

Acórdão: 24.587/23/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002389160-80
Impugnação: 40.010154501-21
Impugnante: CSN Cimentos Brasil S.A.
IE: 493073229.52-22
Proc. S. Passivo: OTTO CRISTOVAM SILVA SOBRAL/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, da multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - ATIVO PERMANENTE - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso, 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 de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/12/19 a 31/12/21, 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.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos do presente e-PTA.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

A Fiscalização, em manifestação nos autos, refuta as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer nos autos do presente e-PTA, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais 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, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, sob a alegação de que o lançamento carece de motivação, visto que, no seu entender, caberia à Fiscalização a análise/individualização fática acerca das circunstâncias materiais que autorizam o direito ao creditamento, especialmente quando há a efetiva reclassificação de mercadorias, apresentando motivadamente as razões pelas quais entende o Fisco que os produtos não poderiam ser considerados como “produtos intermediários”.

Alega que o Auto de Infração seria genérico, uma vez que assume em sua acusação que, para reclassificar e glosar o direito creditamento do imposto sobre materiais intermediários, deixou de intimar o Contribuinte, por considerar que os itens e manifestações a serem apresentadas em relação ao processo fabril, nos exercícios de 2015 a 2019, são necessariamente idênticos, furtando-se de rever as particularidades atinentes à linha da produção industrial da Impugnante para, *in casu*, constatar se de fato haveria, ou não, os materiais glosados características de produtos intermediários utilizados no processo produtivo.

Destaca que os itens contemplados na autuação anterior não necessariamente são os mesmos, ainda que a descrição do produto seja similar, como por exemplo, os “tijolos refratários”.

Aduz que não seria possível depreender do Auto de Infração e de seus anexos, bem como do Relatório Fiscal Complementar, o motivo pelo qual o Fisco entendeu que os produtos adquiridos pela Impugnante não teriam sido consumidos no processo de fabricação de cimento, ainda que em contato direto com o produto resultante da industrialização. E que o Anexo 2 traz brevíssimas categorizações sobre determinados materiais, sem indicar, contudo, por quais motivos eles não se adequariam ao conceito de material intermediário.

Cita como exemplos de motivação deficiente os itens 1 (tijolos refratários) e 23 (Partes e peças. Corpos moedores. Bolas de moinho) do Anexo 2 do Auto de Infração.

Alega que não foi oportunizado à Impugnante se manifestar e justificar a classificação dos itens em questão como materiais intermediários, diretamente aplicados e consumidos no processo de fabricação de cimento, e que, portanto, deveria a Fiscalização, ao menos, apresentar detalhadamente os motivos pelos quais sustenta que tais bens são considerados como “de uso ou consumo” do estabelecimento.

Entende, portanto, que o Auto de Infração foi genérico e não analisou as questões fáticas devidamente, limitando-se a transpor supostas respostas que foram apresentadas pela Impugnante há alguns anos, violando os princípios da motivação dos atos administrativos, da ampla defesa e do contraditório.

Sustenta, ainda, que *“para determinado lançamento ser considerado legítimo, é imprescindível que a conduta praticada pelo sujeito passivo esteja inequívoca e peremptoriamente descrita na lei como apta a ensejar a aplicação dessa penalidade, bem como que o Auto de Infração contemple todos os elementos necessários para verificar a ocorrência de fato tributável. Isto é, os fatos devem estar perfeitamente identificados e comprovados, inclusive aqueles que determinam a aplicação de penalidades, tudo nos termos do que dispõe o artigo 142 do Código Tributário Nacional (“CTN”). Assim, para a incidência de tributo e penalidades, faz-se mister “determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.*

Entretanto, não cabe razão à Defesa.

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

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

A formalização do lançamento encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo RPTA:

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

I - número de identificação;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - data e local do processamento;

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

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

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

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

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

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

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

(Grifou-se).

Verifica-se, no caso em discussão, que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA.

Constata-se que, além do Relatório Fiscal Complementar, que descreve a infração cometida, foram acostados aos autos no grupo Provas do e-PTA, o Anexo 1, o qual contém a relação de todos dos documentos fiscais, cujos créditos foram estornados, com a descrição dos produtos e o seu enquadramento conforme Anexo 2, este, por sua vez traz os motivos do enquadramento dos produtos como “material de uso e consumo”, contendo justificativa para cada grupo de itens.

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.

No tocante ao processo produtivo da Autuada, este, como exposto pelo Fisco, é de seu conhecimento, tendo já sido lavrados outros autos de infração, sobre a mesma matéria, além da própria Defesa ter trazido em sede de impugnação, mais uma vez, o detalhamento de suas etapas, não gerando nenhum prejuízo à discussão nos presentes autos.

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 e IN SLT nº 01/86).

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 à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Requer que “*seja deferida a produção de **prova pericial de engenharia**, com o objetivo de que sejam examinados os **Laudos Técnicos** apresentados para os materiais refratários (**Doc. nº 02**) e demais aspectos compreendidos na peça defensiva, visando avaliar a observância aos conceitos de “produtos intermediários” (artigo 66, V, ‘b’, RICMS/MG c/c IN nº 01/86), de “materiais de uso ou consumo” (artigo 66, X, RICMS/MG), de “partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento” (artigo 66, §2º, RICMS/MG c/c IN nº 01/86), ou, ainda, às exigências contidas na Instrução Normativa nº 01/86”.*

Para tanto formula os quesitos de págs. 69 dos autos e apresenta assistente técnico.

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 dispondendo 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.

A Impugnante pretende que sejam analisados laudos técnicos apresentados, em sede de defesa (Doc. nº 02) e que sejam respondidos quesitos relacionados aos seguintes temas: i) classificação dos itens contemplados no Auto de Infração, de acordo com sua finalidade e aplicação; forma como os materiais se relacionam com a produção de cimento; ii) se estão diretamente relacionados à atividade de fabricação de cimentos; iii) se os “Tijolos refratários”, as “Bolas de aço”, as “Placas de revestimento” e as “Mangas filtrantes” são consumidos contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, ou inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial; e iv) se os “materiais de embalagens” são utilizados na proteção e para conferir resistência aos produtos acabados.

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.

As planilhas demonstrativas da apuração do crédito tributário contêm todas as informações necessárias ao exame da questão ora discutida, bem como foram apresentados pela Defesa os laudos que pretende sejam analisados.

As demais questões serão respondidas à luz da legislação (Lei nº 6.763/75, RICMS/02 e Instrução Normativa SLT nº 01/86).

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA:

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 01/12/19 a 31/12/21, 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.

Relata o Fisco que foi apropriado, indevidamente, créditos de ICMS provenientes de aquisições de partes e peças de máquinas, equipamentos e outros produtos utilizados indiretamente ou fora da linha principal do processo produtivo de fabricação de cimento, não se enquadrando esses produtos, nos termos estabelecidos pela legislação tributária, como produtos intermediários.

Informa o Fisco que foram utilizadas informações relativas ao processo produtivo prestadas pelo Contribuinte quando da elaboração de autuações anteriores, por exemplo, o AI nº 01.001488954.66.

Os produtos que tiveram os seus créditos glosados estão listados na planilha Anexo 1, relacionada aos motivos de glosa, agrupados por itens, no Anexo 2, ambos do grupo Provas do e-PTA.

A Impugnante discorre sobre a não cumulatividade do ICMS, referenciando o art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, e segue dizendo que “*no novel contexto constitucional, o legislador ordinário promulgou a Lei Complementar (“LC”) n.º 87/96, que estabeleceu o regramento da não-cumulatividade no âmbito do ICMS, superando o critério do crédito físico pela aproximação da sistemática com a do crédito financeiro. Em seu artigo 20, restou estabelecido o amplo direito à apropriação de créditos calculados sobre o imposto incidente nas operações anteriores*”.

Destaca que a Lei Complementar n° 87/96 não limitou a natureza das aquisições capazes de gerar a apropriação de créditos, não podendo o intérprete, no caso o Agente Fiscal autuante, estabelecer restrição não prevista na norma.

Aduz que a autorização para o direito ao crédito é ampla, contemplando quaisquer mercadorias desde que pertençam ao contexto operacional do contribuinte, ou seja, desde que utilizadas na atividade do estabelecimento.

Observa que o critério jurídico estabelecido pela legislação para fins de creditamento do ICMS diz respeito tão somente à relação da mercadoria adquirida à atividade do estabelecimento. Tanto é que a norma do inciso III do art. 21 da Lei Complementar n° 87/96 define como uma das hipóteses de estorno do crédito o fato de a mercadoria entrada no estabelecimento ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento.

Sustenta que a LC n° 87/96 em nenhum momento estabelece que o direito ao crédito esteja condicionado ao consumo das mercadorias diretamente no processo industrial, ou mesmo que integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição. Tais condições eram previstas única e exclusivamente pelo revogado Convênio ICM n° 66/88.

