

Acórdão: 24.214/26/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.004622897-86
Impugnação: 40.010160783-81
Impugnante: Aperam Inox América do Sul S.A.
IE: 687013342.03-52
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coelho/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO ICMS. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, contrariando o disposto no art. 70, inciso XVII do RICMS/02, que veda a apropriação de tais créditos. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento autuado. Infração caracterizada nos termos art. 5º, § 1º, “6” c/c art. 6º, inciso II e art. 12º, § 2º, todos Lei nº 6.763/75, e art. 43, § 8º do RICMS/02 (art. 12, inciso VI, alíneas “a” a “c” do RICMS/23). Corretas as exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, inerentes ao período de 01/01/21 a 31/12/24:

1. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo (*exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75*);

2. Falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, referente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo (*exigências: ICMS e MR*).

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação (MR) e da Multa Isolada (MI) previstas nos art. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 162/186, cujos argumentos foram refutados pelo Fisco às págs. 994/1.023.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 1.024/1.061 opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração 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.

Das Preliminares

1.1. Da Arguição de Nulidade do Lançamento – “Ausência de Motivação”:

Na parte final de sua peça defensiva (pág. 184 – item 04), a Impugnante afirma que a ausência de motivação no caso concreto inquinou o Auto de Infração de irremissível nulidade.

Apesar de se tratar de um argumento genérico, tal argumento não é condizente com a realidade dos fatos.

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

Relatório Fiscal

“... c) PERÍODO FISCALIZADO: 01/01/2021 a 31/12/2024

[...]

g) IRREGULARIDADES APURADAS

Código de Ocorrências: 01.001.002 - ICMS - OPERACAO DE CIRCULACAO DE MERCADORIA - Diferencial de Alíquotas

01.004.009 - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - Material destinado a uso ou consumo

[...]

I) INFRINGÊNCIAS:

DEC.ESTAD 43.080 de 13/12/2002- Art. 66, Inc. V, Al. b.

DEC.ESTAD 43.080 de 13/12/2002 - **Art. 66, Par. 22.**

[...]

DEC.ESTAD 43.080 de 13/12/2002- **Art. 70, Inc. III**

DEC.ESTAD 43.080 de 13/12/2002- **Art. 70, Inc. XVII**

[...]

DEC.ESTAD 48.589 de 22/03/2023- **Art. 31, Inc. I, Al. c.**

[...]

DEC.ESTAD 48.589 de 22/03/2023- **Art. 39, Inc. III.**

DEC.ESTAD 48.589 de 22/03/2023- **Art. 39, Inc. XVI.**

Instrução Normativa SLT N° 01, de 20.02.1986

[...]

Instrução Normativa, SUTRI N° 01 de 04/01/2017 – Art. 2°.

Instrução Normativa, SUTRI N° 01 de 04/01/2017 – Art. 4°.

LEI.COMP 87 de 13/09/1996 – Art. 33, Inc. I.

j) PENALIDADES:

Lei Estadual 6.763 de 26.12.1975:

LEI ESTAD 6.763 de 26/12/1975 - Artigo 55, Inc. XXVI.

LEI ESTAD 6.763 de 26/12/1975 - Artigo 56, Inc. II
Lei 6763/75

k) RELATÓRIO DO AUTO DE INFRAÇÃO:

[...]

Constatou-se, (...), que a Autuada, no período de janeiro/2021 a dezembro/2024, deixou de recolher e/ou recolheu o ICMS a menor, no valor total de R\$..., tendo em vista que incorreu nas seguintes irregularidades:

1) **Apropriou indevidamente créditos do ICMS relativos às aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento**, no valor de R\$..., relativos aos itens e notas fiscais relacionados no Anexo 02;

2) **Deixou de recolher o ICMS Diferença de Alíquota (ICMS/DIFAL) devido nas aquisições interestaduais de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento**, no valor de R\$... relativos aos itens e notas fiscais relacionados no Anexo 02.

[...]

A presente autuação trata-se de aquisições de materiais refratários diversos destinados ao uso e consumo do estabelecimento, embora a autuada os tenha classificados como produtos intermediários. É válido ressaltar que a empresa realizou o estorno dos créditos referentes as operações beneficiadas nos termos do Art. 6º, §2º e Art. 17, I, ambos do RE PTA 45.000005162-01. Deste modo, **para o computo do montante devido, foram deduzidos da glosa dos créditos indevidamente apropriados os valores já estornados pelo contribuinte**, conforme índices informados pela empresa no Anexo 3, no montante de R\$...

(...) (Grifou-se)

Como se vê, o relatório acima é absolutamente claro ao afirmar as irregularidades apuradas.

Foram citados, como embasamento legal ou como infringidos, dispositivos e normas legais absolutamente pertinentes à matéria.

Verifica-se, portanto, que o presente lançamento foi lavrado com todos os requisitos formais estabelecidos no art. 89 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais tidos por infringidos, todos absolutamente pertinentes às infrações apuradas, e daqueles relativos às penalidades aplicadas.

Rejeita-se a arguição de nulidade do Auto de Infração.

1.2. Do Requerimento de Prova Pericial:

Com o intuito de demonstrar a legitimidade dos créditos por ela apropriados, a Impugnante requer a realização de prova pericial, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados à pág. 184.

No entanto, a perícia requerida se mostra desnecessária, uma vez que as informações, argumentos e documentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante (incluindo laudo técnico), revelam-se suficientes para a elucidação da matéria tratada nos autos.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG) abordando a questão:

AGRAVO DE INSTRUMENTO-Cv 1.0024.14.076459-8/001

“EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA.”

Em decisão mais recente, o TJMG reitera esse entendimento.

AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV 1.0000.25.262478-8/001

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO - CÉDULA DE CRÉDITO BANCÁRIO- ALEGAÇÃO DE JUROS E ENCARGOS ABUSIVOS - PRELIMINAR SUSCITADA PELO SEGUNDO VOGAL - NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO - REJEIÇÃO - APLICAÇÃO DA TAXATIVIDADE MITIGADA - TEMA 988, STJ - **PROVA PERICIAL CONTÁBIL – DESNECESSIDADE** - CERCEAMENTO DE DEFESA - INOCORRÊNCIA.

(...)

