

<b>CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS</b>
--

---

Acórdão:	24.575/23/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.002573664-56	
Impugnação:	40.010155386-72	
Impugnante:	Arcelormittal Brasil S.A. IE: 367094007.03-33	
Proc. S. Passivo:	ARNALDO SOARES MIRANDA DE PAIVA/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

---

***EMENTA***

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - ATIVO PERMANENTE - OPERAÇÃO INTERESTADUAL.** Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso, consumo e bens do ativo permanente. Infração caracterizada nos termos do art. 5º, § 1º, item 6, art. 6º, inciso II, art. 12, § 1º e art. 13, § 15, todos da Lei nº 6.763/75 e art. 43, § 8º do RICMS/02. Exigências fiscais de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, contrariando o disposto no art. 70, inciso III do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências do 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.

**Lançamento precedente. Decisão unânime.**

---

***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, decorrente do aproveitamento indevido de créditos do imposto, no período de janeiro a dezembro de 2018, provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V, do RICMS/02.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Versa também sobre a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual nas aquisições interestaduais desses materiais de uso e consumo.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 59/90, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 172/190.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 191/215, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, 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.

#### **Da Preliminar**

##### **Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, sob a alegação de que o lançamento padece de motivação, visto que, no seu entender, não teriam sido apresentados os critérios empregados para a classificação das mercadorias adquiridas ou a descrição das respectivas características e aplicações no processo produtivo desenvolvido no estabelecimento autuado, sem o que não seria possível verificar a subsunção dos fatos ao conceito da norma tributária supostamente vulnerada.

Alega que a Fiscalização, ao indicar as operações glosadas, teria se limitado a apresentar os Danfes correspondentes, sem, contudo, descrever as razões pelas quais entende que os itens glosados seriam meros itens de uso e consumo.

Portanto, entende a Impugnante que o lançamento seria nulo em razão da falta descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado, requisito da formalização do Auto de Infração previsto no art. 89, inciso IV, do RPTA, o que teria resultado em cerceamento de sua defesa.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas.

A formalização do lançamento encontra-se determinada no estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do RPTA, em seu art. 89.

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

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

(Grifou-se).

Verifica-se, no caso dos autos, que todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA.

Consta do Relatório Fiscal Complementar que os créditos de ICMS relativos a entradas de 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 contato físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém”* não são mais admitidos a partir de 01/04/17, em face das alterações da legislação de regência da matéria (inclusão do inciso XVII do art. 70 do RICMS/02 e revogação do item V da Instrução Normativa SLT nº 01/86).

Informa, ainda, o referido Relatório que também foi revogado o item 13 do Anexo Único da Instrução Normativa Sutri nº 01/09 (correias transportadoras), por meio da Instrução Normativa Sutri nº 01/17 – efeitos a partir de 01/04/17.

Além do Relatório Fiscal Complementar, foram acostadas aos autos as planilhas *Excel* denominadas Anexo 1 – Demonstrativo do Crédito Tributário e Anexo 2 – Aproveitamento indevido de Créditos e Falta de recolhimento do diferencial de alíquotas, contendo a relação dos itens cujos créditos de ICMS foram estornados pelo Fisco.

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

As demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas, visto que os fundamentos para estorno dos créditos fundamentam-se na legislação de regência da matéria (art. 66, inciso V do RICMS/02, IN SLT nº 01/86, IN Sutri nº 01/09 e IN Sutri nº 01/17).

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

### **Do Pedido de Prova Pericial**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária para demonstrar que os bens glosados são produtos intermediários. Para tanto, apresenta os quesitos de fls. 29 da Impugnação.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Os quesitos apresentados pela Impugnante pretendem responder as seguintes questões: elencar os produtos cujos créditos foram glosados, informar a descrição dos referidos produtos, bem como a etapa do processo em que são aplicados, se são consumidos no processo produtivo da empresa, vida útil e destino dos produtos após desgaste/consumo/inutilização, e se são essenciais no processo produtivo da empresa.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Como bem salienta o Fisco, não cabe mais investigar se as partes e peças entram em contato físico com o produto fabricado ou se se desgastam no processo produtivo, em face das disposições legais (Instruções Normativas vigentes no período autuado), bem como a própria Autuada declara que a substituição dos itens autuados é necessária em período menor que 1 (um) ano, inclusive não os classificou como bens do Ativo Permanente.

As demais questões serão respondidas à luz da legislação (Lei nº 6.763/75 e RICMS/02), e de acordo com as normas para classificação de produtos intermediários, definidas na Instrução Normativa SLT nº 01/86 e das Instruções Normativas Sutri nº 01/09 e 01/17.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.<sup>a</sup> APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2018, relativos às entradas de materiais destinados a uso e consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02.