Entende que a IN SLT n° 01/86 foi tacitamente revogada pela Lei Estadual n° 12.423/96, que introduziu novo critério jurídico ao disciplinar o direito à compensação de créditos do ICMS.

Defende que a IN SLT n° 01/86 destoava do ordenamento jurídico vigente, seja das previsões contidas na legislação complementar, seja nas previsões estaduais (Lei n° 6.763/75 e RICMS/02), uma vez importa conceitos de norma manifestamente revogada para aplicá-las como se vigente fossem.

Destaca a Lei Estadual n° 6.763/15, editada pelo próprio Estado de Minas Gerais, que em seus arts. 28, 30, 31 e 32, disciplinam as hipóteses em que a legislação estadual autoriza o crédito do imposto, excepcionando-se, por sua vez, além de outras hipóteses não aplicáveis à presente lide, “o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento”.

Aduz que o RICMS/02, em seu art. 66 disciplina as hipóteses em que o direito ao crédito do imposto estaria garantido, elencando as espécies de materiais já

previamente admitidos pelo legislador, uma vez que vinculados à atividade empresarial do estabelecimento. Destaca o inciso V, alíneas “a” e “b” e § 22 do referido artigo.

Defende que o rol de situações cujo crédito fiscal está garantido, segundo o art. 66, do RICMS/02, teria caráter exemplificativo, já que não poderia ato normativo infralegal limitar o alcance ou abrangência da Legislação Federal Complementar (LC nº 87/96) ou mesmo da legislação estadual (Lei nº 6.763/75). E que, qualquer interpretação em sentido diverso estaria por admitir que um Decreto do Executivo poderia restringir o alcance/abrangência de norma geral de direito tributário disciplinada por Lei Complementar e ratificada por Lei Ordinária estadual.

Cita jurisprudência do STJ e do TJMG que entende corroborar seus argumentos e conclui que *“resta evidente que, com advento da Lei Complementar nº 87/96, está garantido o direito ao crédito de todos os insumos, “permitindo o aproveitamento dos créditos referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social do estabelecimento empresarial”*.

Entende a Defesa que estaria correto o creditamento do imposto sobre a aquisição dos materiais autuados, por serem considerados como produtos intermediários, uma vez que (i) tais materiais são utilizados intrinsecamente na atividade empresarial do estabelecimento, sendo consumidos no processo industrial de fabricação de cimento; (ii) inexistente limitação legal ao aproveitamento de créditos nestas circunstâncias; (iii) ainda que se admita a aplicação do art. 66, inciso V, do RICMS/02, ao caso concreto, este tampouco restringe o creditamento dos produtos autuados, cuja única exceção consta de seu § 22º, que exclui do conceito de consumo o “desgaste de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento”, o que não seria objeto da ação fiscal.

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.

Por oportuno, transcreve-se as pertinentes anotações do Fisco sobre o regramento do crédito do imposto nos arts. 19 e 20 da LC nº 87/96:

A Lei Complementar regra de forma exaustiva, as hipóteses de creditamento sem utilizar os termos: matéria prima, produto intermediário e material de embalagem, nomenclatura desnecessária para abordagem jurídica do tema.

O artigo 19 da LC nº 87/96, reproduz o direito constitucional a não cumulatividade, concedendo créditos às entradas de mercadorias que permanecerão na cadeia de circulação. No setor industrial, o artigo 19 confere o direito de apropriação do crédito (crédito

físico) às mercadorias que serão incorporadas ao produto final do estabelecimento, seja de forma integral, seja de forma parcial. Assim, o crédito correspondente a: a) produto intermediário que compõe o produto final, b) matéria prima e c) material de embalagem, encontram-se implicitamente acobertado por esta regra.

A segunda parte do art. 20 da LC nº 87/96 regra o crédito (crédito financeiro) das mercadorias que serão retiradas da cadeia de circulação, mais precisamente o crédito das aquisições de bens do ativo imobilizado e de materiais de uso ou consumo. O direito de crédito referido nesse dispositivo tem a natureza de abatimento/dedução legal do imposto, não se confundindo com o direito constitucional à não cumulatividade (crédito físico).

Cumpra mais uma vez mencionar que a Lei Complementar nº 87/96 estabelece exaustivamente as regras de apropriação de créditos do ICMS, não se constatando quaisquer referências a espécie, produto intermediário, no seu texto. O regramento dado pela LC nº 87/96 decorre da observância do art. 155, §2º, inciso XII, alínea “c” da CF/88.

(...)

(Destacou-se).

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:

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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Grifou-se)

No âmbito estadual, assim trata a Lei nº 6.763/75 sobre o crédito do ICMS decorrente da entrada do bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento:

Art. 29. O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo imobilizado, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

(...);

§5º Para o efeito de aplicação deste artigo, será observado o seguinte:

(...);

4. darão direito a crédito:

d) a entrada, a partir da data estabelecida em lei complementar federal, de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento.

(...)

(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;

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

(Grifou-se)

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”.

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

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

Tal entendimento é corroborado pela norma estabelecida no § 22 do art. 66 do RICMS/02.

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:

(...)

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.

(...)

(Grifou-se)

A IN SLT nº 01/86, vigente na legislação mineira, 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 “imediate e integralmente”.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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

(...)

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

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

(...)

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)

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.

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.

A Impugnante entende que os produtos listados pelo Fisco no Anexo 1 do Auto de Infração fazem jus ao crédito do imposto por serem considerados como produtos intermediários, uma vez que são utilizados intrinsecamente na atividade empresarial do estabelecimento, sendo consumidos no processo industrial de fabricação de cimento.

Por entender relevante para a comprovação de que os produtos autuados seriam materiais intermediários, cujo direito ao creditamento do ICMS está garantido pelo ordenamento jurídico, a Impugnante faz uma breve explanação das etapas do processo de fabricação de cimento e demonstração do local/momento de aplicação de cada um dos principais itens que compreendem a autuação.

Descreve o fluxo de produção do cimento consistente nas etapas de extração, britagem, pré-homogeneização, dosagem, moagem do “cru”, homogeneização, clínquerização, clínquerização (pré-aquecimento), clínquerização (cozedura), clínquerização (resfriamento), moagem e adições, estocagem e expedição.

Destaca os itens que representariam 74,44% do valor dos créditos de ICMS estornados na autuação, quais sejam: tijolos refratários, bolas, placas de revestimento, filme plástico (embalagens), mangas, gás, lubrificantes, graxas e solventes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, o Fisco, após suas ponderações, conclui que os créditos de ICMS relativos à aquisição de tais produtos são irregulares, pois apropriados em desacordo com a legislação do ICMS (CF/88, LC nº 87/96, Lei Estadual nº 6.763/76 e ao RICMS/02), bem como diante da IN nº 01/86, com a redação atual dada pela revogação do seu inciso V.

Traz-se, para elucidar a questão, as informações colacionadas pelo Fisco no Anexo 2 para o enquadramento tributário, seguida das informações trazidas pela Impugnante para justificar o crédito apropriado e os contrapontos trazidos pelo Fisco, em sede de manifestação fiscal, para enquadrar os bens em material de uso e consumo, afastando o direito ao crédito do imposto, sobre os itens acima elencados.

Abaixo transcrito o Anexo 2 do Auto de Infração:

IDENTIFICAÇÃO UTILIZADA NO ANEXO 1	FUNÇÃO E LOCALIZAÇÃO DOS PRODUTOS	ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO
1	Tijolos refratários, <u>componentes/partes</u> integrantes da estrutura interna dos fornos (equipamento), responsáveis pelo isolamento térmico, não sendo produto individualizado para fins de aplicação da IN SLT 01/1986.	Uso/Consumo
2	Correntes, cabos de aço e perfis metálicos de usos diversos.	Uso/Consumo
3	Pasta para reparo de desgaste metálico. Moagem de farinha.	Uso/Consumo
4	Reagente utilizado no tratamento de água, <u>sem participação direta</u> na linha principal de produção.	Uso/Consumo
5	<u>Partes e peças.</u> Utilizadas em máquinas e equipamentos diversos.	Uso/Consumo
6	Chapas metálicas e de desgaste utilizadas como <u>partes/componentes de equipamentos, em atividades de manutenção ou como elementos metálicos estruturais ou de fechamento.</u>	Uso/Consumo
7	Reagente utilizado em laboratório, sem participação direta na linha principal de produção.	Uso/Consumo
8	Gases utilizados em cortes e soltas, nas atividades de manutenção ou caldeiraria, laboratório ou sistema central de ar, sem participação direta na linha principal de produção.	Uso/Consumo
9	Óleos e graxas diversos de natureza lubrificante, desengripante, hidráulica ou limpa contato elétrico, sem participação direta na linha principal de produção.	Uso/Consumo
10	Solução utilizada na limpeza de equipamento de impressão.	Uso/Consumo
11	Eletrodos, porta eletrodos e outros materiais utilizados em soldas, na atividade de manutenção ou caldeiraria.	Uso/Consumo
12	EPI	Uso/Consumo
13	Baterias e fontes diversas utilizadas em equipamentos elétricos/eletrônicos.	Uso/Consumo
14	Pastilhas cerâmicas. Revestimento. Material de construção.	Uso/Consumo
15	Graxas lubrificantes anticorrosiva, antidesgaste e antiferrugem.	Uso/Consumo
16	Telas e tubos metálicos utilizados em estruturas e manutenções diversas, em várias áreas.	Uso/Consumo
17	Filme destinado à proteção das embalagens de cimento na expedição, não se configurando como embalagem.	Uso/Consumo
18	Partes e peças. Buchas utilizadas na fixação de rolamentos.	Uso/Consumo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

