corrosivo dos equipamentos.

Nesse sentido, sem a atuação específica dos materiais refratários, o calor emanado dos fornos se irradiaria por todo o estabelecimento, tornando impraticável a presença humana no ambiente. Ademais, a fuga de calor impediria ou tornaria excessivamente dispendiosa a manutenção da temperatura necessária para a fusão do minério utilizado como insumo no processo produtivo.

Portanto, não há como classificar os materiais refratários como bens de uso e consumo, como feito pela D. Fiscalização, tendo em vista que esses materiais preenchem todos os requisitos necessários à sua caracterização como produtos intermediários que são essenciais ao processo produtivo de industrialização e comercialização do cimento, sendo legítimo o aproveitamento dos créditos de ICMS em relação a esse item.

Análise e considerações relevantes acerca da **MANGA FILTRANTE**:

Além disso, a D. Fiscalização ainda considerou como sendo bem de uso e consumo a manga filtrante, que é parte essencial dos filtros de manga que retêm o material particulado contido nos gases gerados no processo de alta temperatura, sofrendo rápido desgaste e necessitando de frequente substituição. Diante dessas características, é evidente que a manga filtrante deve ser classificada como insumo/produto intermediário essencial ao processo produtivo de fabricação do cimento.

Para exemplificar, vale mencionar como a manga filtrante é utilizada em alguns dos processos de moagem da matéria-prima:

- 1) Moagem de Cru: Nessa fase, as matérias-primas são moídas em moinho de rolos e transformadas em material intermediário denominado “Farinha”, sendo que as mangas entram em contato direto com o material, com o intuito de evitar a emissão de particulados na atmosfera;
- 2) Moagem de Combustíveis sólidos: Esse processo transforma o coque, o carvão vegetal e o carvão mineral no moinho de rolos em “Mix de Combustível Moído”. Nessa etapa, as mangas entram em contato direto com o material, para evitar a emissão de particulados na atmosfera e sofrem intenso desgaste devendo ser substituído regularmente;
- 3) Moagem de Cimento: Nessa fase os materiais clínquer, calcário, escória e gesso, são moídos em moinhos de bola (corpos moedores) e transformados no produto final “cimento”. Nessa etapa, as mangas filtrantes também entram em contato direto com o material, para evitar a emissão de particulados na atmosfera.

Na prática, as mangas filtrantes nada mais são que filtros acoplados e consumidos no processo de

formação do clínquer, sendo nítida a sua caracterização como produto intermediário em relação ao qual é válida a apropriação de créditos de ICMS.

Análise e considerações relevantes acerca das **CORREIAS TRANSPORTADORAS:**

Também foi considerado como bem de uso e consumo as correias transportadoras, que são utilizadas para transportar o clínquer, entrando em contato direto com o material e desgastando-se rapidamente em razão do uso e da temperatura do clínquer. Vale lembrar que o clínquer é o material intermediário produzido no “forno”, sendo posteriormente armazenado em silos e transportado até a “moagem de cimento” por meio de correias transportadoras.

No caso concreto, as correias estão em contato direto com o produto e sofrem um rápido desgaste pelo seu consumo durante o processo de fabricação da farinha e do clínquer, diante do contato físico com esses subprodutos. O referido insumo tem vida útil reduzida, devendo ser substituído frequentemente.

Também em relação às correias transportadoras, observa-se que não se trata de bens de uso e consumo, mas de produtos intermediários consumidos no processo de industrialização do cimento fabricado pela Impugnante.

Importante mais uma vez mencionar que diante da extensa lista de itens glosados, a Impugnante demonstrou apenas por amostragem o equívoco cometido pela D. Fiscalização, em relação aos bens classificados erroneamente como de uso e consumo.

Ademais, é notório que no processo de industrialização os materiais adquiridos sofrem desgaste, tendo de ser repostos para dar continuidade à atividade operacional do contribuinte, sendo necessária sua classificação como os insumos/produtos intermediários, de modo que a Impugnante se apropriou licitamente dos créditos do imposto.