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

Versa também sobre a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual nas aquisições interestaduais desses materiais de uso e consumo.

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

Mediante análise das informações constantes nos arquivos eletrônicos que contém a escrituração fiscal digital (EFD/Sped) e arquivos das notas fiscais eletrônicas (Nfe), o Fisco constatou que foram apropriados indevidamente créditos de ICMS

relativos a entradas de mercadorias que são materiais de uso e consumo, as quais não tem o creditamento autorizado, nos termos do art. 66, inciso V e X do RICMS/02.

Informa o Fisco que foram admitidos até 31/03/17 os créditos de ICMS relativos a entradas de 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 contato físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

Contudo, com a inclusão do inciso XVII do art. 70 do RICMS/02 e a revogação do item V da Instrução Normativa SLT n° 01/86, tais créditos expressamente deixaram de ser admitidos a partir de 01/04/17.

Em relação às correias transportadoras, o item 13 do Anexo Único da Instrução Normativa Sutri n° 01/09, que expressamente permitia a apropriação de créditos também foi revogado (Instrução Normativa Sutri n° 01/17 – efeitos a partir de 01/04/17).

Em face disso, foram estornados os créditos de ICMS indevidamente apropriados pela Autuada, relativos às entradas dos produtos relacionados no Anexo 2 do Auto de Infração (Grupo Provas do e-PTA).

A Autuada alega que é improcedente a premissa adotada pela Fiscalização quanto à classificação jurídico-contábil dos bens adquiridos.

Aduz que o ICMS é um imposto não cumulativo, de acordo com o art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, e que sobre o alcance da não cumulatividade o Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que na vigência do Decreto-lei n° 406/68 e do Convênio n° 66/88, a aquisição de produtos ou mercadorias que, apesar de integrarem o processo de industrialização, nele não eram completamente consumidos e sequer integravam o produto final, não gerava direito ao creditamento do ICMS.

Aduz que, posteriormente, sobreveio a Lei Complementar n° 87/96, alterando o cenário então vigente, ao disciplinar o direito ao crédito no âmbito do ICMS em seu art. 20.

Em face disso, o Superior Tribunal de Justiça assentou o entendimento de que a LC n° 87/6 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrassem o produto final (art. 20, § 1º).

Entende a Impugnante que, a partir da vigência da LC 87/96, os produtos intermediários e insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejam direito à crédito, em razão do princípio da não-cumulatividade. Cita vários julgados.

Sustenta que “o STJ atrelou a amplitude do direito de crédito a um conceito mais amplo, admitindo o creditamento de todos os bens essenciais ao processo de

*produção (a falta deles implicando a descontinuidade do processo produtivo), ainda quando não consumidos ou integrados ao produto final”.*

Nesse sentido, entende a Impugnante que “*é necessário dar interpretação restritiva ao art. 33, I, da LC 87/96 (por se tratar de regra que excepciona a regra geral do direito de crédito), limitando a postergação do direito de crédito aos bens não essenciais à consecução da atividade-fim (bens de uso e consumo do estabelecimento, i.e., do local que dá suporte à atividade fim da empresa), separando-os dos bens utilizados ou consumidos no processo produtivo, os quais se subsumem ao conceito de produtos intermediários”.*

Defende que “*à luz da Constituição, da Lei Complementar nº 87/96, do RICMS/MG e da IN SLT 01/1986, o elemento indispensável à caracterização jurídica dos produtos intermediários é a sua essencialidade ao processo de produção”.*

Destaca que, de acordo com o RICMS/02 e com a IN SLT nº 01/86, que estabeleceram diretrizes e pressupostos para a apropriação de créditos derivados da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários, e bens do ativo imobilizado, os produtos adquiridos pelo Contribuinte, mormente **anéis de refrigeração, roletes, bicos de guia, insertos, buchas, calhas, chapas, cilindros de laminação, correias transportadoras, refratários, discos de laminação, luvas, painéis refrigerados, rolos, tampas e tubos (doc. 03)**, enquadrariam no conceito tradicional de produtos intermediários, uma vez que: i) são essenciais ao processo de fabricação do aço (sua falta implicando na descontinuidade do processo fabril); ii) são consumidos de modo imediato (sendo empregados diretamente na linha de produção) e integral (com exaurimento ou inutilização do produto em sua finalidade), em curto espaço de tempo.

Sustenta, que, entretanto, o Fisco indicou de forma sumária, que todos os itens tratados seriam simples bens de uso e consumo do estabelecimento, adotando um conceito restritivo de produtos intermediários, destoante do conceito positivado na legislação, exigindo como requisito conceitual o consumo instantâneo do bem no processo produtivo, isto é, “em uma única operação”.