19	Eletródutos e outros materiais elétricos para uso industrial, predial e outras atividades.	Uso/Consumo
20	Partes e peças. Filtro de mangas. Despoeiramento. Função ambiental.	Uso/Consumo
21	Elementos de ancoragem e fixação. Buchas metálicas e outros.	Uso/Consumo
22	Barras metálicas utilizadas em manutenções diversas.	Uso/Consumo
23	Partes e peças. Corpos moedores. Bolas de moinho. Consulta de Contribuinte - SUTRI 239/2017	Uso/Consumo
24	Partes e peças. Borrachas e suas peças. Utilizadas em vedações, acoplamentos, apoio, conexão e outras.	Uso/Consumo
25	Lonas e borrachas diversas. Utilização em impermeabilizações e proteções fora da linha principal de produção.	Uso/Consumo
99	Produtos genéricos de usos diversos, identificados pela simples nomenclatura.	Uso/Consumo

Registra-se que os itens por nota fiscal cujos créditos foram estornados encontram relacionados no Anexo 1, do qual consta uma coluna, informando qual o seu enquadramento no Anexo 2, acima transcrito.

1 - Tijolos refratários (item 1):

A Impugnante argumenta que a Fiscalização indica que os materiais refratários seriam partes integrantes (partes/peças) de um equipamento (Forno), como se o Forno de Clinquerização tivesse tijolos em sua estrutura/confecção.

Aduz que *“no entanto, os materiais refratários não são partes/peças das estruturas dos Fornos de Clinquerização, muito embora estejam lá acoplados, notadamente porque esses ativos são compostos de estruturas metálicas de grande porte (aço industrial), sendo impossível considerarmos os tijolos como uma “parte/peça” (i.e. engrenagem / válvula) de um equipamento”*.

Aduz que *“os tijolos refratários são materiais que se acoplam na parte interna da estrutura metálica do Forno Rotativo de Clinquerização, cuja finalidade (a) é proteger a carcaça dos fornos (proteção térmica e abrasiva), e; (b) conservar o calor no seu interior. Ao longo desse processo, a farinha crua se transforma em um material incandescente (atingindo temperaturas entre 1400°C a 1500°C) e pastoso e as cinzas e demais elementos gerados com a queima dos combustíveis são incorporados ao produto final desta etapa (clínquer).*

Destaca informações contidas nos Laudos Técnicos emitidos sobre Tijolos Refratários utilizados no Forno de Clinquerização da planta industrial de Pedro Leopoldo/MG, as quais entente *“(1) suficientes à comprovação de como os tijolos materiais refratários são utilizados no processo industrial, e; (2) tratando-se de materiais intermediários, estes produtos jamais poderiam ser considerados como “partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento” (art.66, §2º, RICMS/MG), seja pelo fato de tais tijolos não estarem contemplados na estrutura inicial/mínima do Forno de Clinquerização, seja pelo tipo de desgaste/consumo decorrente à sua utilização, por estarem em contato direto com clínquer, sofrendo deformações por abrasão (Doc. n° 02)”*.

Assevera a Impugnante que *“nos termos da opinião do expert, os tijolos refratários sofrem “desgaste progressivo do material quando exposto à temperatura de trabalho, reações químicas e por abrasão em contato com o produto. O material desgastado é incorporado ao produto”.*

Conclui que *“além de os tijolos refratários estarem em contato direto com o produto final (clínquer / cimento), os desgastes, graduais e continuados, gerados em decorrência de processos físicos (abrasão) ou químicos, passarão a integrar efetivamente o produto acabado”.*

Defende a Impugnante que, mesmo se consideradas as previsões da Instrução Normativa nº 01/86, com relação aos materiais refratários, todas as condições exigidas pelo ato normativo estariam necessariamente cumpridas (incisos I a IV):

- o produto é consumido diretamente na linha de produção e em contato com o produto final (clínquer) - inciso I da IN SLT nº 01/86;

- o exaurimento se dá com a deformação e perda de massa em decorrência do processo abrasivo pelo contato com o produto final e por reações químicas atreladas às altas temperaturas. O consumo é integral uma vez que tais materiais vão sendo consumidos gradual e progressivamente ao longo do processo de fabricação, sendo inutilizado por força do cumprimento de suas finalidades (proteção e isolamento térmico) - inciso II da IN SLT nº 01/86;

- os tijolos refratários sofrem desgastes contínuos (exceção do inciso III da IN 01/86 não aplicável);

- os tijolos refratários não são partes/peças de uma máquina/equipamento. Não se tratam, portanto, de componentes cuja “manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas”, mas de item efetivamente empregado no processo fabril (inciso IV da IN SLT nº 01/86).

Defende que a revogação do inciso V da IN nº 01/86 pela Instrução Normativa SUTRI nº 01/17 da antiga previsão que autorizava o creditamento do ICMS sobre as partes e peças que desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica na linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, não implica, necessariamente, a vedação ao creditamento sobre tais materiais em quaisquer hipóteses. Quando tais materiais guardarem para si (i) características individuais/autônomas, com identidade própria, e; (ii) independerem da estrutura do equipamento, não haverá vedação ao aproveitamento dos créditos na condição de produtos intermediários.

Por outro lado, o Fisco afirma que os tijolos refratários não podem ser considerados como material intermediário e apresenta suas razões:

3.2.1. Tijolos refratários

O corpo do forno de clínquer é composto de uma carcaça de aço revestida internamente por tijolos refratários. Os tijolos têm a função de proteger a carcaça dos fornos (proteção térmica e abrasiva), e de conservar o calor no interior do equipamento.

A toda evidência, sendo o corpo do forno de clínquer constituído de refratários sustentados por uma carcaça estruturada em aço, os tijolos atuados constituem inegavelmente partes componentes do equipamento.

É inviável o enquadramento dos refratários atuados como produto intermediário, a partir da revogação do inciso V da IN n° 01/86 que definia como produto intermediário, partes de equipamentos que se desgastavam sob determinadas condições à semelhança dos refratários atuados:

(...)

Quanto a evocação pela impugnante, do inciso II da IN n° 01/86 como fundamento para o enquadramento dos refratários no rol dos produtos intermediários, é também inviável a via aventada, pois que, na atual redação desse inciso, a hipótese dos materiais que se desgastam se encontra suprimida da definição de produto intermediário. Vale dizer: o exaurimento dos materiais **por desgaste** não mais se insere como hipótese de consumição atribuída ao produto intermediário, **sejam ele partes/peças de equipamento ou não.**

Pelo mesmo motivo, o inciso I da IN n° 01/86 não se aplica aos refratários atuados já que o desgaste não constitui hipótese de consumição referida no dispositivo apontado (inciso 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).

O outro óbice para a subsunção dos refratários ao inciso I da IN n° 01/86 refere-se ao desgaste desses materiais seguido da sua incorporação ao produto na forma de resíduos. A absorção de resíduos refratários pelo produto em elaboração não constitui fator **essencial** do processo, sendo de fato um aspecto **accidental e indesejável** na produção.

As principais referências aos produtos intermediários aplicáveis ao caso em tela aparecem nos artigos: 66, V, “b”, § 22° e 222 do RICMS. Em ambos os dispositivos, os produtos intermediários apresentam a natureza de matéria, são equiparados à matéria prima.

Pela leitura do art. 222 do RICMS/02, conclui-se que os refratários autuados não se enquadram como produto intermediário, pois é notório que ao serem aplicados como partes componentes do corpo do forno de clínquer, não se equiparam às matérias primas:

RICMS/02

“Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

II - Industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo, tais como:

a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova (transformação);”

(...)

A mesma conclusão decorre da análise do art. 66, V, “b” do RICMS/02: tijolos refratários não apresentam a natureza de matéria prima ao serem montados como partes componente do forno de clínquer, portanto pela análise desse dispositivo, os refratários autuados também não se enquadram como produtos intermediários.

Quanto à alegada incorporação dos refratários na forma de resíduos, observa-se novamente que o desgaste dos tijolos por abrasão do fluxo de materiais não constitui fator **essencial** do processo de produção, sendo, de fato, um aspecto **acidental e indesejável** para a obtenção do novo produto contrariando a parte final da alínea b do inciso V do artigo 66 (consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento **indispensável** a sua composição):

(...)