III. A PERÍCIA CONTÁBIL É DESNECESSÁRIA QUANDO A ANÁLISE DAS CLÁUSULAS CONTRATUAIS É SUFICIENTE PARA O JULGAMENTO DA CONTROVÉRSIA REFERENTE À EXISTÊNCIA OU NÃO DE JUROS ENCARGOS ABUSIVOS ALEGADAMENTE EXECUTADOS PELA INSTITUIÇÃO FINANCEIRA, NÃO HAVENDO SE FALAR EM CERCEAMENTO DE DEFESA.

DATA DE JULGAMENTO: 18/12/25 - DATA DA PUBLICAÇÃO DA SÚMULA: 19/12/25

Indefere-se, dessa forma, a prova requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA (Decreto nº 44.747/08), *in verbis*:

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.

Do Mérito

Da irregularidade “1” - Crédito de ICMS - Aproveitamento Indevido

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/01/21 a 31/12/24, relativos a materiais de uso e consumo.

Os bens cujos créditos foram glosados estão relacionados na planilha inserida nos Anexo 2 do Auto de Infração.

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

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante, inicialmente, tece um longo arrazoado sobre “*o perfil não cumulativo do ICMS e a legitimidade do creditamento do imposto na aquisição de produtos intermediários, matérias-primas e material de embalagem*”.

Salienta, nesse sentido, que o Superior Tribunal de Justiça assentou o entendimento de que a LC nº 87/96 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrassem o produto final (art. 20, § 1º), ou seja, os produtos intermediários e insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não cumulatividade.

Destaca que, à luz da Constituição, da Lei Complementar nº 87/96, do regulamento mineiro (RICMS/02 e RICMS/23) e da IN SLT 01/86, o elemento indispensável à caracterização jurídica dos produtos intermediários é a sua essencialidade ao processo de produção, pois, segundo o entendimento do STJ, os outros requisitos tradicionalmente vinculados ao conceito classificatório de produtos intermediários (consumo imediato e integral), seriam derivados de padrões normativos vigentes à época do Convênio ICM nº 66/88, que não teriam encontrado ressonância no novo paradigma após a LC nº 87/96.

A seu ver, consoante a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e a garantia mínima do crédito físico, o creditamento do ICMS, na indústria, pode ser feito sobre entradas de diferentes espécies de bens, a saber:

- (i) matérias-primas, que se integram à estrutura físico-química do produto em fabricação;
- (ii) materiais de embalagem, que não integram a estrutura físico-química do produto, mas lhe servem de invólucro protetor e;
- (iii) produtos intermediários, que, a seguir o conceito tradicional (originário do Convênio ICMS nº 66/88), são produtos essenciais ao processo produtivo, nele consumidos de forma imediata e integral, em curto período de tempo (inferior a 12 meses).

Relata que, embora cada estado da Federação tenha, a seu modo particular, buscado conceituar e distinguir matérias-primas, bens do ativo fixo, de uso e consumo e produtos intermediários, ao longo dos anos a delimitação de cada uma dessas figuras ganhou relativa uniformidade, complementando que, no Estado de Minas Gerais, assumem particular relevância o RICMS/MG e a IN SLT nº 01/86, que estabeleceram diretrizes e pressupostos para a apropriação de créditos derivados da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e bens do ativo imobilizado.

Afirma que os produtos por ela adquiridos, em sua maior parte materiais refratários (doc. 03), enquadram-se à perfeição no conceito tradicional de produtos intermediários: são essenciais ao processo de fabricação do aço (sua falta implicando

na descontinuidade do processo fabril); são consumidos de modo imediato (sendo empregados diretamente na linha de produção) e integral (com exaurimento ou inutilização do produto em sua finalidade), em curto espaço de tempo.

A seu ver, o mais relevante, no que respeita ao tempo do consumo ou inutilização do bem, é que este não decorra de simples desgaste natural, mas sim que a degradação seja precipitada ou acelerada pela aplicação direta do produto intermediário no processo produtivo (diversamente do que ocorre com os bens do ativo imobilizado, cujo desgaste decorre apenas da fluência do tempo).

Ressalta, nessa linha, que o STJ já assentou que bens intermediários são inutilizados, consumidos ou desgastados em um lapso de tempo inferior a 12 meses, não se fazendo necessária a verificação de consumo instantâneo, ou em um único ciclo de produção, acrescentando que consumo imediato significa utilização direta do produto intermediário no processo produtivo. O imediatismo exigido não significa consumo instantâneo, mas sim a aplicação direta do produto intermediário na linha de produção. Imediato é aquilo que não é mediado por algo, isto é, que é aplicado diretamente.

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

Prosseguindo, a Impugnante passa a discorrer sobre “o correto enquadramento jurídico-contábil das mercadorias adquiridas. Preenchimento integral dos requisitos inerentes ao conceito classificatório dos produtos intermediários. Materiais essenciais ao processo produtivo siderúrgico, nele consumidos de forma imediata e integral.”

Nessa linha, a Impugnante expõe que os fatos demonstram que os produtos em questão são autênticos produtos intermediários, não se podendo aceitar a restrição imposta de forma ainda mais rígida pelo Fisco, estornando créditos legítimos tomados pelo contribuinte nas aquisições de materiais essenciais ao processo produtivo, tais como, a título de exemplo, o Tijolo Refratário Retangular GMAG, especificamente utilizado no Forno Elétrico para comportar o Aço garantindo volume e segurança operacional; sendo essencial para operação da Aciaria, tendo em vista que é o único material que comporta altas temperaturas com baixa deformação.

Reafirma que à luz do RICMS/MG e da IN SLT nº 01/86, são dois os elementos indispensáveis à caracterização jurídica dos bens intermediários ou secundários, quais sejam: (i) **(i) essencialidade**, em relação à consecução do produto final; **(ii) consumo imediato**, isto é, aplicação direta do bem no processo produtivo empreendido, e **integral**, que significa exaurimento do produto em sua finalidade, sem implicar necessariamente em seu desaparecimento físico.

Relata que os materiais glosados desgastam-se em um exíguo espaço temporal, sendo aplicados diretamente e consumidos integralmente no processo produtivo siderúrgico.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Informa que anexou aos autos laudo explicativo com a função de cada item em seu processo produtivo (**doc. 03**) e tece considerações complementares sobre parte dos produtos que tiveram os seus créditos glosados pelo Fisco.