Afirma que, no caso concreto, grande parte dos produtos adquiridos pelo estabelecimento – arrolados nos Danfes glosados – enquadram-se à perfeição no conceito de produtos intermediários: são essenciais ao processo siderúrgico (sua falta implicando na descontinuidade do processo produtivo).

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

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

Embora o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, assegure ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto referente às entradas de mercadorias, inclusive aquelas destinadas ao seu uso ou consumo, o art. 33, inciso I, postergou esse direito para janeiro de 2033, conforme abaixo transcrito:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### Lei nº 87/96

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

(...)

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

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

(grifou-se)

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

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

(...)

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

Vale destacar que não é a essencialidade da mercadoria para a consecução da atividade econômica do contribuinte que determina a condição de produto intermediário, para fins de direito à apropriação do respectivo crédito, condição essa que se encontra subordinada ao disposto no art. 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa SLT nº 01/86.

A essencialidade ou imprescindibilidade explica a utilização dos produtos, mas não sua classificação como produto intermediário.

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

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

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

## 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:

(...)

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

(...)

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

Depreende-se da norma contida no art. 66, inciso V, alínea “b” da Parte Geral do RICMS/02, que conceituando produto intermediário tem-se que “são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição”.

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

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

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

(...)

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

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

(...)

I - Por consumo imediato entende-se o consumo direto, de produto individualizado, no processo de industrialização; assim, considera-se consumido diretamente no processo de industrialização o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(Grifou-se)

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

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

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

A Impugnante entende que os produtos listados pelo Fisco no Anexo 2 do Auto de Infração atendem às exigências da IN nº 01/86, preenchendo todos os requisitos para seu enquadramento como produtos intermediários, pois seriam essenciais ao processo de fabricação do aço e seriam consumidos de modo imediato (sendo empregados diretamente na linha de produção) e integral (com exaurimento ou inutilização do produto em sua finalidade), em curto espaço de tempo.

Elenca, por meio do doc.03 (anexo à Impugnação), os produtos que entende se enquadrar como produtos intermediários, destacando exemplos às fls. 16/18 da Impugnação.

Defende a Impugnante que *“os materiais glosados desgastam-se em um exíguo espaço temporal, sendo aplicados diretamente e consumidos integralmente no processo produtivo siderúrgico”*.

Aduz que consta do doc. 03, centenas de produtos, sendo inviável fazer a descrição completa de cada um deles, destacando alguns, a fim demonstrar a realidade fática do processo industrial em que inseridos:

- Os **materiais refratários**: são essenciais para o processo produtivo siderúrgico em que aplicados; são consumidos de forma imediata e integral, inclusive em contato físico com o produto siderúrgico em elaboração, restando exauridos em sua finalidade após um curto período de vida útil.

*Diz que “Os refratários, em sua específica aplicação na siderurgia, caracterizam-se como isolantes térmicos, sendo empregados no revestimento dos fornos a fim de viabilizar a fusão do produto siderúrgico em fase de elaboração. Sem a necessária atuação dos materiais refratários (a) não se atingiria a temperatura correta para o processo produtivo, e, (b) o material do ativo imobilizado (fornos) se fundiria com o próprio aço em fabricação.”.*

*Pondera que “os materiais refratários não podem ser considerados partes e peças do ativo imobilizado. Primeiramente, a sua vida útil é curtíssima comparativamente à do forno em que aplicado. Em segundo lugar, conservam sua mobilidade e autonomia em relação ao bem principal, desempenhando função particularizada no processo produtivo siderúrgico, com contato físico com o produto siderúrgico em fase de elaboração;*

- Os **cilindros de laminação**, os quais trabalham nas gaiolas dos trens de laminação para fabricar os vergalhões de aço: funcionam para desbastar e deformar os lingotes de aço até atingir as bitolas dos vergalhões de aço previstas pela área de produção. Os cilindros têm, portanto, contato mecânico direto permanente com os produtos que estão sendo fabricados, cuja temperatura é de 1050 graus centígrados, o que provoca muito desgaste físico em todas suas ranhuras e canais, durante o processo da laminação dos vergalhões de aço tendo como consequência o tempo de vida útil muito reduzido. Suas substituições por outras peças novas são realizadas com muita frequência, várias vezes durante o ano.