Para dirimir quaisquer dúvidas sobre o tema aqui exposto, foi editado o § 22 do art. 66 do RICMS, dispondo expressamente que o **desgaste** de partes de equipamentos não se insere como forma de **consumo** a que se refere a alínea “b” do inciso V do artigo 66 do RICMS.

Finalizando a análise segundo o RICMS, os tijolos refratários foram adquiridos para serem utilizados como partes componentes do forno de clínquer. Tal aplicação não se confunde com a atividade de industrialização em que tais peças seriam adquiridas

para serem montadas na fabricação de um bem, posteriormente destinado a venda. No caso em análise, a impugnante retirou os refratários da cadeia de **circulação na condição de consumidora final** desses materiais, montando-os no forno de clínquer com vistas ao funcionamento do equipamento na linha de produção.

Em sendo o forno de clínquer, um equipamento de fundamental importância para a produção de cimento, os refratários ao restabelecerem suas condições de funcionamento, são considerados materiais de uso ou consumo **não alheios** à atividade do estabelecimento, ou seja, materiais de uso ou consumo **imprescindíveis** para a consecução do objeto social da empresa, cujo creditamento se encontra suspenso e vedado até a data estabelecida pela LC nº 87/96, nos termos dos abaixo destacados:

(...)

Observa-se que os créditos dos materiais de uso ou consumo **alheios** à atividade do estabelecimento são definitivamente vedados, a partir vigência da LC nº 87/96, não sendo esse o caso dos materiais em análise, classificados como materiais de uso ou consumo **não alheios**, imprescindíveis para consecução da atividade econômica da impugnante, cujo creditamento correspondente à espécie, atualmente suspenso e vedado, fica autorizada para 01/01/2033, segundo a atual redação da Lei Complementar nº 87/96.

(...)

(Grifos acrescidos).


Conforme se verifica pelas informações trazidas pela própria Impugnante e fotos ilustrativas de fls. 14/15 e 38 da Impugnação, os tijolos refratários são partes integrantes do forno de clinquerização.

De acordo com ela “*os tijolos refratários são materiais que se acoplam na parte interna da estrutura metálica do Forno Rotativo de Clinquerização, cuja finalidade (a) é proteger a carcaça dos fornos (proteção térmica e abrasiva), e; (b) conservar o calor no seu interior.*”

A Impugnante traz às fls. 16 da Impugnação recorte do laudo técnico que demonstraria que os tijolos refratários sofrem “*desgaste progressivo do material quando exposto à temperatura de trabalho, reações químicas e por abrasão em contato com o produto. O material desgastado é incorporado ao produto*”:

O citado recorte traz como exemplo as especificações acerca da utilização do TIJOLO REFRAAT MAGKOR (ficha completa às págs. 116 do e-PTA), abaixo transcrito:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EMPRESA: HOLCIM BRASIL S.A.		UNIDADE: Pedro Leopoldo - MG
Item - Descrição: TIJOLO REFRAAT MAGKOR B LP VDZ B322		
APLICAÇÃO DO ITEM		
Aplicado em: Forno	Fase do processo: Clinquerização - Revestimento interno do Forno	
FUNÇÃO DO ITEM NA FASE DO PROCESSO		
Revestir internamente a virola metálica do forno para proteção térmica da alta temperatura de trabalho do forno		
Se desgasta durante o processo? (sim / não) Sim	Tem vida útil superior a 01 ano? (sim / não) Sim	
Tem contato físico direto com os insumos? (sim / não) Sim	(se SIM, detalhe no acampo abaixo)	
Sim. Existe um desgaste progressivo do material quando exposto à temperatura de trabalho, reações químicas e por abrasão em contato com o produto. O material desgastado é incorporado ao produto.		
Tem contato direto com o produto na elaboração? (sim / não) Sim	(se SIM, detalhe no acampo abaixo)	
Sim. Existe um desgaste progressivo do material quando exposto à temperatura de trabalho, reações químicas e por abrasão em contato com o produto. O material desgastado é incorporado ao produto.		
Tem contato direto com o produto acabado? (sim / não) Sim	(se SIM, detalhe no acampo abaixo)	
Sim. Existe um desgaste progressivo do material quando exposto à temperatura de trabalho, reações químicas e por abrasão em contato com o produto. O material desgastado é incorporado ao produto.		
CONCLUSÕES		
Método de desgaste no processo Abrasão	Explicação do processo de desgaste Desgaste produzido por partículas duras do produto em elaboração ou protuberância forçada contra a superfície de trabalho movendo-se ao longo do processo. As partículas em processamento são mais duras que a superfície que é danificada por desgaste.	Critério de avaliação Produtos intermediários _ parte peça operacional com contato
Evolução do processo de desgaste Variações da composição do material em processamento, com aceleração devido às temperaturas de trabalho elevadas	Detalhamento do critério Partes e peças que desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais.	
Foto/Imagem - item / aplicação	OBSERVAÇÕES (se aplicável)	
	Emissor do Laudo	
	Registro Profissional	
	Nome: JULIO CEZAR PICCARO	
	CREA nº 0601036070 SP	

Conclui a Impugnante que, além de os tijolos refratários estarem em contato direto com o produto final (clínquer / cimento), os desgastes, graduais e continuados, gerados em decorrência de processos físicos (abrasão) ou químicos, passarão a integrar efetivamente o produto acabado.

Entretanto, não cabe razão à Impugnante.

Conforme exposto anteriormente, o inciso V da Instrução Normativa nº 01/86, com vigência até 31/03/17, definia como produtos intermediários as partes e peças que, mais que meros componentes de máquinas, aparelhos ou equipamentos, desenvolvessem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto em elaboração, resultando na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementava ou as contivesse.

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. (Grifou-se)

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.

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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Observe-se que no recorte acima reproduzido do laudo técnico apresentado pela Impugnante, constam as seguintes observações quanto aos tijolos refratários:

- Critério de Avaliação: “produtos intermediários _ parte peça operacional com contato”;
- Detalhamento do Critério: “partes e peças que desenvolvam 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”.

Não resta dúvida, portanto, que o tijolo refratário é parte de equipamento individualizado, cujo crédito é vedado pelo art. 70, inciso XVII do RICMS/02.

Ressalte-se que os tijolos refratários não se enquadram na hipótese estabelecida no art. 66, § 6º do RICMS/02, uma vez que não aumentam a vida útil do bem em que aplicados, por prazo superior a 12 (doze) meses.

Destaque-se que o entendimento prevalente neste CCMG é que os tijolos refratários não se enquadram como material intermediário, mas como material de uso e consumo, a exemplo das decisões recentes (Acórdãos nºs 23.718/21/3ª, 24.256/22/2ª), inclusive em autuação no mesmo estabelecimento da ora Autuada, em período anterior a presente autuação (Acórdão nº 24.038/22/1ª), trecho abaixo transcrito:

ACÓRDÃO: 24.038/22/1ª RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.001488954-66

IMPUGNANTE: LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A.

IE: 493073229.52-22

RELATÓRIO

VERSA A PRESENTE AUTUAÇÃO SOBRE A CONSTATAÇÃO DAS SEGUINTE IRREGULARIDADES, NO PERÍODO DE ABRIL DE 2015 A NOVEMBRO DE 2019:

1. APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS (INCLUSIVE EXTEMPORANEAMENTE) RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO (EXIGÊNCIAS: ICMS, MR E MI – ART. 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75);

2. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS RELATIVO À DIFERENÇA DE ALÍQUOTA, REFERENTE ÀS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO (EXIGÊNCIAS: ICMS E MR).

(...)

MÉRITO

(...)

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 ESTABELECIDADA 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 ESTABELECIDADA 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).

(...)

CORRETAS, PORTANTO, AS EXIGÊNCIAS FISCAIS RELATIVAS AOS TIJOLOS REFRAATÓRIOS.

2 - Bolas de Aço (item 23):

A Impugnante aduz que de igual modo, a Fiscalização considera que as “bolas de aço” utilizadas nos moinhos seriam materiais de uso ou consumo, simplesmente indicando a Consulta de Contribuinte SUTRI nº 239/17, em que a Consultoria Tributária analisou o processo industrial de empresa que sequer tem a fabricação de cimentos em seu objeto social.

Informa que “*as Bolas de Aço adquiridas pela Impugnante são utilizadas no interior do Forno de Clinquerização para a moagem do “clínquer”, sofrendo deformação e perda de massa no processo de moagem, sendo repostos todos os meses e, inclusive, substituídos todos os anos*”.

Por seu turno, informa o Fisco que as bolas de aço têm ampla aplicação em todo o segmento da mineração para a redução da granulometria (moagem) dos diversos tipos de minério (ferro, manganês, bauxita etc.).

Quanto à sua classificação como partes/peças dos equipamentos em que são aplicados, diz que há uma dúvida objetiva nesse sentido: para alguns, as bolas de aço são bens autônomos, distintos dos equipamentos, para outros constituem partes/peças dos equipamentos em que são utilizados.