Diante desses fundamentos, fica clara a insubsistência do entendimento adotado pela D. Fiscalização, tendo em vista que os materiais adquiridos desenvolvem uma atuação particularizada, essencial e específica dentro de sua linha de processo produtivo do cimento, motivo pelo qual legítimo o creditamento do ICMS nas operações”. (Grifou-se)

Conclui, dessa forma, que seriam legítimos os créditos em análise.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 CF/88, nos seguintes termos:

CF/88

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:

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. AGRAVO 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.

LC nº 87/96

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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.

RICMS/02

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

[...]

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

[...]

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

[...]

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

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

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

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

Define, ainda, como produto intermediário aquele que, desde o início de sua utilização na linha de produção, vai-se **consumindo**, 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 nº 01/86

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

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

“IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A EVOCACÃO 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.

**Art. 3º** Para fins de definição de produto intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SLT nº 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) 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*:

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Decreto n° 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 n° 4.506, de 1964, art. 48, caput).

§ 1° 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 n° 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único; e Lei n° 6.404, de 1976, art. 183, § 3°, inciso II).

§ 2° 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;

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.

§ 3° 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 n° 9.249, de 1995, art. 13, caput, inciso III).

-----  
Decreto n° 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.

§1° 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.

A conclusão é a mesma em relação às hipóteses previstas no § 12º do mesmo art. 66, abaixo reproduzidas:

§ 12. Incluem-se, também, no conceito de bem do ativo imobilizado, observadas as condições estabelecidas nos §§ 5º e 6º deste artigo:

I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;

II - a parte de bem imobilizado em partes;

III - a parte de bem principal a ser utilizada exclusivamente como sobressalente, desde que a parte tenha sido imobilizada individualmente;

IV - a parte de um bem principal que será agregada a este, desde que essa parte melhore as condições e amplie a vida útil econômica originalmente estimada para o bem principal;

V - a mercadoria originária do estoque do ativo circulante que for imobilizada para utilização nas atividades operacionais do contribuinte;

VI - o componente do bem, assim considerada a mercadoria utilizada na fabricação de bem do ativo imobilizado no próprio estabelecimento do contribuinte.

Os incisos I e VI claramente não se aplicam ao caso dos autos, pois os produtos objeto da presente autuação não se confundem com um bem principal fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte, assim como não se referem a componentes de um bem principal, assim considerada a mercadoria utilizada na fabricação de bem do ativo imobilizado no próprio estabelecimento do contribuinte.

Quanto ao inciso IV, assim como já afirmado anteriormente, caberia à Impugnante comprovar que a parte integrada ao bem principal não seria utilizada em meros reparos, reposições ou manutenções, mas sim de uma reforma que autorizasse afirmar que o bem principal foi renovado, ampliando a sua vida útil econômica originalmente prevista, prova esta não produzida nos autos e sequer aventada pela Impugnante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante aos incisos II, III e V, além de observar o disposto no § 13º, a Impugnante deveria demonstrar que as partes e peças em análise se enquadrariam nas hipóteses desses incisos e comprovar que a imobilização atende aos pressupostos da Lei nº 6.404/76 e, especificamente em relação às partes ou peças citadas no inciso V, que não se trata de meras partes de um bem do imobilizado, utilizadas em manutenções e/ou reposições.

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

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

Como já afirmado, as partes e peças em apreço são destinadas à reposição ou a manutenções diversas, motivo pelo qual se enquadram na regra estabelecida no § 13 do art. 66 do RICMS/02 e/ou item IV da IN nº 01/86, não gerando, pois, direito a créditos do ICMS.

RICMS/02

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.

-----  
Instrução Normativa SLT nº 01/86

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

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

[...]

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, como materiais de laboratório e EPIs, por exemplo, a conclusão é a mesma, isto é, são também materiais de uso e consumo, de acordo com a IN SLT n° 01/86.