Cita o Acórdão n<sup>a</sup> 17.928/08/2<sup>a</sup> deste CCMG, no qual os cilindros de laminação teriam sido considerados como produtos intermediários;

- Os **discos de laminação**, também empregados nas gaiolas dos trens da laminação para fazer as reduções nos lingotes de aço até se atingir a bitola desejada dos vergalhões de aço que estão sendo produzidos. Juntamente dos cilindros de laminação, comprimem e deformam os lingotes de aço para transformá-los em vergalhões. Essas peças trabalham, portanto, em contato mecânico direto com os lingotes que estão sendo desbastados e laminados, temperatura de 1050 graus centígrados, tendo grande desgaste físico, precisam serem substituídos por outras peças novas, a cada nova campanha de laminação, o que ocorre semanalmente;

- As **correias transportadoras**, responsáveis pela condução de minério e carvão para os Altos Fornos; semelhantemente aos **tubos, rolos e roletes**, materiais todos esses que fazem parte do sistema de rolagem da laminação, conduzindo o produto em elaboração (contato mecânico) sem deformá-lo e agindo sob altas temperaturas, com desgaste acelerado, pela fadiga do material;

- Os **insertos**, utilizados nas gaiolas de laminação e que atuam como suportes dos trens de laminação, agindo nos ajustes dos cilindros, alinhando e balanceando na estrutura - com desgaste acentuado que implica em trocas periódicas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pontua a Defesa que “a Fiscalização concluiu que os produtos autuados não são intermediários porque seriam bens de uso e consumo que não desenvolvem uma ação particularizada no processo produtivo. Contudo, o que a Fiscalização não entendeu, data venia, são as peculiaridades do processo siderúrgico, em que determinado produto pode ser consumido com contato direto mecânico do produto final ou mesmo com o contato físico, sem o contato mecânico”.

Aduz que “se os produtos em discussão não forem considerados como intermediários, seriam produtos pertencentes ao ativo imobilizado e, por isso, a motivação do auto de infração não mais existiria”.

Por outro lado, o Fisco assim se manifestou sobre os produtos relacionados no doc. 03, apresentado pela Impugnante:

Pois bem, da tabela apresentada, percebemos, de forma inequívoca, que a Autuada expressamente declara que os cilindros são partes ou peças de máquina ou equipamento (são utilizados no setor de Laminação, nas gaiolas dos laminadores).

Repetimos que, em relação ao produto intermediário, entende-se como sendo aquele que integra o produto final na condição de indispensável à sua composição, conforme dispõe a alínea “b” do inciso V do artigo 66, observada a Instrução Normativa SLT nº 01/1986 e conforme jurisprudência do STJ.

Compreende-se também como produto intermediário o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso do processo produtivo.

Destacamos, mais uma vez, que a partir de 1º/04/2017 foi vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando 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.

Os cilindros laminadores não integram o produto final na condição de indispensável à sua composição e tampouco são consumidos imediata e integralmente no curso do processo produtivo, 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.

Portanto, nos termos do inciso IV da Instrução Normativa SLT nº 01/86 e do inciso XVII do artigo 70

da Parte Geral do RICMS/02, os cilindros de laminação claramente não são considerados produto intermediário.

(...)

Com a revogação do inciso V da Instrução Normativa SLT nº 01/1986, partes e peças, componentes de máquina, aparelho ou equipamento não poderão ser consideradas como produto intermediário.

Assim, não cabe mais investigar se os cilindros de laminação são partes e peças acopladas a um bem que entra em contato físico com o produto fabricado ou se se desgasta no processo produtivo. Além de comportarem recuperação ou restauração, não resultando acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica.

Nesse sentido, temos as Consultas de Contribuinte nº 075/2018 e 181/2018 e decisões deste órgão julgador, como, por exemplo, o Acórdão 23.671/20/1ª.

Os discos de laminação, da mesma forma, são partes e peças de máquina ou equipamento (laminadores) - são empregados nas gaiolas dos trens da laminação para fazer as reduções nos lingotes de aço até se atingir a bitola desejada dos vergalhões de aço.

A Autuada cita, ainda, as correias transportadoras, responsáveis pela condução de minério e carvão para os Altos Fornos; (...).

Percebemos, pela descrição das correias transportadoras e função no processo produtivo (transporte de insumos e produtos como sinter, coque e minério para a produção de gusa), fica evidente que as correias não têm atuação individualizada, dependendo de vários outros componentes para que a finalidade de transporte dos produtos se realize.

Apesar das correias transportadoras estarem inseridas no processo produtivo da Autuada e de serem consumidas de forma gradativa e progressiva, não são elementos indispensáveis à composição dos produtos transportados, tampouco são exauridas definitivamente ao longo do tempo, conforme estabelece os itens III e IV da Instrução Normativa SLT nº 01/1986 (Consulta de Contribuinte nº 204/2020).