Assim sendo, realiza uma análise do creditamento das bolas de aço segundo as duas hipóteses: considerando as bolas de aço como partes/peças e como bens autônomos, nos seguintes termos, transcritos da manifestação fiscal:

• **Bolas de aço como partes/peças**

Sendo assim consideradas, é inviável o enquadramento de tais materiais como produto intermediário, a partir da revogação do inciso V da IN n° 01/86, que incluía entre os produtos intermediários, as partes de equipamentos que se desgastavam à semelhança das bolas em análise. Vedado, portanto, o creditamento de tais materiais pela atual redação da IN n° 01/86, segundo a hipótese aventada.

É oportuno mencionar que na resposta à consulta de contribuinte (PTA n° 45.000013922-71), a SUTRI classificou as bolas de moinhos como partes/peças, vedando a apropriação de créditos correspondentes.

• **Bolas de aço como bens autônomos**

Sob tal hipótese é também inviável a apropriação dos créditos correspondentes, pois o exaurimento de materiais pelo desgaste, tal como ocorre com as bolas de aço, não mais se insere como forma de **consumo integral** na definição dos produtos intermediários segundo a atual redação do inciso II da IN n° 01/86. Vale dizer: materiais que se desgastam à semelhança das bolas de aço não mais se enquadram na definição do produto intermediário segundo a **atual redação** da IN n° 01/86.

Concluindo, considerando as bolas de aço como partes/peças ou **não**, o creditamento correspondente é inviável na redação atual da IN n° 01/86.

Considerando as bolas de aço como partes/peças dos equipamentos em que são aplicados, o exaurimento desses materiais pelo desgaste/deformação, não se insere como forma de consumo a que se refere a alínea “b” do inciso V do artigo 66 do RICMS, por expressa disposição do § 22 do art. 66 do RICMS. Esse requisito é elementar para enquadramento do material como produto intermediário.

Desconsiderando as bolas de aço como partes/peças, as bolas de aço não se equiparam às matérias primas como são assim equiparados os produtos intermediários na alínea “b” do inciso V do artigo 66 e no artigo 222, II, ambos do RICMS. Inviável o creditamento como produto intermediário.

Finalizando a análise segundo o RICMS, a impugnante ao adquirir as bolas de aço, retirou-as da cadeia de circulação na **condição de consumidora final, aplicando-as** como corpos moedores do clínquer.

Importante destacar das informações trazidas pela Defesa acerca das etapas de fabricação do cimento, a etapa onde são utilizadas as bolas de aço:

“Moagem de cru: A farinha formada pela mistura de calcário e argila devidamente dosada, também conhecida por “cru”, submete-se a um processo de moagem em moinhos de bolas (bolas metálicas de diversos tamanhos), rolos ou barras, a fim de que as referidas matérias primas se misturem e atinjam a granulometria e a umidade necessárias para as etapas seguintes do processo produtivo. Esse processo faz uso de gases quentes residuais dos fornos de clínquerização, os quais são empregados como fonte de calor para a secagem dessa farinha”.

Por oportuno traz-se a citada Consulta de Contribuintes nº 239/17:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 239/2017

PTA Nº: 45.000013922-71

CONSULENTE: AMG Mineração S/A

ICMS – APROVEITAMENTO DE CRÉDITO – PRODUTO INTERMEDIÁRIO – PARTES E PEÇAS – VEDAÇÃO –

Para fins de crédito do imposto, entende-se como produto intermediário aquele que integra o produto final na condição de indispensável à sua composição, conforme dispõe a alínea “b” do inciso V do art. 66 do RICMS/2002, observada a Instrução Normativa SLT nº 01/1986. A revogação, partir 1º/04/2017, do inciso V da Instrução Normativa SLT nº 01/1986 pela Instrução Normativa SUTRI nº 001/2017 e a inclusão do §22 no art. 66 e do inciso XVII ao art. 70 no RICMS/2002 pelo Decreto nº 47.119/2016, vedaram o creditamento do imposto que se relacionar com a entrada de partes e peças de máquinas e equipamentos, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado.

(...)

CONSULTA:

1 – Está correto o entendimento que a entrada **de corpos moedores (barras ou bolas) utilizados no processo de moagem**, de mandíbulas, martelos e pontas de tungstênio utilizados no processo de

cominuição e de telas utilizadas no processo de peneiramento, permanecem dando direito ao crédito de ICMS, nos termos da alínea “b” do inciso V do art. 66 do RICMS/2002?

2 – Em caso de resposta negativa ao item anterior, qual seria a correta classificação fiscal desses produtos?

(...)

RESPOSTA:

1 e 2 – A princípio, importa esclarecer que, para fins de crédito do imposto, entende-se como produto intermediário aquele que integra o produto final na condição de indispensável à sua composição, conforme dispõe a alínea “b” do inciso V do art. 66 do RICMS/2002, observada a Instrução Normativa SLT nº 01/1986.

Por extensão, compreende-se também como produto intermediário o produto individualizado que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso do processo produtivo, consoante ao disposto nos itens I e II da Instrução Normativa SLT nº 01/1986.

Ressalte-se que os requisitos de consumo imediato e integral para classificação de um produto como intermediário não se aplicam mais às partes e peças de máquinas e equipamentos, tendo em vista a revogação, a partir de 1º/04/2017, do inciso V da Instrução Normativa SLT nº 01/1986 pela Instrução Normativa SUTRI nº 001/2017.

Acresce-se que o Decreto nº 47.119/2016, com efeitos a partir de 1º/04/2017, incluiu o § 22 no art. 66 do RICMS/2002, que delimitou o alcance de consumo previsto na alínea “b” do inciso V do referido art. 66, a fim de estabelecer que não está inserido no seu conceito o desgaste de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento.

O citado Decreto nº 47.119/2016 incluiu, ainda, o inciso XVII ao art. 70 do RICMS/2002, vedando a apropriação de crédito do imposto relativo à entrada de partes e peças de máquinas e equipamentos, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado.

Quanto aos corpos moedores (barras ou bolas) utilizados de forma auxiliar facultativa no processo de moagem, não houve informações a respeito do período de sua durabilidade, no entanto, como ocorre com os demais produtos acima mencionados, percebe-se, através do laudo juntado, que, para realizarem o

processo de cominuição ou peneiramento do minério, necessitam estar inseridos numa máquina, aparelho ou equipamento, assumindo, assim, a função de partes ou peças destes.

Note-se que a definição de produto intermediário, para fins do crédito do imposto, está atrelada ao consumo imediato e integral do produto no processo de industrialização, o que não ocorre com as partes e peças, consoante a definição contida no item IV da Instrução Normativa SLT nº 01/1986:

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.

Assim, conforme o caso apresentado, existe vedação ao crédito do imposto no inciso XVII do art. 70 do RICMS/2002, referente 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.

No caso em discussão, como a própria Impugnante informa as bolas de aço *“são utilizadas **no interior** do Forno de Clinquerização **para a moagem** do “clínquer. (...), sendo repostos todos os meses e, inclusive, substituídos todos os anos”*.

O que também é verificado pelas imagens trazidas pela Defesa (fls. 8/9 e 17 da Impugnação).

Assim sendo, uma vez que tais corpos moedores utilizados no processo de moagem, cuja vida útil é inferior a 12 meses, os quais, para realizarem o processo de moagem das matérias-primas, necessitam estar inseridos numa máquina, aparelho ou equipamento, no caso o Forno de Clinquerização, assume, assim, a função de parte ou peças deste.

Não resta dúvida, portanto, de que as bolas de aço são parte de equipamento individualizado, cujo crédito é vedado pelo art. 70, inciso XVII do RICMS/02.

Ressalte-se, ainda que as bolas de aço não se enquadram na hipótese estabelecida no art. 66, § 6º do RICMS/02, uma vez que não aumentam a vida útil do bem em que aplicados, por prazo superior a 12 (doze) meses.

3 - Placas de revestimento (item 6):

Consta do item 6 do Anexo 2 - Chapas metálicas e de desgaste utilizadas como partes/componentes de equipamentos, em atividades de manutenção ou como elementos metálicos estruturais ou de fechamento.

As descrições dos produtos do Anexo 1, relacionados ao citado item 6 do Anexo 2 constam: diversas chapas de aço, placas de desgaste e placas de revestimento.

Informa a Impugnante que *“As placas de revestimento são aplicadas nos ‘Moinhos de Farinha e de Cimento’”. Por estarem em contato direto com o produto final, sofrem desgaste gradual, progressivo e constante em decorrência da perda de suas propriedades, que começa a saturar e até mesmo furar após poucos meses de utilidade.*”

Pontua o Fisco que:

As placas de revestimentos têm a função de proteger a carcaça dos equipamentos em que são montados, funcionando como autênticos materiais de sacrifício. Para que o corpo estrutural-carcaça dos equipamentos não seja **deteriorado**, as placas de revestimentos são deterioradas em seu lugar com vistas a redução dos custos de manutenção. As carcaças dos equipamentos são componentes estruturais cuja substituição se revela bem mais dispendiosa que a troca periódica de placas de revestimentos. Assim, os revestimentos têm a função de **proteção patrimonial de bens**.