Em seguida, a Impugnante cita e reproduz excertos de decisão deste E. Conselho (Acórdão nº 2.665/02/CE), que admitiu créditos relativos a tijolos e peças refratárias, assim como precedente do TJ/MG sobre matéria envolvendo o conceito de produto intermediário.

Enfatiza que a Empresa entende que todos os produtos glosados foram consumidos de forma imediata e integral no processo produtivo, mas ainda que assim não o fosse, considerando que os créditos são posteriores à LC nº 87/96, deve ser aplicado o entendimento pacificado no STJ pelo qual, após a vigência do referido texto legal, os produtos que integram ou são consumidos na atividade do estabelecimento têm o crédito aprovado.

Pondera que, ainda que por dever de cautela, se os produtos em discussão não forem considerados como intermediários, seriam produtos pertencentes ao ativo imobilizado e, por isso, a motivação do Auto de Infração não mais existiria, permanecendo a necessidade de procedência de sua defesa.

Finalizando, a Impugnante requer, subsidiariamente, que este E. Conselho atente *“para a possibilidade de reenquadramento de bens tidos pela fiscalização como de uso e consumo para a categoria ativo imobilizado”*.

Não obstante a extensa argumentação, os créditos apropriados não encontram respaldo na legislação vigente.

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

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

CF/88

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

[...]

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

RE 195894 / RS - RIO GRANDE DO SUL

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

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

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

RE 503877 AgR / MG - MINAS GERAIS

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

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

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

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

III - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO” (GRIFOU-SE)

Mais recentemente (07/11/23), o STF concluiu o julgamento do Recurso Extraordinário nº 704.815/SC e, à unanimidade dos votos, reafirmou a regra geral de que a não cumulatividade do ICMS segue o regime do crédito físico, conforme excertos abaixo, relativos aos votos dos Ministros Dias Toffoli, Gilmar Mendes e Alexandre de Moraes:

VOTO PROFERIDO PELO MINISTRO DIAS TOFFOLI:

“... DE ACORDO COM A ORIENTAÇÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, ESSA NÃO CUMULATIVIDADE ESTÁ RELACIONADA COM O REGIME DO CRÉDITO FÍSICO, O QUAL ‘CONDICIONA O DIREITO À ENTRADA DE BENS QUE, DE ALGUM MODO, SE INTEGREM NA OPERAÇÃO DA QUAL RESULTARÁ A SAÍDA DA MESMA OU DE OUTRA MERCADORIA (INDUSTRIALIZAÇÃO OU COMERCIALIZAÇÃO)’ (AI Nº 493.183/RS-AGR, SEGUNDA TURMA, REL. MIN. JOAQUIM BARBOSA, DJE DE 8/10/10).

COERENTE COM ISSO, O TRIBUNAL JÁ ESTABELECEU, V.G., QUE ESSA NÃO CUMULATIVIDADE CONSTITUCIONAL NÃO ASSEGURA AO CONTRIBUINTE O DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DESTINADAS AO USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. CONSIDERA-SE QUE ESSE CRÉDITO SE ENQUADRA NO CONCEITO DE CRÉDITO FINANCEIRO, DESTACANDO-SE QUE TAIS MERCADORIAS NÃO SE INTEGRAM À QUE SAI DO ESTABELECIMENTO NEM SÃO ELAS MESMAS COMERCIALIZADAS PELO ADQUIRENTE ...” (GRIFOU-SE)

VOTO PROFERIDO PELO MINISTRO GILMAR MENDES:

“... QUANTO ÀS FORMAS DE CREDITAMENTO DO ICMS, HÁ CONFORTÁVEL CONSENSO DOUTRINÁRIO E JURISPRUDENCIAL, CONFORME SE DEMONSTRARÁ MAIS ADIANTE, NO SENTINDO DE QUE A CF/88 ADOTOU A TÉCNICA DO CRÉDITO FÍSICO, E NÃO A DO CRÉDITO FINANCEIRO.

(...)

APESAR DE EFETIVAMENTE PROMOVER MUDANÇAS NO ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL DO ICMS ATÉ ENTÃO VIGENTE, NADA INDICA QUE HOUVE INTENÇÃO DE ROMPER COM A CONSAGRADA FÓRMULA CONSTITUCIONAL REFERENTE A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS EM CADEIAS NÃO CUMULATIVAS, QUAL SEJA, A DO CRÉDITO FÍSICO ..." (GRIFOU-SE)

VOTO PROFERIDO PELO MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES:

"... QUANTO AO MODELO DE COMPENSAÇÃO ADOTADO PELA CONSTITUIÇÃO FEDERAL QUE PERMITE 'A COMPENSAÇÃO DO QUE DEVIDO EM CADA OPERAÇÃO COM O MONTANTE COBRADO NAS ANTERIORES', A JURISPRUDÊNCIA HISTÓRICA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COMPREENDE QUE O TEXTO CONSTITUCIONAL UTILIZOU O CRITÉRIO FÍSICO, AQUELE EM QUE AS MERCADORIAS OU SERVIÇOS QUE SE INCORPORAM AO BEM A SER PRODUZIDO AGREGAM A ELE VALOR OU UTILIDADE."

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

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

LC nº 87/96

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

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

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

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

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

RICMS/02

Efeitos até 30/06/23

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações

realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

[...]

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

[...]

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

Há que se destacar que os conceitos de produtos intermediários e materiais de uso ou consumo **são mutuamente exclusivos**, no que concerne ao direito a créditos de ICMS. Assim, quando o art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 fazia alusão ao termo “consumidos” **não** estava fazendo menção a bens com as características de “materiais de uso e consumo” (*materiais meramente consumidos na produção*), sob pena de absoluta contradição.

Na verdade, tal dispositivo legal estava a afirmar que se enquadravam no conceito de produtos intermediários aqueles que, embora não se integrassem ao produto final, fossem utilizados diretamente na industrialização e obtenção do produto final.

Esclareça-se que, de acordo com a norma estabelecida no § 22 do art. 66 do RICMS/02 (efeitos a partir de 01/04/17), não se compreendiam no consumo a que se referia a alínea “b” do inciso V do caput o desgaste de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento.

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 de 01/04/17 a 30/06/23

§ 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.

Tal aspecto legal foi reforçado no atual RICMS/23, no qual o art. 31, inciso I, alínea “c” disciplina que o desgaste de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento não se compreende no consumo a que se refere a sua alínea “b”; confira-se:

RICMS/23

Efeitos a partir de 01/07/23

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 31 - 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:

I - à 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;

c) o desgaste de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento não se compreende no consumo a que se refere a alínea "b".