Além do que, o item 13 do Anexo Único da Instrução Normativa SUTRI 001/2009, que expressamente permitia a apropriação de créditos, também foi revogado pela Instrução Normativa SUTRI 001/2007, com efeitos a partir de 01/04/2017.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca, ainda os insertos, utilizados nas gaiolas de laminação e que atuam como suportes dos trens de laminação, agindo nos ajustes dos cilindros, alinhando e balanceando na estrutura - com desgaste acentuado que implica em trocas periódicas. Da descrição apresentada, fica evidente que os insertos também são partes e peças de equipamentos (Laminadores).

(Destaques acrescidos).

Com razão o Fisco.

Depreende-se da citada planilha doc. 03 que os cilindros laminadores e os discos de laminação são partes/peças dos equipamentos “Laminadores”, conforme descrição da própria Impugnante, assim como os “insertos”.

Todos esses itens são trocados periodicamente, em razão do desgaste/inutilização, conforme informado pela Impugnante, às vezes semanalmente.

Insta trazer o inciso IV da IN nº 01/86 que trata das partes e peças de equipamentos para efeitos de conceituação de “produto intermediário”:

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. (Grifou-se).

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.

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.

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.

Importa frisar que os bens cujos créditos de ICMS foram glosados pelo Fisco, relacionados no Anexo 2 não foram considerados pela Contribuinte como bens do ativo imobilizado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(...)

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

(...)

(Grifou-se)

Destaque-se que, desde 1º/04/17, está vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando 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, conforme prevê o inciso XVII do art. 70 do RICMS/02, acrescido pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Decreto nº 47.119, de 29/12/16.

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

(...)

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.

(...)

Observa-se que todos os itens acima relacionados não são produtos individualizados, mas partes/peças de outro equipamento, as quais não tem função autônoma.

Assim sendo, tais partes e peças de máquinas/equipamentos não se constituem produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas. Portanto, não se classificam como material intermediário, conforme orienta o inciso IV da IN nº 01/86.

No que se refere às correias transportadoras, cabe destacar que o item 13 do Anexo Único da Instrução Normativa Sutri nº 01/09, que expressamente permitia a apropriação de créditos, foi revogado, por meio da Instrução Normativa Sutri nº 01/17 – efeitos a partir de 01/04/17).

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

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

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

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

	ITEM	MERCADORIA	FASE DE UTILIZAÇÃO
(1)	13	Revogado	
	<b>Efeitos de 31/01/2009 a 31/03/2017 - Redação original:</b>		
	"13	Correia transportadora	Utilizada para conduzir todas as matérias-primas da carga dos altos fornos em contato direto com produtos da linha de produção."

Destaca o Fisco, ainda, outros itens relacionados no Anexo 2 ao Auto de Infração cujos créditos foram estornados, com a descrição e Código NCM e transcreve a classificação na TIPI - Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - (fls. 13/14 da Manifestação Fiscal).

Verifica-se que vários desses produtos (anel, bico, bloco, calha, chapa, cilindro, conjunto, delta monolítico tecnolita, disco, flange, guia, haste, inserto, luva, painel, placa, pré-guia, régua, rolete, rolo, suporte, tampa, tubos)) são classificados, na tabela TIPI - Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - como partes e peças ou ferramentas - NCM 4417.0090, 8207, 8417.9000, 8431, 8454.9000, 8454.9090, 8455.9000, 8466.9410, 8466.9490, 8468.9020, 8474.9000, 8538.1000.

Acrescente-se que os materiais autuados não se enquadram na hipótese estabelecida no art. 66, § 6º do RICMS/02, uma vez que não aumentam a vida útil do bem principal, por prazo superior a 12 (doze) meses, sendo utilizado para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho dos bens em que aplicado. Confira-se:

## 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:

(...)

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.

(...)

(Grifos acrescidos)

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”

(...)

Portanto, o aumento da vida útil de bem do imobilizado deve constar na própria escrita contábil da empresa, nos termos da legislação própria que rege a matéria.

Assim, caso se tratasse de partes e peças de um bem principal, caberia à Impugnante comprovar que a sua substituição não seria decorrente de meros reparos, reposições ou manutenções, mas sim de uma reforma que autorizasse afirmar que o bem foi renovado, com aumento da vida útil por prazo superior a 12 (doze) meses, tudo

devidamente demonstrado e contabilizado nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade.

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

Destaque-se, porém, que não é esse o caso dos autos, pois a própria Impugnante apropriou os créditos relativos aos itens 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.

Assim sendo, não merece prosperar o pleito da Impugnante para que, caso os produtos em discussão não sejam considerados como intermediários, reconheça-se que seriam produtos pertencentes ao ativo imobilizado, visto que a própria Impugnante afirma que não teriam vida útil superior a 12 meses, tanto que realizou o aproveitamento do crédito em um só parcela.