Dentro da concepção de material de sacrifício, as placas de revestimentos são aplicadas em substituição aos similares desgastados para a manutenção dos equipamentos em condições normais de funcionamento.

Quanto ao enquadramento dos revestimentos na **IN nº 01/86**, tais materiais **não se classificam** como produto intermediário, como afirma a autuada, pois são enquadradas com exatidão na descrição **contida no inciso IV dessa instrução como material de reposição/manutenção**. Deve ser observado que a carcaça dos equipamentos autuados (moinhos de Farinha e de Cimento) constitui a **estrutura estável** referida no inciso IV da IN nº 01/86 e que as placas de revestimentos são os componentes dessa estrutura referidos na expressão: **“não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente** no processo de industrialização as partes e peças de máquina 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.” Assim, o encaixe das **placas de revestimentos é literal no IV da IN nº 01/86.**

Com razão o Fisco.

Conforme se verifica das imagens trazidas pela Defesa às fls. 18 da Impugnação, bem como das informações trazidas pela Autuada, a função das placas de revestimento é a proteção dos equipamentos, razão pela qual sofrem desgaste, mas não se enquadram no conceito de produto intermediário, pois não se trata de produto individualizado, mas de componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente importa na substituição destas, após poucos meses de utilização, tendo em vista seu desgaste natural, mas que não são, de forma alguma, produtos individualizados, enquadrando-se no inciso IV da IN nº 01/86 (peças de reposição/manutenção).

Igualmente se enquadram como materiais de reposição/manutenção os itens agrupados no Anexo 2: Eletrodos, porta eletrodos e outros materiais utilizados em soldas, na atividade de manutenção ou caldeiraria (item 11) e Barras metálicas, utilizadas em manutenções diversas (item 22). Portanto, correto o estorno de créditos de ICMS relativos às aquisições destes.

Transcreve-se, por oportuno, excertos do Acórdão nº 22.534/17/3ª (decisão confirmada na Câmara Especial – Acórdão nº 4.945/17/CE) relativo ao PTA nº 01.000640353-85, de idêntica matéria, em que as Câmaras de Julgamento deste CCMG entenderam correto o estorno de créditos relativos à aquisição de “placas de desgaste e revestimento”, em outro estabelecimento do mesmo Sujeito Passivo, ora autuado. Confira-se:

ACÓRDÃO: 22.534/17/3ª RITO: SUMÁRIO

PTA/AI: 01.000640353-85

IMPUGNANTE: LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A.

IE: 059073229.10-63

RELATÓRIO

A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, DECORRENTE DO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO, NO PERÍODO 01/01/11 A 31/12/11 PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, OS QUAIS NÃO SE CARACTERIZAM COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, MAJORADA PELA REINCIDÊNCIA, CONFORME DISPOSTO NOS §§ 6º E 7º, TODOS DA LEI Nº 6.763/75.

(...)

DO MÉRITO

(...)

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

CITA COMO EXEMPLOS:

- CORREIA TRANSPORTADORA, UTILIZADA PARA TRANSPORTAR AREAIS, PEQUENOS AGREGADOS, MATERIAIS EMBALADOS OU MESMO RESÍDUOS PARA SEREM PROCESSADOS, APLICADOS NA ETAPA 2 (BRITAGEM);

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

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

(...)

- PLACA DE DESGASTE: NA IMPUGNAÇÃO A AUTUADA INFORMA QUE SE TRATA DE MATERIAL REFRACTÁRIO UTILIZADO NO REVESTIMENTO INTERNO DOS FORNOS ONDE OCORRE A CALCINAÇÃO DO CIMENTO UTILIZADO NA ETAPA 7 (CLINQUERIZAÇÃO).

CONSTA DO ANEXO 3 AS SEGUINTE PLACAS:

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

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

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

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

ANTERIORMENTE, NO QUE DIZ RESPEITO À ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA.

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

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

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

OUTROSSIM, NÃO É SUFICIENTE QUE HAJA O CONTATO FÍSICO DA PARTE/PEÇA COM O PRODUTO EM FABRICAÇÃO. A LEGISLAÇÃO EXIGE AINDA QUE ESTE CONTATO SEJA TAL QUE IMPLIQUE NA PERDA DE SUAS DIMENSÕES OU CARACTERÍSTICAS ORIGINAIS, 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.

4 - Mangas filtrantes (item 20):

Segundo a Defesa “*as mangas filtrantes consistem em materiais utilizados no controle de gás e de partículas geradas no processo de Clinquerização. Referidos itens sofrem desgaste gradual, progressivo e constante em decorrência da perda de suas propriedades, que começa a saturar e até mesmo furar após poucos meses de utilidade*”.

O Fisco informa que as mangas filtrantes constituem o elemento filtrante de gases e de material particulado gerados no processo de clinquerização. Têm a função de preservação ambiental, desgastando-se pelo atrito com o fluxo de gás/poeira.

As mangas filtrantes são partes componentes de instalação industrial/equipamento, e não se classificam como produto intermediário, pois são adquiridas para substituírem as similares desgastadas com vistas a manter a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

instalação/equipamento em que são montadas em condições de funcionamento, nos exatos termos do inciso IV da IN nº 01/86.

São materiais de uso e consumo, uma vez que não exercem qualquer ação sobre o produto em elaboração, entendimento este corroborado pelos Acórdãos nºs 24.262/22/3ª, 22.767/17/3ª e 22.534/17/3ª, dentre outros, envolvendo outros estabelecimentos da ora Autuada.

Transcreve-se por oportuno, excertos do Acórdão nº 22.534/17/3ª:

Por exemplo:

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:

(...)

- 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.

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)

5 – Gases, lubrificantes, graxas e solventes:

Sustenta a Impugnante que *“os gases, lubrificantes e graxas são adquiridos pela Impugnante essencialmente para serem consumidos nos Britadores, equipamentos e motores utilizados no processo de britagem dos blocos de calcário extraídos das pedreiras. Tais itens são repostos semanalmente e perdem suas propriedades (viscosidade) por sua utilização industrial.*

Segue dizendo que os gases, lubrificantes, graxas e solventes são igualmente considerados como materiais intermediários, aplicados e consumidos, imediata e integralmente, nas máquinas industriais ligadas à industrialização de cimento.

Assim estão descritos os itens no Anexo 2:

“Item 9 - Óleos e graxas diversos de natureza lubrificante, desengripante, hidráulica ou limpa contato elétrico, sem participação direta na linha principal de produção”.

Correto o estorno dos créditos de ICMS indevidamente apropriados oriundos das aquisições de tais itens, uma vez que aplicados na manutenção dos equipamentos.

Como bem pontuado pelo Fisco *“óleos lubrificantes, graxas e gases são adquiridos pela cimenteira para serem aplicados na atividade de manutenção/preservação de máquinas, equipamentos e instalações industriais. A toda evidência, a lubrificação de equipamentos industriais com óleos e graxas não se insere entre as atividades típicas de industrialização das enumerada no inciso II do artigo 222 do RICMS (transformação, beneficiamento, montagem, etc).”*

Destaca o Fisco, que também os gases, acetileno e oxigênio, são aplicados na atividade de manutenção de equipamentos e instalações industriais (oxi-corte, soldas).

Portanto é inviável o creditamento das aquisições desses materiais pela cimenteira já que não são utilizados em atividade típica de industrialização, condição elementar, *sine qua non* para serem classificados como produto intermediário na IN nº 01/86.

Pelos mesmos motivos acima expostos, não fazem jus ao creditamento do ICMS os produtos relacionados aos itens 4 (Reagente utilizado no tratamento de água, sem participação direta na linha principal de produção); 7 (Reagente utilizado em laboratório, sem participação direta na linha principal de produção), 8 (Gases utilizados em cortes e soldas, nas atividades de manutenção ou caldeiraria, laboratório ou sistema central de ar, sem participação direta na linha principal de produção) e 15 (Graxas lubrificantes anticorrosiva, antidesgaste e antiferrugem).

6 - Materiais de embalagem – item 17

Afirma a Impugnante que os materiais de embalagem autuados possuem o direito ao crédito expressamente autorizado pelo art. 66, inciso V, alínea “a” do RICMS/02, ainda que tais materiais sirvam apenas para proteger ou assegurar a resistência de produtos acabados.

À título de exemplo, traz o item “BOBINA STRECH HOOD”, o qual consiste em folha/película plástica utilizada na embalagem de proteção e de transporte de produtos produzidos na fábrica.