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

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

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

IN nº 01/86

Efeitos a partir de 01/04/17

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

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

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

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

Instrução Normativa SLT nº 01/86

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

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

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

Contudo, o inciso V da Instrução Normativa em apreço, com vigência até 31/03/17, definia também como produtos intermediários as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvessem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, **em contato físico com o produto que se industrializa**, resultando na perda de suas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementava ou as contivesse.

Instrução Normativa SLT nº 01/86

Efeitos de 21/02/86 a 31/03/17

(Redação Original)

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

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

Por outro lado, sob o prisma do art. 66, § 6º do RICMS/02 c/c art. 31, § 3º do RICMS/23, as partes e peças somente geram direito a créditos do imposto se a substituição destas **resultar em aumento da vida útil** dos bens do imobilizado em que forem empregadas, por prazo superior a 12 (doze) meses.

RICMS/02

Efeitos até 30/06/23

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

[...]

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

[...]

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

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

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado

RICMS/23

Efeitos a partir de 01/07/23

Art. 31 - 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:

[...]

§ 3º - Será admitido o crédito, na forma do § 1º, relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens a que se refere o § 2º, desde que:

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

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado.

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

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

A restrição imposta pela legislação mineira encontra respaldo exatamente na lei contábil utilizada na fundamentação da Impugnante, e, em especial, nos §§ 1º e 2º do art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda”

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

Assim, tratando-se de partes e peças de um bem principal, caberia à Impugnante comprovar que a sua substituição não seria decorrente de meros reparos, reposições ou manutenções, mas sim de uma reforma que autorizasse afirmar que o bem foi renovado, com aumento da vida útil por prazo superior a 12 (doze) meses, tudo devidamente demonstrado e contabilizado nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade, prova esta não produzida nos autos, mesmo porque a Impugnante apropriou os créditos dessas partes e peças como se intermediários fossem, e não como integrantes de seu ativo imobilizado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se que a restrição imposta pela legislação mineira encontra respaldo exatamente na legislação contábil e, em especial, no art. 354, §§ 1º a 3º do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto Federal nº 9.580/18), *verbis*:

Decreto nº 9.580/18

(22/11/18)

Art. 354. Serão admitidas como custo ou despesa operacional as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, caput).

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

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

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

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

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

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

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

A conclusão é a mesma em relação às hipóteses previstas no § 12 do mesmo art. 66, abaixo reproduzidas (art. 31, § 5º do RICMS/23):

RICMS/02

Art. 66 ...

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;

II - a parte de bem imobilizado em partes;

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

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

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

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

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

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

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

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

Reitere-se, porém, que não é esse o caso dos autos, pois a própria Impugnante apropriou os créditos relativos às partes/peças e refratários (que também são partes integrantes de equipamentos diversos) como se produtos intermediários fossem e não como bens integrados ao seu ativo imobilizado, isto é, as normas inerentes a bens integrantes do ativo imobilizado não se aplicam ao presente processo,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

devendo-se destacar que, segundo informações da própria Impugnante, os refratários têm vida útil **inferior** a 01 (um) ano.

Portanto, não faz qualquer sentido a alegação ou os seguintes pleitos da Impugnante: **(i)** se os produtos em discussão não forem considerados como intermediários pelo fisco, deveriam ser tidos como pertencentes ao ativo imobilizado e **(ii)** que este E. Conselho atente para a possibilidade de reenquadramento de bens tidos pela fiscalização como de uso e consumo para a categoria ativo imobilizado.

Como já afirmado, as partes e peças objeto da presente autuação são destinadas à reposição ou a manutenções diversas, motivo pelo qual se enquadram na regra estabelecida no § 13 do art. 66 do RICMS/02 (atual art. 31, § 6º do RICMS/23), não gerando, pois, direito a créditos do ICMS.

RICMS/02

Art. 66 ...

[...]

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

RICMS/23

Efeitos a partir de 01/07/23

Art. 31 ...

[...]

§ 6º - Não se enquadra no conceito de bem do ativo imobilizado a parte de um bem principal não definida nas hipóteses previstas nos incisos II, III e IV do § 5º e utilizada para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem.

Por consequência, sem a necessidade de maiores análises, todas as partes e peças objeto da presente autuação não geram direito a créditos do ICMS, por força da vedação estabelecida no art. 70, inciso XVII do RICMS/02 (art. 39, inciso XVI do RICMS/23), uma vez que todas elas deram entrada no estabelecimento autuado em datas posteriores a 01/04/17.

RICMS/02

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

[...]

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

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos a partir de 01/04/17

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

RICMS/23

Efeitos a partir de 01/07/23

Art. 39 - **Fica vedado o aproveitamento de imposto**, a título de crédito, quando:

[...]

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

Esclareça-se que as modificações introduzidas na legislação mineira, com vigência a partir de 01/04/17, têm origem no Decreto nº 47.119, de 29 de dezembro de 2016, cuja minuta esclarece a motivação dessas alterações, nos seguintes termos:

“A presente minuta, com fundamento no art. 29 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, visa alterar o Regulamento do ICMS para vedar o aproveitamento de créditos do imposto relativos às partes e peças de máquinas e equipamentos, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado.

Nos diversos processos produtivos - agrícola, extração mineral e industrial - é frequente a substituição de partes e peças de máquinas e equipamentos.

Entretanto, é necessário distinguir partes e peças de máquinas e equipamentos que, por si só, se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ensejando, portanto, o aproveitamento de créditos de ICMS, das partes e peças de manutenção que não

reúnem os requisitos para se caracterizarem como bens do ativo imobilizado e que, conseqüentemente, não dão ensejo ao aproveitamento de créditos de ICMS. As partes e peças de manutenção que não reúnem os requisitos para se caracterizarem como bens do ativo imobilizado também não se enquadram na categoria de produtos intermediários, por representarem componentes de máquinas e equipamentos e não serem consumidos, mas sim se desgastarem no processo produtivo.

Conforme se infere das disposições constantes do inciso I do § 3º do art. 20 e do inciso II do art. 21 da Lei Complementar Federal nº 87, de 1996, o crédito do imposto relativo às mercadorias empregadas no processo de industrialização é condicionado a que tais mercadorias sejam integradas ou consumidas nas referidas atividades, não compreendendo, portanto, o desgaste de partes e peças.