A conclusão acima advém da análise das planilhas inseridas nos Anexos 2 e 4 do Auto de Infração, conforme exemplos abaixo, extraídos da manifestação fiscal:

Descrição	Descrição pormenorizada do produto.	Função do Item/Produto
ANCORAGEM	Ancoragem para fixação de concreto	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.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

<b>Descrição</b>	<b>Descrição pormenorizada do produto.</b>	<b>Função do Item/Produto</b>
CAÇAMBA	Caçamba metálica para realizar transporte vertical do material	Parte/peça de um equipamento que integra o sistema de transporte que leva produto acabado ou insumo de um setor para outro - reposição/substituição por desgaste - manutenção.
CHAPA	Chapa metálica para montagem industrial	Parte/peça utilizada em estrutura metálica de montagem industrial. Essa estrutura integra a parte de construção civil da fábrica. Ela sustenta, protege e abriga máquinas e equipamentos - reposição/substituição por desgaste - manutenção.
CORREIA	Correia transportadora	Partes dos sistemas de transporte/movimentação de material - reposição/substituição por desgaste - manutenção.
CORRENTE	Corrente arrastador de clínquer	Partes dos sistemas de transporte/movimentação de material - reposição/substituição por desgaste - manutenção.
CORRENTE	Corrente para elevador	Partes dos sistemas de transporte/movimentação de material - reposição/substituição por desgaste - manutenção.
DUTO	Duto de imersão do ciclone	Parte/peça da Torre de Ciclone que permite a passagem do material e chegada até o forno - reposição/substituição por desgaste - manutenção.
GRELHA	Peça fundida utilizada no gasogênio	Parte/peça que integra uma estrutura sistêmica como o moinho de cimento, por exemplo. Faz separação da matéria fina em relação à mais grossa - reposição/substituição por desgaste - manutenção.
LÂMINA	Raspador para limpeza de correia transportadora	Parte/peça utilizada para raspar matéria que gruda nas correias transportadoras e promover sua limpeza - reposição/substituição por desgaste - manutenção.
MANDIBULA	Peça fundida para britador	Parte/peça do britador que possui a função de moer/triturar o produto que passa pelo britador - reposição/substituição por desgaste - manutenção.
MANGA	Elemento filtrante para filtro de despoeiramento	Parte/peça utilizada em filtros de despoeiramento para atender requisitos estabelecidos pela legislação ambiental - reposição/substituição por desgaste - manutenção.
MANTA	Material para montagem de revestimento de britador	Material que tem a função de unir, acoplar, atenuar o impacto entre partes e peças de outros equipamentos - reposição/substituição por desgaste - manutenção.
MARTELO	Martelo fundido para britador de clínquer/calçário/cal	Componente acoplado a dispositivo giratório do britador - reposição/substituição por desgaste - manutenção.
PLACA	Placa fundida para interno do moinho	Material de revestimento do forno - reposição/substituição por desgaste - manutenção.
RASPADOR	Raspador para limpeza de correia transportadora	Parte/peça utilizada para raspar matéria que gruda nas correias transportadoras e promover sua limpeza - reposição/substituição por desgaste - manutenção.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Descrição	Descrição pormenorizada do produto.	Função do Item/Produto
SETOR	Material para montagem no interno do forno	Material de revestimento e/ou vedação do forno - reposição/substituição por desgaste - manutenção.
TELA	Tela para peneiramento	Parte/peça usada no sistema de peneiramento de insumos ou mesmo de produtos acabados (cimento, cal e argamassa) - reposição/substituição por desgaste - manutenção.
TIJOLO	Tijolo refratário para aplicação no forno	Material de revestimento do forno - reposição/substituição por desgaste - manutenção.

Analisando-se o referido Anexo 4, 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.

A afirmação da Impugnante de que, *“nos termos do Laudo Técnico, nota-se que os insumos/produtos intermediários fiscalizados são exclusivamente destinados ao processo produtivo do cimento, de modo a viabilizar o funcionamento de diversas máquinas e equipamentos indispensáveis à consecução das atividades operacionais da Impugnante, mostrando-se essenciais à consecução da sua atividade empresarial, não restando dúvidas quanto ao direito de crédito dessas operações”*, reforça a conclusão de que as partes e peças cujos créditos foram glosados são utilizadas para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem principal em que aplicadas, sendo caracterizadas como materiais de uso ou consumo, enquadradas no item IV da IN SLT nº 01/86.