Argumenta a Defesa que o Fisco considerou que referida “bobina” seria uma parte/peça de equipamento, conceito completamente destoante da própria classificação fiscal da mercadoria. Como se vê, a bobina é o próprio “rolo plástico” que contém o material de embalagem o qual é acoplado na máquina/equipamento.

Apresenta imagem ilustrativa às fls. 42 da Impugnação.

No caso do presente Auto de Infração, o item 17 do Anexo 2 está assim descrito: Filme destinado à proteção das embalagens de cimento na expedição, não se configurando como embalagem.

Trata-se da mercadoria descrita nas notas fiscais de entradas (Anexo 1) como “FILME PLASTICO PARA STRECH”.

Portanto, não foi considerado pelo Fisco como parte/peça de equipamento, como alegado pela Defesa.

O Fisco, com muita propriedade, esclarece que o material de embalagem a que se refere a alínea “a” do inciso V Do art. 66 do RICMS/02, em relação ao qual admite-se o crédito do ICMS pelas suas entradas, contempla apenas os elementos que componham, protejam ou assegurem a resistência à embalagem, o que não é o caso dos “filmes plásticos”, utilizados no transporte da mercadoria ou para facilitar a sua comercialização e manuseio no estabelecimento. Trecho transcrito da manifestação fiscal:

Para efeitos tributários, considera-se embalagem o invólucro ou recipiente que tenha por função principal acondicionar a mercadoria, ainda que em substituição à embalagem original, incluindo-se também neste conceito aqueles elementos que a **componham, protejam ou lhe assegurem resistência, resultando daí alteração na apresentação do produto**, conforme disposto na alínea “d” do inciso II do art. 222 c/c a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alínea “a” do inciso V do art. 66, todos do RICMS/2002.

“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:

a) incluem-se na embalagem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;”

Entretanto, exclui-se desse conceito a embalagem que se destine apenas ao transporte da mercadoria ou a facilitar a sua comercialização e manuseio no estabelecimento, que é o caso dos autos.

Como se sabe, em regra geral, a embalagem do cimento é constituída por sacos de papel capazes de suportar a massa/peso de 50kg do produto, sendo nessa embalagem impressas todas as informações relativas à caracterização do produto, concluindo-se a forma sob a qual é comercializado com o consumidor final.

Desta forma, significa dizer que os filmes plásticos não são embalagens para efeitos tributários, mas somente acessórios para facilitar, sobretudo, a operação de comercialização da Autuada, considerando que o produto já se encontra embalado em sua forma e apresentação final.

Observa-se, portanto, que os filmes plásticos não se enquadram como material de embalagem, mas sim, como material de uso e consumo do estabelecimento, não fazendo, portanto, jus ao crédito do ICMS pelas suas entradas.

No tocante aos demais itens relacionados no Anexo 2 do Auto de Infração, a Defesa não apresentou informações adicionais.

Verifica-se que, parte dos itens relacionados no Anexo 2 são partes e peças de equipamentos. Confira-se:

IDENTIFICAÇÃO UTILIZADA NO ANEXO 1	FUNÇÃO E LOCALIZAÇÃO DOS PRODUTOS	ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO
5	<u>Partes e peças.</u> Utilizadas em máquinas e equipamentos diversos.	Uso/Consumo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

18	Partes e peças. Buchas utilizadas na fixação de rolamentos.	Uso/Consumo
20	Partes e peças. Filtro de mangas. Despoeiramento. Função ambiental.	Uso/Consumo
23	Partes e peças. Corpos moedores. Bolas de moinho. Consulta de Contribuinte - SUTRI 239/2017	Uso/Consumo
24	Partes e peças. Borrachas e suas peças. Utilizadas em vedações, acoplamentos, apoio, conexão e outras.	Uso/Consumo

Como já exposto anteriormente, 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.

Traz-se por oportuno, a análise realizada pelo Fisco, em relação aos demais itens cujos créditos de ICMS foram estornados:

3.2.7. Demais itens relacionados nos Anexos 1 e 2 do PTA

Para os demais itens relacionados nos Anexos 1 e 2 da autuação, a cimenteira elaborou a respectiva defesa na forma de negativa geral, rotulando o conjunto de itens de produtos intermediários, sem um comentário pormenorizado de cada item em espécie.

Com vistas a racionalizar a análise, tais itens serão ordenados em duas categorias, segundo a legenda elaborada no Anexo 2:

- a) Partes, peça e componentes de máquinas, equipamentos e instalações;
- b) Materiais de aplicações diversas no estabelecimento.

3.2.7.1.1. Partes, peças e componentes de máquinas, equipamentos e instalações relacionados nos Anexos 1 e 2.

Os materiais autuados no Anexo 1 que se enquadram como partes e peças de máquinas, equipamentos e instalações são os seguintes, conforme agrupamento relacionado no Anexo 2: 1 (refratários já comentados), 2 (correntes, cabos e perfis metálico), 5 (partes e peças, utilizadas em máquinas e equipamentos diversos), 6 (chapas metálicas e de desgaste utilizadas como partes/componentes de equipamentos, em atividades de manutenção ou como elementos metálicos estruturais ou de fechamento), 13 (baterias e fontes

diversas utilizadas em equipamentos elétricos/eletrônicos), 14 (pastilhas cerâmicas, revestimento, material de construção), 16 (telas e tubos metálicos utilizados em estruturas e manutenções diversas, em várias áreas), 18 (partes e peças. Buchas utilizadas na fixação de rolamentos), 20 (partes e peças. Filtro de mangas, despoejamento. função ambiental), 21 (elementos de ancoragem e fixação, buchas metálicas), 22 (barras metálicas utilizadas em manutenções diversas), 23 partes e peças. corpos moedores, bolas de moinho, consulta de Contribuinte – SUTRI nº 239/2017), 24 partes e peças, borrachas e suas peças, utilizadas em vedações, acoplamentos, apoio, conexão), 25 (lonas e borrachas diversas, utilização em impermeabilizações e proteções).

(...)

3.2.7.1.1.3. Inviabilidade do creditamento de partes, peças e componentes de máquinas, equipamentos e instalações relacionados nos Anexos 1 e 2, segundo as disposições do RICMS e da IN nº 01/86.

Finalizando a análise, também pelas disposições do RICMS, os materiais em comento são classificados como materiais de uso ou consumo como a seguir será demonstrado.

Os materiais em comento foram adquiridos para serem utilizados como partes, peças ou componentes de máquinas, equipamentos e instalações do estabelecimento em substituição às similares desgastadas pelo uso (manutenção/reparo industrial).

Tal aplicação não se confunde com a atividade de **industrialização** em que tais peças/partes/componentes seriam adquiridas para serem montadas na fabricação de um bem que posteriormente seria destinado a venda. Inviável o manejo do artigo 66, V, “b” e do artigo, 222, II que estabelecem como requisito para identificação de um item como produto intermediário que o respectivo consumo (aplicação) seja efetuado numa atividade típica de industrialização, não sendo esse o caso. Subsunção dos materiais em referência ao artigo 66, § 22 do RICMS. Como materiais de uso ou consumo, inviável o creditamento correspondente pelas disposições atuais do RICMS.

(...)

Na IN nº 01/86, a partir da revogação do inciso V, também é inviável o creditamento de quaisquer partes,

peças e componentes de máquinas, equipamentos e instalações aplicados numa indústria de cimento.

3.2.7.1.2. Materiais diversos relacionados nos Anexos 1 e 2.

Sob denominação de materiais diversos, far-se-á o contraponto da impugnação na parte relativa aos materiais retirados da cadeia de circulação que não foram aplicados no processo industrial da cimenteira, entendendo-se por esse, o processo composto das atividades típicas de industrialização enumeradas no artigo 222, II do RICMS.

São essas as atividades que compõem o processo industrial da cimenteira: extração, britagem, pré-homogeneização, dosagem, moagem do "cru", homogeneização, clínquerização, clínquerização (pré-aquecimento), clínquerização (cozedura), clínquerização (resfriamento), moagem e adições.

Nesse contexto, os materiais integrantes do Anexo 1, com a numeração relacionada abaixo, numeração decodificada pela legenda do Anexo 2, não foram aplicados nas atividades típicas de industrialização do processo produtivo da impugnante.

Tais materiais, denominados nessa manifestação fiscal como materiais diversos, têm a seguinte função: 3) pasta para reparo de desgaste metálico, 4) reagente utilizado no tratamento de água, sem participação direta na linha principal de produção, 7) reagente utilizado em laboratório, sem participação direta na linha principal de produção, 8) gases utilizados em cortes e soldas, nas atividades de manutenção ou caldeiraria, laboratório ou sistema central de ar, sem participação direta na linha principal de produção, 9) óleos e graxas diversos de natureza lubrificante, desengripante, hidráulica ou limpa contato elétrico, sem participação direta na linha principal de produção, 10) solução utilizada na limpeza de equipamento de impressão, 11) eletrodos, porta eletrodos e outros materiais utilizados em soldas, na atividade de manutenção ou caldeiraria, 12) EPI, 15) graxas lubrificantes anticorrosiva, antidesgaste e antiferrugem, 17) filme destinado à proteção das embalagens de cimento na expedição, não se configurando como embalagem, 99) produtos genéricos de usos diversos, identificados pela simples nomenclatura.