Em razão disso, a presente minuta vem incluir expressamente hipótese de vedação do aproveitamento do crédito de ICMS em relação às referidas partes e peças (art. 70, XVII).

Na mesma esteira, vem também dispor que não se compreende no consumo a que se refere a alínea “b” do inciso V do art. 66 do RICMS, o desgaste de partes e peças.” (Grifou-se)

São estas, portanto, as razões que ensejaram a inserção no RICMS/02 do § 22 do art. 66, assim como do art. 70, inciso XVII, as quais foram fundamentadas no art. 20, § 3º, inciso I e no art. 21, inciso II da Lei Complementar nº 87/96.

Por consequência, foi editada a Instrução Normativa SUTRI nº 01/17, que alterou a IN SLT nº 01/86, revogando o seu inciso V, além de excluir, de seu inciso II (IN nº 01/86), o desgaste de um bem como elemento caracterizador de consumo integral.

Portanto, a partir de 01/04/17, as partes e peças de máquinas e equipamentos industriais somente geram direito a créditos de ICMS se puderem ser enquadradas no conceito de ativo imobilizado, observadas as condições estabelecidas no art. 66, §§ 3º, 5º, 6º e 12º do RICMS/02 (art. 31, §§ 2º a 5º do RICMS/23).

Ressalte-se que a IN SUTRI nº 01/17 revogou, também, os itens 26 e 30 (refratários diversos) do Anexo Único da Instrução Normativa SUTRI nº 01/09, considerados como produtos intermediários até 31/03/17, para o setor de produção de ferro gusa.

Instrução Normativa SUTRI nº 01/17

Efeitos a partir 01/04/17

[...]

Art. 2º - Ficam revogados:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

[...]

III - os itens 13, 17, 24, 26, 29 e 30 do Anexo Único da Instrução Normativa SUTRI nº 1, de 30 de janeiro de 2009.

Art. 3º - Fica reformulada qualquer orientação em desacordo com esta Instrução Normativa.

Art. 4º - Esta Instrução Normativa entra em vigor em 1º de abril de 2017.

Instrução Normativa SUTRI Nº 01/09

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

[...]

Efeitos de 31/01/2009 a 31/03/2017 - Redação original:		
"26	Refratário	Utilizado para revestir o forno (mufas e estufas), compondo ou se desgastando na obtenção do produto final."

[...]

30	Tijolos refratários	Utilizados diretamente no revestimento em geral, tais como: de bicas, de cais de corrida do alto forno e de panelas. Desaparece por completo no processo, compondo ou se desgastando na obtenção do produto final."
----	---------------------	---

... (Grifou-se)

Com relação ao Laudo anexado pela Impugnante à sua defesa, há que se destacar que este não tem o condão de afastar duas afirmações inequívocas quanto aos produtos objeto da presente autuação, a saber: (i) a glosa dos créditos se restringe a partes e peças de máquinas, aparelhos e equipamentos e (ii) as entradas desses produtos no estabelecimento autuado ocorreram em datas posteriores a 01/04/17.

De igual forma, o acórdão deste E. Conselho citado pela Impugnante (nº 2.665/02/CE) não têm qualquer repercussão sobre o feito fiscal, uma vez que se refere a período anterior às alterações introduzidas na legislação mineira, com efeitos a partir de 01/04/17, já esclarecidas acima.

Portanto, como já afirmado, a glosa dos créditos relativos aos produtos em questão está respaldada no art. 70, inciso XVII do RICMS/02 (art. 39, inciso XVI do RICMS/23).

A título de complementação, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal, que abordam com muita propriedade a caracterização dos produtos autuados como materiais de uso e consumo:

Manifestação Fiscal

"... Portanto, para fins de ICMS, a caracterização de determinado bem como produto intermediário, com

vistas ao aproveitamento de crédito, exige a observância do conjunto normativo aplicável, notadamente do inciso V do art. 66 do RICMS/2002 e da Instrução Normativa SLT nº 01/1986, ressaltando-se o exercício, pelo Estado de Minas Gerais, de sua prerrogativa constitucional de legislar concorrentemente sobre a matéria.

Assim, apesar de participarem da linha principal em uma das fases de produção, os materiais cujo ICMS foi exigido através do presente PTA não atendem às características próprias referentes ao produto intermediário, na forma prevista na Instrução Normativa SLT nº 01/86. E, como veremos a seguir, o entendimento adotado por esta fiscalização é condizente com o encontrado na esfera judicial que, por sua vez, vai ao encontro daquele adotado no âmbito do CCMG:

Acórdão: 25.311/25/3ª

[...]

Acórdão: 25.314/25/3ª

[...]

Além disso, de forma análoga em âmbito federal, o CARF, em apreciação do Processo nº 10280.902371/2014-96 assim decidiu sobre a impossibilidade de crédito de IPI em relação a partes e peças de equipamentos:

[...]

Do **Suposto correto enquadramento** jurídico-contábil das mercadorias adquiridas.

[...]

Da planilha apresentada pela Autuada, depreende-se que todos os itens são empregados em equipamentos ou máquinas integrantes do ativo imobilizado — máquina de lingotamento, alto-forno, painéis de aço e de gusa, convertedores e forno elétrico a arco (FEA) — utilizados na Aciaria e nos altos-fornos. Os tijolos refratários, especificamente, são aplicados como revestimento de segurança, reduzindo a temperatura da carcaça do equipamento em que se inserem e prevenindo a ocorrência de acidentes em caso de eventual infiltração de aço.

Os materiais e tijolos refratários exercem função de isolamento térmico, com elevada resistência a variações de temperatura, sofrendo abrasão ao longo do uso, com consequente perda de parte de seu volume inicial; o consumo também se evidencia pelo

surgimento de trincas e fraturas. Pela transcrição de trechos da planilha, **verifica-se que tais materiais se amoldam ao conceito de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, com vida útil inferior a 12 (doze) meses, circunstância que impede sua contabilização como ativo imobilizado.** Por conseguinte, não há falar em creditamento do imposto à luz das normas regulamentares pertinentes, prevalecendo a regra do inciso IV da Instrução Normativa SLT nº 01/1986.