Tampouco, pode acatar o pedido para que seja reconhecido o direito da Impugnante ao aproveitamento dos créditos glosados proporcionalmente às exportações realizadas frente às saídas totais do estabelecimento no período autuado. Isso porque os créditos de ICMS estornados são oriundos da aquisição de produtos que não se enquadram como material intermediário, conforme Instruções Normativas SLT nº 01/86 e Sutri nº 01/09 e nº 01/17, como se pode depreender da análise dos documentos trazidos aos autos.

Consoante os arts. 20 e 33, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, o direito a creditar-se do imposto referente às entradas de mercadorias, inclusive aquelas destinadas ao seu uso ou consumo, foi postergado para janeiro de 2033.

Observa-se da redação do art. 32 da LC nº 87/96, que os materiais de uso e consumo do estabelecimento não estão contemplados no inciso II do referido artigo. Confira-se:

Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

(...)

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;

(...)

(Grifou-se)

Entende-se que a integração ou consumo de que trata o art. 32, inciso II da LC nº 87/96 (§ 3º, art. 32 da Lei nº 6.763/75), que gera direito à manutenção dos créditos de ICMS (vedação de possibilidade de estorno) na proporção das operações

para o exterior, restringe-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Corroborando esse entendimento várias respostas dadas pela Superintendência de Tributação da SEF/MG a Consultas de Contribuintes. Confira-se as seguintes:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 214/2008

ICMS – CRÉDITO – USO OU CONSUMO – EXPORTAÇÃO – INAPLICABILIDADE – A integração ou consumo de que trata o § 3º, art. 32 da Lei nº 6763/75, passíveis de ensejar o creditamento de ICMS relativamente às operações para o exterior, restringem-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE nº 017/2008

ICMS – CRÉDITO – USO OU CONSUMO – EXPORTAÇÃO – A integração ou consumo de que trata o § 3º, art. 32 da lei nº 6763/75, passíveis de ensejar o creditamento de ICMS relativamente às operações para o exterior, restringem-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 092/2017

CONSULTA:

(...)

3 - Está correto o entendimento da Consulente segundo o qual poderá creditar-se do ICMS, interpretando que o material de uso e consumo, a teor do inciso II do art. 32 da Lei Complementar nº 87/1996, sujeita-se ao crédito para o contribuinte industrial, na parte proporcional da produção destinada à exportação para o exterior, considerando-se que materiais de uso e consumo não são itens supracitados?

RESPOSTA:

(...)

3 - Não. Importa destacar que foi assegurado, também, ao sujeito passivo, o direito de se creditar do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, destinada ao seu uso ou consumo, consoante ao previsto no art. 20 da Lei Complementar nº 87/1996.

Ocorre, porém, que a possibilidade do aproveitamento de tais créditos vêm sendo sistematicamente adiada por força das sucessivas alterações no teor do inciso I do art. 33 da referida Lei Complementar, o qual

estabeleceu, atualmente, a sua implementação a partir de 1º/01/2020.

Note-se que o inciso II do art. 32 da Lei Complementar nº 87/1996 **não menciona mercadorias de uso e consumo**, como também não autoriza o creditamento de forma diversa do acima exposto, uma vez que **ao referir-se à palavra consumo restringiu-a de forma direta ao processo de produção de mercadorias, como ocorre com os créditos referentes aos produtos intermediários**, cite-se, in litteris:

Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

(...)

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento **para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias** industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior; (destacou-se)

Assim, em cumprimento ao disposto na referida Lei Complementar Federal, a legislação estadual prescreveu restrição de forma que somente darão direito ao crédito do imposto a entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento a partir da data estabelecida nesta Lei Complementar, nos termos da alínea “d” do item 4 do § 5º do art. 29 da Lei nº 6.763/1975 c/c inciso X do art. 66 do RICMS/2002.

(...)

(Destacou-se)

Nesse sentido, tem decidido reiteradamente este Conselho de Contribuintes, como se depreende dos Acórdãos nºs 23.910/21/1ª, 22.054/16/3ª e 4758/17/CE, dentre outros. Transcreve-se, como exemplo, trechos do Acórdão nº 21.857/15/3ª:

ACÓRDÃO: 21.857/15/3ª

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. CONSTATADO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, PROPORCIONAIS ÀS EXPORTAÇÕES, PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, OS QUAIS NÃO SE CARACTERIZAM COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, NOS TERMOS DO ART. 66, INCISO V DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS APURADO APÓS A RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA, DA MULTA DE REVALIDAÇÃO E DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75, MAJORADA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO) EM RAZÃO DA CONSTATAÇÃO DE REINCIDÊNCIA, NOS TERMOS DO ART. 53, §§ 6º E 7º DA CITADA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LEI. INFRAÇÃO CARACTERIZADA DE ACORDO COM O DISPOSTO NO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02. (...)