(...)

Como os materiais em comento (matérias diversos) não são aplicados em quaisquer das atividades típicas de

industrialização enumeradas no art. 222, II do RICMS, do processo produtivo da cimenteira é inviável o creditamento, segundo as disposições da IN nº 01/86, que estabelecem como condição elementar (sine qua non) para o enquadramento de um material como produto intermediário, que o respectivo consumo seja efetuado em processo de industrialização.

Pelas disposições do RICMS, é igualmente inviável o creditamento, já que os materiais em referência não se inserem no rol dos produtos intermediários.

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

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 EVOCÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL DE MANUTENÇÃO.” (GRIFOU-SE).

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Não prospera a alegação da Defesa de que, para as operações interestaduais, o Fisco mineiro adota dupla base de cálculo do ICMS, sendo uma para o cálculo do imposto devido ao estado de origem e uma segunda base de cálculo, para apuração do valor devido ao Estado mineiro, e que tal procedimento não encontra qualquer amparo na legislação vigente.

A base de cálculo do imposto encontra-se prevista na Lei Complementar nº 87/96, editada em observância à norma do art. 146, inciso III, alínea "a", da Constituição da República, no art. 13, § 1º, o seguinte:

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º. Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

(...)

Como o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo, nos termos do referido art. 13, § 1º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, a base de cálculo da operação interna deve ser ajustada, pois a diferença entre a alíquota interna e a interestadual aumenta o valor do ICMS e, conseqüentemente, a sua base de cálculo.

A constitucionalidade da inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo foi reconhecida pelo STF no RE 582461/SP, julgado sob o rito da repercussão geral.

Ademais, a sistemática de cobrança não é nova, eis que inserida no ordenamento jurídico anteriormente à Emenda Constitucional nº 87/15. Como visto alhures, a Lei Complementar n.º 87/96, a seu turno, desde a sua publicação, estabelece que a apuração da base de cálculo do ICMS será realizada por meio do cálculo por dentro.

Nesses termos, assim prescreve a legislação mineira:

Lei nº 6.763/75

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 1º-A - Na hipótese do item 6 do § 1º do art. 5º, a base de cálculo é o valor da operação neste Estado, obtida conforme o seguinte procedimento:

I - do valor da operação, será excluído o valor do imposto correspondente à operação interestadual;

II - ao valor obtido na forma do inciso I, será incluído o valor do imposto, considerando a alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria.

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:

(...)

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

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

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

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

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

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

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

Art. 49. O montante do imposto integra sua base de cálculo, inclusive nas hipóteses previstas nos incisos I e II do caput do artigo 43 deste Regulamento, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Portanto, as normas questionadas simplesmente descreveram a forma de cálculo a ser seguida, em conformidade com a legislação que lhe é superior, notadamente a Constituição da República e a Lei Complementar nº 87/96.

Acrescenta-se que o E. Tribunal de Justiça de Minas Gerais, analisando matéria similar, decidiu pela legalidade da exação. Confira-se as seguintes decisões:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO - LIMINAR - NÃO SUJEIÇÃO AO DECRETO ESTADUAL Nº 46.930/15 - ALTERAÇÃO DO CÁLCULO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS - ILEGALIDADE NÃO DEMONSTRADA - AUSÊNCIA DE RELEVANTE FUNDAMENTO E DO RECEIO DE IRREPARABILIDADE.

1 - A LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA CONSISTE EM UM REMÉDIO JURÍDICO PARA QUE O CHAMADO DIREITO LÍQUIDO E CERTO, MF0100178978505B 10 AMEAÇADO OU LESADO, NÃO SE FRUSTRE ATÉ A DECISÃO FINAL, PELO COMPROMETIMENTO OU MESMO EXTINÇÃO DO DIREITO, O QUE TORNARIA A PRESTAÇÃO JURISDICIONAL INÓCUA E FORMALMENTE INSUBSISTENTE PELA INEFICÁCIA DA ORDEM DECISÓRIA;

2 - A ILEGALIDADE DO ATO IMPUGNADO É PRESSUPOSTO PARA A CONCESSÃO DA SEGURANÇA, ESPECIALMENTE EM SEDE DE PROVIMENTO LIMINAR, DEVENDO FICAR EVIDENCIADA A RELEVÂNCIA DO PEDIDO E O JUSTO RECEIO DE IRREPARABILIDADE, COM O OBJETIVO DE SUSPENSÃO DO ATO QUE DEU ORIGEM AO PEDIDO;

3 - A ALTERAÇÃO DA FORMA DE CÁLCULO DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA ESTADUAL NA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS EM OPERAÇÃO INTERESTADUAL DESTINADA A USO, CONSUMO OU ATIVO PERMANENTE, PREVISTA EM DECRETO ESTADUAL, PODE SER

EFETIVADA MEDIANTE A EDIÇÃO DE DECRETO POSTERIOR, OBSERVANDO-SE A SIMETRIA NORMATIVA, O QUE NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DA LEGALIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA;

4 - AUSENTE O RELEVANTE FUNDAMENTO, BEM COMO O RISCO DE INEFICÁCIA DA SEGURANÇA, CASO CONCEDIDA SOMENTE AO FINAL, DIANTE DA POSSIBILIDADE DE COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS, DEVE SER INDEFERIDA A LIMINAR. (TJMG - AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV 1.0000.17.019744-6/001, RELATOR(A): DES.(A) RENATO DRESCH, 4ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 14/09/0017, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 15/09/2017)

(GRIFOU-SE).

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - AÇÃO DECLARATÓRIA - EXIGÊNCIA DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS DO ICMS - EC N. 97/2015 - CONVÊNIO ICMS N. 93/2015 - DECRETO ESTADUAL N. 46.930/15 - TUTELA PROVISÓRIA DE URGÊNCIA - SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO - ART. 300, DO CPC - FUMUS BONI IURIS NÃO DEMONSTRADO - IMPOSSIBILIDADE DO DEFERIMENTO DA MEDIDA LIMINAR.

- O DEFERIMENTO DA TUTELA PROVISÓRIA DE URGÊNCIA ESTÁ CONDICIONADO AO PREENCHIMENTO CONCOMITANTE DOS DOIS REQUISITOS ESTABELECIDOS NO ART. 300 DO CPC, QUAIS SEJAM, A PROBABILIDADE DO DIREITO ALEGADO PELO REQUERENTE (FUMUS BONI IURIS) E O PERIGO DE DANO OU AO RISCO AO RESULTADO ÚTIL DO PROCESSO QUE INVIABILIZE A ESPERA PELO JULGAMENTO DO MÉRITO DO FEITO ORIGINÁRIO (PERICULUM IN MORA) - O CONVÊNIO ICMS N. 93/2015 NÃO EXTRAPOLA OS LIMITES DEFINIDOS PELA CR, POSTO QUE NÃO CRIOU NOVA BASE DE CÁLCULO DO ICMS DIFAL, NEM NOVA ALÍQUOTA, TAMPOUCO ALTEROU O FATO GERADOR, LIMITANDO-SE A DISCIPLINAR ASPECTOS INSTRUMENTAIS DO ICMS DECORRENTES DAS ALTERAÇÕES PROMOVIDAS PELA EC 87/2015

- NÃO PADECE DE QUALQUER VÍCIO O DECRETO N. 46.930/2015, QUE ALTEROU O REGULAMENTO DO ICMS, UMA VEZ QUE AQUELE NÃO DISCIPLINOU ACERCA DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO, LIMITANDO-SE A DELINEAR SUA FORMA DE CÁLCULO - AUSENTES OS REQUISITOS ESTABELECIDOS NO ART. 300, DO CPC - IN CASU, O FUMUS BONI IURIS -, DEVE SER MANTIDA A DECISÃO PARA INDEFERIR O PEDIDO DE TUTELA PROVISÓRIA DE URGÊNCIA. (TJ-MG - AI: 10000200232742001 MG, RELATOR: MAURÍCIO SOARES,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DATA DE JULGAMENTO: 28/07/2020, DATA DE PUBLICAÇÃO: 30/07/2020)

(GRIFOU-SE).

Portanto, resta evidente que apenas houve a adequação da forma de cálculo do diferencial de alíquotas ao disposto no art. 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96 e art. 13, § 15, da Lei nº 6.763/75, não havendo, portanto, qualquer ilegalidade nas exigências fiscais ou ofensa à LC nº 87/96 (art. 146, inciso III, alínea “a”, da CF/88).

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.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

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 Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Otto Cristovam Silva Sobral e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Revisor), Gislana da Silva Carlos e Dimitri Ricas Pettersen.

Sala das Sessões, 06 de junho de 2023.

**Cindy Andrade Morais
Presidente / Relatora**