Pelo mesmo fundamento, não se enquadram no conceito de produto intermediário os plugs, sub-plugs, válvulas e coletores. Todos os materiais e tijolos refratários autuados são componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode exigir sua substituição em razão do desgaste, mas que não se qualificam como produtos individualizados, subsumindo-se, portanto, ao inciso IV da IN SLT nº 01/1986 (peças de reposição/manutenção).

A Autuada informa, ademais, que todos os itens possuem vida útil inferior a 12 meses e não se desgastam pelo mero decurso do tempo, mas em razão de sua aplicação direta na linha de produção. Releva notar, ainda, que, **conforme consignado às fls. 17 da Impugnação, os refratários não se incorporam à composição físico-química do bem resultante do processo produtivo** e que o maquinário que os contém permanece intacto.

[...]

Ressalte-se, por fim, que, **quanto aos refratários utilizados no revestimento de fornos e demais estruturas — como bicas, cais de corrida de alto-forno e painéis —, os créditos de ICMS relativos às suas entradas foram admitidos até 31/03/2017**, conforme itens 26 e 30 do Anexo Único da Instrução Normativa SUTRI nº 01/2009, que disciplina a apropriação de créditos do ICMS relativos à aquisição de mercadorias empregadas como matéria-prima ou produto intermediário na produção de ferro-gusa. **A partir de 01/04/2017, contudo, cessou tal possibilidade nas hipóteses ora examinadas, prevalecendo a vedação aplicável a partes e peças** não qualificadas como bens do ativo imobilizado.

[...]

Não procede afirmar que os refratários não se qualificam como partes ou peças de máquinas e/ou

equipamentos, ou que constituem produtos individualizados. Refratários não promovem, por si, a transformação da matéria-prima em produto acabado. Isoladamente, não realizam a industrialização — compreendida como a operação que modifica a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou que o aperfeiçoa para consumo. Não é possível realizar o processo industrial apenas com refratários; para que ocorra a transformação, é indispensável o equipamento apropriado, como os convertedores, que têm a função de transformar as matérias-primas (ferro-gusa e aparas de aço) em aço líquido por meio da injeção de oxigênio soprado em alta velocidade sobre o banho metálico por uma lança refrigerada, obtendo-se, ao final, o aço líquido apurado e a emulsão de escória.

Consoante as próprias palavras da Impugnante, os refratários, em sua aplicação específica na siderurgia, caracterizam-se como isolantes térmicos, **empregados no revestimento de fornos** para viabilizar a fusão do produto siderúrgico em elaboração. Sem a atuação desses materiais, não se atingiria a temperatura adequada ao processo produtivo e o material do ativo imobilizado (fornos) poderia fundir-se com o aço em fabricação. A empresa, ademais, apresenta laudo pericial produzido por sua área técnica acerca dos refratários utilizados em seu processo produtivo e, na própria impugnação, menciona alguns dos produtos autuados, afirmando serem “autênticos produtos intermediários”. Vejamos:

2139907 - PEÇA ESP REF AC KIT DOLOMÍTICO REV TRAB	Empregados em equipamento denominado “vaso do convertedor do AOD-L”, que faz parte do processo produtivo da Aciaria. O referido equipamento tem como função a descarburização e a dessulfuração do produto em elaboração, resultando no refino do metal líquido. Cabe ainda mencionar que o AOD-L é revestido por diversos materiais, dentre eles, duas camadas de materiais refratários.
2185486 - PEÇA REFR DOLOMÍTICO R2-610X152-102 FM7Z	
2191860 - TIJOLO REF 6D8(838X152/102 TUYERE BRICK)	
2186055 TIJOLO REF.ARC.229X192X76-70 DOLOM. A1	- Aplicados no das Painéis de 90 toneladas da Aciaria. As referidas painéis são utilizadas tanto para transportar o produto em elaboração no decorrer do processo, quanto
2180895 TIJOLO MCKEOWN 75L/229X191X38	para transformação do produto em outros equipamentos. Nesta utilização, as painéis são empregadas como recipientes de outros equipamentos destinados a refinar o produto, como é o caso do PTG (Pré-Tratamento de Ferro Gusa), do Forno Painel, do VOD (desgaseificador) e do Lingotamento Contínuo – os quais constam demonstrados no fluxo produtivo da Aciaria disponibilizado pela Sociedade (...)
2161571 TIJOLO REF.ARC.229X191X89-78 DOLOMÍTICO	
Análise: o CONVERTEDOR é o equipamento que faz a descarburização e dessulfuração. A painél de 90 toneladas é utilizada tanto para transportar o produto em elaboração no decorrer do processo, quanto para transformação do produto em outros equipamentos. Estes são os equipamentos que fazem a industrialização. Os blocos, peças e tijolos refratários são partes/peças destes equipamentos. Sendo assim, são classificados, pela legislação do ICMS, com material de uso e consumo.	

[...]

Em resumo, os fornos, com toda sua estrutura, sua carcaça de ferro, suas várias camadas de refratários e os demais elementos que os constituem, o convertedor, a panela de aço, estes são os equipamentos que efetua a transformação. **Os refratários são apenas partes/peças destes equipamentos**, que se desgastam em função do desgaste causado pelo trabalho que exercem.

Como pode ser visto na literalidade do texto legal, 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 têm seu crédito vedado. Este fato está disposto no § 6º do art. 66 do RICMS/2002. Este é o entendimento da SUTRI, expressado na resposta da **Consulta de Contribuintes 075/2018**, conforme veremos adiante. E este é exatamente o caso que se apresenta.

A característica principal dos produtos refratários, objetos desta autuação, é justamente se constituírem em partes e peças de máquinas, aparelhos e equipamentos, os quais em função do desgaste causado pelo trabalho que exercem, demandam a sua contínua manutenção (dos equipamentos), cujo objetivo é propiciar-lhes o retorno às suas condições normais de funcionamento e produção. Tais manutenções requerem, geralmente, a substituição das partes e peças daqueles bens (dentre estes, os refratários). Assim, tais partes e peças devem ser periodicamente substituídas devido ao seu desgaste natural, não podendo ser, de forma alguma, consideradas produtos individualizados.

Os tijolos e blocos refratários, assim como os demais materiais refratários objeto do auto de infração, não são consideradas produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização por tratarem-se de materiais diversos que não se constituem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de estruturas estáveis e duradouras, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas, conforme dispõe o inciso IV da Instrução Normativa nº 01, de 20 de fevereiro de 1986.