Instrução Normativa SLT nº 01/86

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

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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 “*a partir da inteligência do art. 155, § 2º, inciso II, da CF, a LC 87/96 limitou a não cumulatividade do imposto, condicionando o direito ao crédito aos bens adquiridos para utilização na atividade do estabelecimento, nos termos do § 1º, do artigo 20*”.

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.

Lado outro, há que se destacar que a Impugnante se equivocou ao mencionar os produtos abaixo em sua impugnação, pois o Fisco não glosou os créditos a eles relativos, pelos motivos listados no quadro a seguir:

Descrição	Considerações do Fisco
LAURIL SODIO PO PH 7.5-9.5	Gera direito a crédito do imposto
REFORCADOR CIL PP150CDBR ORICA	Gera direito a crédito do imposto
REFORCADOR CIL PP227CDBR ORICA	Gera direito a crédito do imposto
VIGA DE MADEIRA 100X1000X50MM PALETES	Considerado, por decisão do CC/MG, como embalagem. Gera direito a crédito do ICMS.
TABUA MAD 2.2X10CMX1.2M	Matéria prima para confecção dos pallets. Gera direito a crédito do ICMS por decisão do CC/MG.
FILME PLAST POLIET 23MICRA500MM	Gera direito a crédito
FILME PLAST SIMPL LISO POLIET 500MM	Gera direito a crédito

Com relação ao Laudo anexado à Impugnação, seguem abaixo os trechos da manifestação fiscal a ele relativos (reprodução sem recuo de texto, para melhor visualização):

### Manifestação Fiscal

“... No tocante ao Laudo Técnico (Doc.04 da Impugnação) elaborado pelo Departamento de Engenharia de Produção da Universidade Federal do Paraná, constata-se que seu objetivo é *‘apresentar o processo industrial da Votorantim Cimentos S/A e detalhar os componentes vinculados a equipamentos utilizados em cada etapa do processo levantado.’*”

O referido laudo informa que o mapeamento do processo apresentado abrange a cadeia mina-transporte-transformação-embalagem-expedição, ou seja, desde a extração do calcário em mina até o processo de expedição do cimento e da argamassa, que acontece ao final do processo fabril. Acrescenta que todas as etapas de processo foram levantadas na

unidade da Votorantim Cimentos S/A localizada no município de Rio Branco do Sul/PR.

Menciona que o detalhamento dos componentes que são utilizados para o processo de fabricação do cimento e argamassa está estruturado da seguinte forma: identificação do componente, descrição do componente, localização do componente no processo produtivo (equipamento e atividade), descrição de contato direto do componente ou não com a matéria-prima, tempo de desgaste do componente, frequência de substituição deste componente e categorização.

Ressalta que o referido detalhamento é efetuado com objetivo de enquadrar estes componentes nas seguintes categorias: matéria-prima, material intermediário, material secundário, material de embalagem, insumo energético industrial, uso e consumo e ativo imobilizado do processo industrial. Cita que a categorização visa auxiliar a empresa durante o seu processo de creditação de imposto sobre os produtos industrializados (IPI) e imposto sobre circulação de mercadoria e serviços (ICMS).

Comparando a classificação dos itens cujos créditos foram glosados efetuada pelo laudo com o enquadramento realizado pelo Fisco, que considerou todos como material de uso e consumo, constata-se que o laudo os classificou em material intermediário, material secundário e ativo imobilizado, sendo que **alguns itens autuados não foram localizados no referido laudo**. Necessário esclarecer que para alguns itens constam mais de uma classificação no laudo, tendo em vista etapa do processo, equipamento, função do equipamento, forma de desgaste, frequência de substituição, etc.

[...]

Importante observar que **os critérios e referências utilizados no laudo para enquadramento dos itens não levam em consideração o estabelecido na legislação mineira, mais precisamente o inciso IV da Instrução Normativa SLT nº 01/86. Exatamente a justificativa e a fundamentação para a glosa dos itens, conforme pode ser constatado na coluna “O – Considerações do Fisco” do Anexo 4.**

Assim dispõe o inciso IV da IN SLT nº 01/86:

[...]