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

CONVÉM DESTACAR QUE NÃO HÁ DISCORDÂNCIA ENTRE A AUTUADA E O FISCO QUANTO À CARACTERIZAÇÃO DOS MATERIAIS, OBJETO DE ESTORNO DOS CRÉDITOS DE ICMS NOS PRESENTES AUTOS, COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO.

O QUE SE DISCUTE NOS PRESENTES AUTOS É A POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DO IMPOSTO RELATIVO A BENS E MATERIAIS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO DE FORMA PROPORCIONAL ÀS EXPORTAÇÕES REALIZADAS.

A IMPUGNANTE ENTENDE QUE O RACIOCÍNIO DE QUE OS BENS DESTINADOS AO USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, BEM COMO A ENERGIA ELÉTRICA E O ÓLEO DIESEL NÃO EMPREGADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO DE EXTRAÇÃO MINERAL NÃO GERAM DIREITO A CRÉDITO PARA A COMPENSAÇÃO COM DÉBITOS DO IMPOSTO RELATIVOS ÀS OPERAÇÕES DE SAÍDA DESTINADAS AO MERCADO INTERNO BRASILEIRO COM BASE NO ART. 33, INCISO I DA LC Nº 87/96, NÃO PODE SER APLICADO QUANDO O ESTABELECIMENTO NO QUAL ESSES BENS DÃO ENTRADA REALIZA OPERAÇÕES DE SAÍDA DE MERCADORIA DESTINADAS AO EXTERIOR.

ALEGA A IMPUGNANTE QUE, NESSE CASO, OS DISPOSITIVOS LEGAIS APLICÁVEIS SERIAM OS ARTS. 21, § 2º E 32, INCISO II, AMBOS DA LC Nº 87/96 E, AINDA, O ART. 155, § 2º, INCISO X, ALÍNEA "A" DA CF/88, COM A REDAÇÃO DADA PELA EC Nº 42/2003, IN VERBIS:

(...)

SEM RAZÃO À AUTUADA EM CONSIDERAR QUE O CRÉDITO DE ICMS RELATIVO À ENTRADA DE MATERIAL DE USO E CONSUMO PODE SER APROPRIADO NA PROPORÇÃO DAS EXPORTAÇÕES REALIZADAS PELO ESTABELECIMENTO, ENTENDIMENTO ESTE JÁ SUPERADO NO ÂMBITO DO ESTADO DE MINAS GERAIS, EM RAZÃO DA REVOGAÇÃO DO ART. 66, INCISO VI DO RICMS/02 E DA PUBLICAÇÃO DO DECRETO Nº 45.388/10, QUE ENCERROU QUAISQUER DÚVIDAS A RESPEITO DO ENTENDIMENTO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO QUE TANGE AO TEMA.

AS DISPOSIÇÕES DO ART. 2º DO REFERIDO DECRETO DEIXAM CLARA A IMPOSSIBILIDADE DA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO REFERENTES A MATERIAIS DE USO E CONSUMO, PROPORCIONAIS À EXPORTAÇÃO, AO DETERMINAR O ESTORNO DO CRÉDITO EFETIVADO, A QUALQUER TEMPO, PELO CONTRIBUINTE:

(...)

ASSIM, EM FACE DA IMPOSSIBILIDADE DESTE ÓRGÃO COLEGIADO NEGAR APLICAÇÃO A ATO NORMATIVO, EM OBSERVÂNCIA DO ART. 110, INCISO I DO RPTA, NÃO HÁ COMO PERMITIR A

## CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO RELATIVO À AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO, AINDA QUE NA PROPORÇÃO DAS EXPORTAÇÕES REALIZADAS PELO ADQUIRENTE, COMO PLEITEIA A IMPUGNANTE.

(...)

LADO OUTRO, NÃO PROCEDE O ARGUMENTO DA IMPUGNANTE DE QUE O ART. 32, INCISO II DA LC Nº 87/96 (§ 3º, ART. 32 DA LEI Nº 6.763/75) GARANTE-LHE O CREDITAMENTO DO IMPOSTO RELATIVO À ENTRADA DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO NO ESTABELECIMENTO PROPORCIONAIS ÀS EXPORTAÇÕES REALIZADAS.

PREVÊ TAL DISPOSITIVO LEGAL:

### LC Nº 87/96

ART. 32. A PARTIR DA DATA DE PUBLICAÇÃO DESTA LEI COMPLEMENTAR:

(...)

II - DARÃO DIREITO DE CRÉDITO, QUE NÃO SERÁ OBJETO DE ESTORNO, AS MERCADORIAS ENTRADAS NO ESTABELECIMENTO PARA INTEGRAÇÃO OU CONSUMO EM PROCESSO DE PRODUÇÃO DE MERCADORIAS INDUSTRIALIZADAS, INCLUSIVE SEMI-ELABORADAS, DESTINADAS AO EXTERIOR; (GRIFOS ACRESCIDOS).