Pela sua própria natureza, esses produtos enquadram-se na definição de material de uso ou consumo.

Portanto, em consonância com a legislação tributária vigente, fica perfeitamente claro que os materiais e tijolos refratários não se enquadram na definição de produto intermediário. É, pela sua própria natureza, aplicação e função, produto de uso ou consumo, que não é consumido imediata e integralmente no processo de industrialização por tratar-se de material diverso.

[...]

Inclusive esta é a jurisprudência do CCMG nos julgamentos de autos de infração lavrados contra a própria Aperam, em que se exigia o pagamento do ICMS em virtude de aproveitamento indevido de créditos de matérias de uso e consumo, **onde os materiais refratários constavam no rol de produtos autuados com grande peso**. Este é o teor dos acórdãos 24.480/23/1ª, 24.305/23/1ª, 25.303/25/3ª, 5.771/23/CE e 5.986/25/CE todos estes julgando procedentes os lançamentos feitos.

Do acórdão 24.480/23/1ª, onde foram glosados os créditos referentes a diversos produtos refratários, utilizados no revestimento interno de fornos onde ocorre a calcinação do cimento, em função análoga ao uso dado pela Impugnante, extraímos:

‘Cabe destacar que em relação aos refratários, utilizados para revestir o forno ou no revestimento em geral, tais como de bicas, cais de corrida do alto forno e panelas, os créditos de ICMS relativos às suas entradas foram admitidos até 31/03/17, conforme itens 26 e 30 da Instrução Normativa SUTRI nº 01/09, que dispõem sobre a apropriação de crédito do ICMS relativo à aquisição de mercadorias que serão empregadas como matéria-prima ou produto intermediário na produção de ferro gusa. A partir de 01/04/17, tal previsão foi revogada conforme inciso III do art. 2º da IN SUTRI nº 01/17.’

No mesmo sentido as decisões 23.913/21/3ª, 23.718/21/3ª, 23.812/21/1ª, 23.671/20/1ª, 23.636/20/3ª, 23.371/19/3ª, 23.370/19/3ª, dentre outras.

Previamente ao Auto de Infração, foi feita a **Consulta de Contribuintes 075/2018**, onde relaciona diversos itens, dentre eles várias peças refratárias (tijolos, tampões, válvulas), questionando se os produtos relacionados são considerados produtos intermediários para efeito de crédito do ICMS.

Ao elaborar a resposta, a SUTRI destaca:

‘Cumpre alertar que **a partir de 1º/04/2017 foi vedado o aproveitamento de imposto**, a título de crédito, quando o imposto se relacionar à entrada de **partes e peças** de máquinas e equipamentos, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ...

Desta mesma forma a Instrução Normativa SUTRI nº 001, de 04/01/2017, alterou o inciso II e revogou o teor do inciso V, ambos da Instrução Normativa SLT nº 01/1986, para que produza os efeitos estabelecidos pelo Regulamento a partir de 1º/04/2017.

Feitos estes esclarecimentos, passa-se a responder os questionamentos propostos.

1 - A princípio, cabe ressaltar que o enquadramento das mercadorias como matéria-prima, embalagem, produto intermediário ou partes e peças suscetíveis à apropriação de crédito na entrada em estabelecimento do contribuinte é possível somente após avaliação do processo industrial no próprio local onde estão inseridas, bem como do registro de tais mercadorias no patrimônio da Consulente.

Importa frisar que, considerando-se as alterações na legislação ocorridas a partir de 1º/04/2017, para enquadrar determinada mercadoria no conceito de produto intermediário, não cabe investigar mais se este é parte ou peça acoplada a um bem que entra em contato físico como produto fabricado ou se se desgasta no processo produtivo, conforme sugerido pela Consulente.

No tocante às partes e peças de máquinas, cabe salientar que somente aquelas que, por si só, caracterizam-se como bens do ativo imobilizado, dão ensejo ao aproveitamento de créditos de ICMS, conforme disposto no § 6º do art. 66 do RICMS/2002.

O direito ao creditamento do imposto em razão da entrada de mercadoria destinada ao ativo imobilizado está condicionado ao reconhecimento contábil do bem como ativo imobilizado e demais requisitos constantes dos §§ 5º a 7º, 12 e 16 do art. 66 do RICMS/2002 e, ainda, que este não seja empregado em atividade alheia a do estabelecimento, conforme Instrução Normativa DLT/SRE Nº 01/1998, observadas as demais regras para a respectiva apropriação.

Levando-se em consideração as informações trazidas pela Consulente, que os produtos por ela relacionados, apesar de participarem da linha principal de uma das fases de produção, são desgastados no processo produtivo, em prazo inferior a 12 (doze) meses, pode-se concluir, a princípio, que estes produtos, não atendem

a característica própria de o produto intermediário ser consumido contínua, gradativa e progressivamente, na forma prevista no inciso II da Instrução Normativa SLT nº 01/1986.

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

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

A resposta à consulta é clara: **em relação aos materiais refratários, não cabe o creditamento do imposto** nos termos das normas regulamentares acima citadas, prevalecendo, assim, a regra geral do inciso IV da Instrução Normativa SLT nº 01/1986.

A razão é simples e já exposta: os materiais refratários, aplicados no revestimento interno dos equipamentos, não se constituem em produtos individualizados nem exercem ação particularizada sobre os bens em industrialização. Tais mercadorias não são consumidas de forma imediata e integral no processo produtivo; **qualificam-se como partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos**, sem identidade própria, integrando apenas estruturas estáveis e duradouras.

Não há, portanto, dúvida de que os materiais e tijolos refratários autuados integram equipamento individualizado, hipótese em que o crédito é vedado pelo art. 39, inciso XVI, do RICMS/23. A Fiscalização, assim, agiu corretamente ao glosar os créditos relativos às entradas dos produtos refratários. As glosas encontram amparo na legislação tributária vigente e na jurisprudência, inclusive do Supremo Tribunal Federal.

[...]