Analisando os itens cujos créditos foram estornados pelo Fisco, **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.

[...]

Corroborando o entendimento do Fisco, destaca-se que **em diversas partes do Laudo Técnico apresentado** (Tópicos 3.4.1 (pag. 35), 3.4.2 (pag. 36), 3.4.3 (pag. 40), 3.4.4 (pag. 42 e 44), 3.4.5 (pag. 46 e 47) e 3.6 (pag. 75)) **há menção de que os equipamentos e máquinas precisam estar em condições de funcionamento contínuo, por isso peças e componentes são comprados e trocados quando necessários.** Como exemplo: *‘Note-se que os equipamentos e máquinas dos pátios de estocagem e pré-homogeneização precisam estar em condições de funcionamento contínuo para a produção de cimento, por isso peças e componentes são comprados e trocados quando necessários. As estruturas metálicas e civis também são sujeitas a manutenção.’ e ‘Para manter estas máquinas e equipamentos de produção de cimento em funcionamento contínuo, peças e componentes são comprados e usados na sua manutenção. A FIGURA 30 mostra a manutenção do redutor e da rosca de um dos moinhos.’*

**Constam, também, no Laudo Técnico, várias figuras com demonstração de equipamentos em manutenção,** como por exemplo figuras nº 16, 19, 20 e 30. Além disso, **o ‘Apêndice A’ inclui diversas fotos/imagens de equipamentos e componentes, nas quais não restam dúvidas de que as partes/peças foram substituídas devido a necessidade de manutenção e que as mesmas não se constituem em produto individualizado com identidade própria ...’** (Grifou-se)

## **1.2. 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:

- **“Tijolos Refratários”:**

Segundo a Impugnante, *“são utilizados em diversos setores da planta industrial, desde a torre de ciclones e os fornos, até a etapa de resfriamento, sendo aplicados na parte interna desses equipamentos, em forma de tijolo, concreto e*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*argamassa, com a finalidade de proteger a parte estrutural e metálica contra a abrasão, corrosão e temperatura”.*

*Acrescenta que, “considerando que esse material sofre intenso desgaste durante o processo produtivo e se encontra em contato direto com a matéria prima, os resíduos decorrentes do seu desgaste são materialmente incorporados ao produto final (cimento). Isso porque, os refratários são consumidos durante o processo produtivo de fabricação do cimento, por meio do desgaste durante a sua utilização como protetor térmico, abrasivo e corrosivo dos equipamentos”.*

*Ressalta, nesse sentido, que “sem a atuação específica dos materiais refratários, o calor emanado dos fornos se irradiaria por todo o estabelecimento, tornando impraticável a presença humana no ambiente. Ademais, a fuga de calor impediria ou tornaria excessivamente dispendiosa a manutenção da temperatura necessária para a fusão do minério utilizado como insumo no processo produtivo”.*

*Portanto, a seu ver, “não há como classificar os materiais refratários como bens de uso e consumo, como feito pela D. Fiscalização, tendo em vista que esses materiais preenchem todos os requisitos necessários à sua caracterização como produtos intermediários que são essenciais ao processo produtivo de industrialização e comercialização do cimento, sendo legítimo o aproveitamento dos créditos de ICMS em relação a esse item”.*

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 REFRAATÓRIOS, 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 REFRAATÓRIO, 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**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NA OBTENÇÃO DAS INFORMAÇÕES E/OU DOCUMENTOS SOLICITADOS. EM SEGUIDA, VISTA À FISCALIZAÇÃO ...”  
(GRIFOU-SE)

EM ATENÇÃO À MEDIDA, A IMPUGNANTE INFORMA QUE ANEXO AOS AUTOS LAUDOS TÉCNICOS QUE COMPROVARIAM QUE “OS TIJOLOS REFRAATÓRIOS 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 REFRAATÓRIO 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 REFRAATÓRIOS 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 REFRAATÓRIOS 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 REFRAATÓRIOS 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 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, NESES TERMOS, QUE “RESTA CLARO QUE OS LAUDOS EM ANEXO (**DOC. N° 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° 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 CONSEQUENTE, 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° 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 REFRAATÓRIOS 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 préaquecimento e pré-calcinação, gerando o consumo do refratário 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 refratárias 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 REFRAATÓRIOS 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 REFRAATÓRIO É PARTE DE EQUIPAMENTO INDIVIDUALIZADO, CUJO CRÉDITO É VEDADO PELO ART. 70, INCISO XVII DO RICMS/02.