ENTENDE-SE QUE A INTEGRAÇÃO OU CONSUMO DE QUE TRATA O ART. 32, INCISO II DA LC Nº 87/96 E O § 3º, ART. 32 DA LEI Nº 6.763/75, PASSÍVEIS DE ENSEJAR O CREDITAMENTO DE ICMS RELATIVAMENTE ÀS OPERAÇÕES PARA O EXTERIOR, RESTRINGEM-SE ÀS MATÉRIAS-PRIMAS, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAIS DE EMBALAGEM.

VALE DIZER QUE O REFERIDO “CONSUMO”, NOS TERMOS DO DISPOSITIVO LEGAL SUPRA, LIMITA-SE AO CREDITAMENTO DE ICMS REFERENTE AOS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS CONSUMIDOS E NÃO DEVE SER INTERPRETADO COMO POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS RELATIVO À AQUISIÇÃO DE BENS DE “USO OU CONSUMO”, PARA O QUAL HÁ LIMITAÇÃO TEMPORAL CONFORME DISPÕE O ART. 33, INCISO I DA LC Nº 87/96 (ART. 70, INCISO III DO RICMS/02), QUE POSTERGOU ESSE DIREITO PARA JANEIRO DE 2020.

CORROBORA ESSE ENTENDIMENTO VÁRIAS RESPOSTAS DADAS PELA SECRETARIA DE ESTADO DE FAZENDA DE MINAS GERAIS – SEF/MG A CONSULTAS DE CONTRIBUENTES. CONFIRA-SE AS SEGUINTE:

(...)

(DESTAQUES ACRESCIDOS)

Verifica-se, pois, que os produtos, objeto do lançamento, caracterizam-se como materiais de uso e consumo, que somente darão direito ao crédito a partir de 1º de janeiro de 2033, sendo vedado o aproveitamento do valor do ICMS relativo à sua

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aquisição, conforme o disposto no inciso X do art. 66 c/c os incisos III e XVII do art. 70, ambos do RICMS/02.

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

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

(...)

(GRIFOU-SE)

Noutra vertente, a Impugnante requer o cancelamento da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, ao argumento de que seria inaplicável ao caso em discussão (suposto aproveitamento de créditos sobre bens de uso e consumo), visto que tal hipótese não estaria prevista no art. 53, inciso III, a que se reporta o dispositivo que comina a multa de revalidação, mas sim em dispositivo mais específico, isto é, o art. 53, inciso IV, da Lei nº 6763/75.

No entanto, analisando-se a legislação que rege a matéria, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

Dispõe o art. 53 da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

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

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

(...)

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que o art. 195 do RICMS/02, com a redação dada pelo art. 3º do Decreto nº 46.698, de 30/12/14, com vigência a partir de 01/02/15, extinguiu a necessidade de recomposição da conta gráfica, em todo e qualquer procedimento fiscal.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(...)

(Grifou-se)

A Fiscalização agiu corretamente estornando os créditos de ICMS ilegítimos, mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, conforme determina o art. 195 do RICMS/02.

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

(...)

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

(...)

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória (aproveitamento indevido de crédito de ICMS), em conformidade com o disposto no inciso IV do art. 53 da Lei nº 6.763/75, acima transcrito. Veja-se:

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, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...)

Portanto, de todo o acima exposto, verifica-se que se encontram plenamente caracterizadas as infringências à legislação, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências fiscais constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação, prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, e da Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso XXVI do citado diploma legal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Também foi constatada a falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota entre a alíquota interna e a interestadual, relativo às aquisições interestaduais dos materiais de uso e consumo analisados na irregularidade nº 01 do Auto de Infração.

Essa obrigação resulta de expressa previsão constitucional (inciso VIII do § 2º do art. 155), tendo por escopo propiciar a repartição de receita entre as unidades da Federação de origem e de destino do produto, e impõe-se quando a mercadoria, destinada, em operação interestadual, a contribuinte do ICMS, não estiver vinculada a posterior operação tributada pelo imposto.

As exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e encontram-se respaldadas no art. 5º, § 1º, item 6, c/c art. 6º, inciso II e art. 12, § 1º, todos da Lei nº 6.763/75, a seguir transcritos:

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 imobilizado;

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 imobilizado;

(...)

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

(...)

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Silvério Bouzada Dias Campos. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Thiago Álvares Feital.

**Sala das Sessões, 23 de maio de 2023.**

**Dimitri Ricas Pettersen**  
**Relator**

**Cindy Andrade Morais**  
**Presidente**