Acrescente-se que estes materiais não se enquadram na hipótese estabelecida no art. 31, § 3º do RICMS/23,

como quer a IMPUGNANTE, uma vez que **não aumentam a vida útil do bem principal, por prazo superior a 12 (doze) meses**, sendo utilizado para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho dos bens em que aplicado (fornos, painéis, convertedores) ..." (Grifou-se)

Como se vê, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco está respaldada em diversas decisões deste E. Conselho, especialmente naquelas citadas na manifestação fiscal acima reproduzida, algumas delas envolvendo estabelecimentos da mesma empresa autuada, nas quais os materiais refratários constavam no rol de produtos autuados, assim como na Consulta de Contribuinte nº 075/2018 (vide reprodução acima), na qual a SUTRI/SEF/MG externou o seu entendimento de que produtos similares à presente autuação, tais como tijolo refratário, concreto refratário, tubo longo, plug, bloco, argamassa/argila, dentre outros, não geram direito a créditos do imposto, após 01/04/17, nos termos da legislação atualmente vigente.

Concluindo, analisando-se as planilhas elaboradas pelo Fisco, verifica-se que todas as partes e peças objeto da presente atuação, incluindo os refratários diversos, pelas razões já expostas, enquadram-se nas hipóteses previstas no art. 66, §§ 13 e 22 do RICMS/02 (art. 31, inciso I, alínea "c" e § 6º do RICMS/23), cujos créditos são vedados pelo art. 70, inciso XVII do RICMS/02 (art. 39, inciso XVI do RICMS/23).

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

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

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

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

LC nº 87/96

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

Assim, corretamente agiu o Fisco ao efetuar a glosa dos créditos relativos aos produtos objeto da autuação, uma vez que efetivamente caracterizados como materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos previstos no art. 70, incisos III e XVII do RICMS/02.

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

2.2. Da irregularidade “2” - ICMS - Diferença de Alíquota - Falta de Recolhimento:

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

As exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, estão respaldadas no art. 5º, § 1º, “6” c/c art. 6º, inciso II e art. 12º, § 2º, todos da mesma lei, e art. 43, § 8º do RICMS/02 (art. 12, inciso VI, alíneas “a” a “c” do RICMS/23).

Lei nº 6.763/75

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

[...]

§ 1º - O imposto incide sobre:

[...]

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

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

[...]

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

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

[...]

Efeitos a partir de 01/01/16

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

RICMS/02

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

[...]

Efeitos a partir de 01/01/16

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

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

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

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

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

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

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

RICMS/23

Efeitos a partir de 01/07/23

Art. 12 - Salvo disposição diversa prevista neste regulamento, a base de cálculo do ICMS é:

[...]

VI - na entrada, no território do Estado, decorrente de operação interestadual, de mercadoria ou bem destinados a estabelecimento de contribuinte, para uso, consumo ou integração ao seu ativo imobilizado, a que se refere o inciso III do art. 3º deste regulamento, o valor da operação, observado o seguinte:

a) para fins do disposto no art. 18 deste regulamento:

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

2 - ao valor obtido na forma do item 1 da alínea "a" 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 do item 2 da alínea "a" 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 o item 1 da alínea "a" antes da exclusão do imposto;

A clareza dos dispositivos legais acima não deixa qualquer dúvida quanto à correção das exigências fiscais, uma vez que efetivamente pertinentes as aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo, considerando-se as alterações introduzidas na legislação mineira, com efeitos a partir de **01/04/17**, devendo-se reiterar que a presente autuação se refere ao período de 01/01/21 a 31/12/24.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencido o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor), que o julgava improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Pedro Henrique Silva Anselmo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Fernando Salzer e Silva. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Juliana de Mesquita Penha e Wertson Brasil de Souza.

Sala das Sessões, 17 de junho de 2026.

Ivana Maria de Almeida
Relatora

Antônio César Ribeiro
Presidente / Revisor

D

Acórdão:	24.214/26/2 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.004622897-86	
Impugnação:	40.010160783-81	
Impugnante:	Aperam Inox America do Sul S.A.	
	IE: 687013342.03-52	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coelho/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, inerentes ao período de 01/01/21 a 31/12/24:

1. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo (*exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75*);

2. Falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, referente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo (*exigências: ICMS e MR*).

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação (MR) e da Multa Isolada (MI) previstas nos art. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Quanto ao mérito, destaca-se que a controvérsia central dos autos não reside na utilização dos materiais em linhas marginais ou em atividades acessórias do estabelecimento, mas na correta qualificação jurídica dos bens objeto da autuação, especificamente quanto à caracterização como materiais de uso e consumo ou como bens diretamente vinculados ao processo produtivo.

A presente discussão decorre, em grande medida, das alterações promovidas na legislação mineira a partir de 01/04/17, especialmente da revogação das disposições normativas que anteriormente admitiam o creditamento relativamente a determinadas partes e peças aplicadas diretamente no processo produtivo, inclusive materiais refratários utilizados em equipamentos industriais.

Ressalta-se que, embora o fundamento adotado pela Fiscalização e acolhido pela maioria esteja amparado nas modificações promovidas na legislação estadual, a evolução recente da jurisprudência vem conferindo abordagem distinta à matéria.

Decisões judiciais mais recentes têm adotado compreensão segundo a qual determinados bens classificados pela Administração Tributária como materiais de uso e consumo, em realidade, constituem elementos estruturais de ativos diretamente empregados na atividade produtiva.

Nessa perspectiva, não seria razoável dissociar os componentes indispensáveis à constituição, manutenção e funcionamento do ativo principal da própria natureza jurídica deste. Nesse sentido, se o bem principal admite creditamento ou encontra-se diretamente vinculado ao processo produtivo, os elementos que o estruturam e lhe permitem desempenhar sua função produtiva não poderiam receber tratamento jurídico diverso, sob pena de afastamento da lógica inerente ao princípio da não cumulatividade.

Importante registrar que tal entendimento não implica afronta à legislação tributária, mas decorre de interpretação sistemática e razoável das normas aplicáveis, em consonância com a orientação que vem sendo adotada pelo Poder Judiciário em situações análogas.

Portanto, é especialmente relevante distinguir bens de uso e consumo propriamente ditos dos denominados “bens estruturais do ativo”, categoria esta na qual enquadram-se os materiais objeto da autuação, por integrarem funcionalmente equipamentos essenciais ao processo industrial da Impugnante.

Por essas razões, os produtos relacionados no lançamento não se caracterizam como materiais de uso e consumo para os fins pretendidos pelo Fisco, motivo pelo qual não haveria fundamento para a glosa dos créditos apropriados nem para as exigências dela decorrentes.

Dessa forma, voto pela improcedência do lançamento.

Sala das Sessões, 17 de junho de 2026.

Antônio César Ribeiro
Conselheiro