ACRESCENTE-SE QUE O TIJOLO REFRAATÓRIO **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*:

#### Manifestação Fiscal

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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. **(grifo nosso)**

(...)

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 Consulente, 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. **(grifo nosso)**

(...)

POSTO ISSO, ESSA É A NOSSA MANIFESTAÇÃO.”

CORRETAS, PORTANTO, AS EXIGÊNCIAS FISCAIS RELATIVAS AOS TIJOLOS REFRATÁRIOS ...” (GRIFOS ORIGINAIS)

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).

• **“Manga Filtrante”:**

A Impugnante destaca que *“a D. Fiscalização ainda considerou como sendo bem de uso e consumo a manga filtrante, que é parte essencial dos filtros de manga que retêm o material particulado contido nos gases gerados no processo de alta temperatura, sofrendo rápido desgaste e necessitando de frequente substituição. Diante dessas características, é evidente que a manga filtrante deve ser classificada como insumo/produto intermediário essencial ao processo produtivo de fabricação do cimento”*.

Enfatiza que, *“na prática, as mangas filtrantes nada mais são que filtros acoplados e consumidos no processo de formação do clínquer, sendo nítida a sua caracterização como produto intermediário em relação ao qual é válida a apropriação de créditos de ICMS”*.

Sem razão, contudo, a Impugnante.

A “Manga Filtrante” é parte/peça do filtro de mangas, responsável pelo despoeiramento na fase de moagem de cimento, tendo como função, como o próprio nome indica, o despoeiramento (evitar emissão de particulados no ambiente), sendo classificada como material de uso e consumo, uma vez que não exercem qualquer ação sobre o produto em elaboração, entendimento este corroborado pelo Acórdão nº 22.767/17/3ª, dentre outros, envolvendo empresa que também explora a atividade de produção de cimento, *in verbis*:

ACÓRDÃO Nº 22.767/17/3ª

PTA/AI: 01.000771050-18

IMPUGNANTE: LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A.

IE: 059073229.10-63

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

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

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

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

[...]

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

[...]

**- MANGAS FILTRANTES:**

[...]

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

[...]

• “MANGA FILT POLIEST ACRIL 160X3600X1 9”, “MANGA FILT POLIEST P COPOL 160X3600X1 9”, “MANGA FILT POLIESTER 116X3615X1 4”, “MANGA FILT POLIESTER 124X3110X1 9”, “MANGA FILT POLIESTER 127X3710X1 9”, “MANGA FILT

POLIESTER 145X3170X1 9", "MANGA FILT POLIESTER 150X3160X1 9", "MANGA FILT POLIESTER 150X3600X1 9", "MANGA FILT POLIESTER 152X3120X1 9" E "MANGA FILT POLIESTER 155 97X2290X1 9":

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

[...]

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

ACÓRDÃO Nº 22.534/17/3ª

PTA/AI: 01.000640353-85

IMPUGNANTE: LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A.

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

[...]

[...]

- **MANGA FILTRANTE**: ELEMENTO DE FELTRO AGULHADO, POR MEIO DO QUAL OCORRE A SEGREGAÇÃO DO AR E DO PÓ. SÃO UTILIZADOS NOS FILTROS DE MANGA QUE CONTROLAM A EMISSÃO DOS FINOS PROVENIENTES DO PROCESSO DE MOAGEM NA ATMOSFERA.

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

[...]

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

[...]

- **MANGA FILTRANTE**:

A AUTUADA INFORMA QUE SE TRATA DE ELEMENTO DE FELTRO AGULHADO, POR MEIO DO QUAL OCORRE A SEGREGAÇÃO DO AR E DO PÓ. SÃO UTILIZADOS NOS FILTROS DE MANGA QUE CONTROLAM A EMISSÃO DOS FINOS PROVENIENTES DO PROCESSO DE MOAGEM NA ATMOSFERA, NA ETAPA DE “CLINQUERIZAÇÃO”.

CONSTA DO ANEXO 3 AS SEGUINTE INFORMAÇÕES:

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

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

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

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

...

[...]

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)

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

É exatamente este o entendimento do Fisco, que afirma tratar-se de “*elemento filtrante utilizado em filtros de despoejamento, não se constituindo em*”

*produto individualizado, com identidade própria, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas. Além de ter por finalidade atender as disposições da legislação ambiental e não exercem nenhuma ação particularizada na industrialização do produto. Desgasta-se com o uso. Não se consome nem imediata nem integralmente no contato com a poeira. Não faz jus ao crédito de ICMS nos termos do item IV da IN SLT 01/86”.*

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.

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 (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.

[...]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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*:

**ACÓRDÃO Nº 22.534/17/3ª**

PTA/AI: 01.000640353-85

IMPUGNANTE: LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A.

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

[...]

- **CORREIA TRANSPORTADORA:**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

- **CORREIAS TRANSPORTADORAS**, APLICADAS NO TRANSPORTE DOS MATERIAIS: CIMENTO (ENSACADEIRA), CLÍNQUER (FORNO DE CLÍNQUER), ARGILA (BRITAGEM DE ARGILA), CALCÁRIO (BRITAGEM DE CALCÁRIO), ESCÓRIA (SECADOR DE ESCÓRIA);

- **CORREIA SEM FIM**, UTILIZADAS NAS “BALANÇAS DE PESAGEM”, FUNÇÃO: PESAGEM DE MATERIAL.

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

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

[...]

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**”:

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)

Como se vê, os produtos acima, dentre outros objetos da presente atuação, 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.

RICMS/02

Art. 66 ...

[...]

§ 13. Não se enquadra no conceito de bem do ativo immobilizado 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 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.

LC nº 87/96

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 CF/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, devendo-se reiterar, no tocante às partes e peças, que elas deram entrada no estabelecimento autuado em datas posteriores a 01/04/17.

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, respectivamente.

### **1.3. 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.

Lei nº 6.763/75

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

[...]

§ 1º - O imposto incide sobre:

[...]

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

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

[...]

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

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

[...]

Efeitos a partir de 01/01/16

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

-----  
RICMS/02

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

[...]

Efeitos a partir de 01/01/16

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

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

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

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

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

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

c) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre o valor obtido na forma da alínea "b" e o valor do imposto relativo à operação interestadual, assim considerado o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 procede a alegação 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.

Também não procede a afirmação de que as alterações trazidas pelo estado de Minas Gerais são inconstitucionais, eis que tais temas apenas poderiam ser definidos por meio de Lei Complementar e não por mera Lei Ordinária Estadual, conforme exige o art. 146, inciso III, alínea "a", da CF.

A Defesa se aproveita da publicação da EC nº 87/15, 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.

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 alteração em razão da promulgação da referida emenda, ou seja, o recolhimento do diferencial de alíquota continua sendo realizado apenas para o estado de 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 todos 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esse entendimento é corroborado pela decisão referente ao Mandado de Segurança – Processo nº 5143487-04.2018.8.13.0024, citada no Acórdão nº 23.256/22/2ª, que rechaçou qualquer ilegalidade na cobrança do ICMS relativo à diferença de alíquota, *verbis*:

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 MERCADORIA 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”.

Corretas, portanto, as exigências fiscais.

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

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

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

Lei nº 6.763/75

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

[...]

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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

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

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

[...]

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

***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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

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

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

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

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

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

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

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXMª. SRª. DESª. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

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

### **1.4. Questões de Cunho Constitucional:**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Revisor), Alexandre Périssé de Abreu e Juliana de Mesquita Penha.

**Sala das Sessões, 27 de abril de 2023.**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente / Relator**

D