

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

---

Acórdão:	24.298/23/1 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.002229875-51	
Impugnação:	40.010154059-15	
Impugnante:	Arcelormittal Brasil S.A. IE: 362094007.13-72	
Proc. S. Passivo:	ARNALDO SOARES MIRANDA DE PAIVA/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

---

### ***EMENTA***

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, contrariando o disposto no art. 70, inciso III do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

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

**Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

---

### ***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de abril a dezembro de 2017, 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.

### **Da Impugnação**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Requer a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

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

Requer a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria do CCMG**

A Assessoria deste Conselho emite seu parecer, no qual opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto ao mérito, opina pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 13/12/22, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich, nos termos do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, marcando-se extrapauta para a 1ª sessão a ser realizada pela 1ª Câmara de Julgamento no ano de 2023, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu (Relator), Jesunias Leão Ribeiro (Revisor) e Geraldo da Silva Datas que, em preliminar, rejeitavam as prefaciais arguidas e indeferiam o pedido de perícia e, quanto ao mérito, julgavam procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Valter de Souza Lobato e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Diógenes Baleeiro Neto.

Em sessão realizada em 07/02/23, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, nos termos do § 3º do art. 71 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, em deferir o pedido de prorrogação de vista formulado pelo Conselheiro Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich, marcando-se extrapauta para o dia 09/02/23. Pela Impugnante, assistiu à deliberação o Dr. Valter de Souza Lobato e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Diógenes Baleeiro Neto.

---

### ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos nos pareceres 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 Nulidade do Auto de Infração**

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

verificar a subsunção dos fatos ao conceito da norma tributária supostamente vulnerada.

Alega que a Fiscalização, ao indicar as operações glosadas, teria se limitado a apresentar os DANFES correspondentes, sem, contudo, descrever as razões pelas quais entende que os itens glosados enquadrar-se-iam às infrações correspondentes.

Afirma que é imprescindível a apuração individual e circunstanciada da funcionalização de cada bem no processo produtivo em que é aplicado, para o correto enquadramento de uma mercadoria como produto intermediário, ou de outra forma, como bem de uso e consumo, ou do ativo permanente, exigência inafastável, vinculada aos princípios da motivação dos atos administrativos, da ampla defesa e da ampla instrução probatória.

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

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

A formalização do lançamento encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, em seu art. 89.

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

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

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

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

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

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

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

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do

respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

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

(Grifou-se).

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

Além do Relatório Fiscal Complementar, foram acostadas aos autos as planilhas *Excel* denominadas Anexo 1 – Demonstrativo do Crédito Tributário e Anexo 2 – Créditos Indevidamente Apropriados, essa contendo a relação dos itens cujos créditos de ICMS foram estornados pelo Fisco, todos classificados como “refratários”.

Como exposto pelo Fisco, esses produtos, por sua própria natureza, enquadram-se na definição de material de uso ou consumo, consoante a legislação tributária vigente.

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

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

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

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 abril a dezembro de 2017, relativos às entradas de materiais destinados a uso e consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02.

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

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

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

Mediante análise das informações constantes nos arquivos eletrônicos que contém a escrituração fiscal digital (EFD/SPED) e arquivos das notas fiscais eletrônicas (Nfe), o Fisco constatou que foram apropriados indevidamente créditos de ICMS relativos a entradas de mercadorias que são materiais de uso e consumo, as quais não tem o creditamento autorizado, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02.

Os produtos cujos créditos foram glosados encontram-se relacionados no Anexo 2 do Auto de Infração (Grupo Provas do e-PTA).

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

Aduz que o ICMS é um imposto não cumulativo, de acordo com o art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, e que sobre o alcance da não cumulatividade o Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que na vigência do Decreto-lei nº 406/68 e do Convênio nº 66/88, a aquisição de produtos ou mercadorias que, apesar de integrarem o processo de industrialização, nele não eram completamente consumidos e sequer integravam o produto final, não gerava direito ao creditamento do ICMS.

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

Em face disso, o Superior Tribunal de Justiça assentou o entendimento de que a LC nº 87/6 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrassem o produto final (art. 20, § 1º).

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

Sustenta que “o *STJ atrelou a amplitude do direito de crédito a um conceito mais amplo, admitindo o creditamento de todos os bens essenciais ao processo de produção (a falta deles implicando a descontinuidade do processo produtivo), ainda quando não consumidos ou integrados ao produto final*”.

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

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

Destaca que, de acordo com o RICMS/02 e com a IN SLT nº 01/86, que estabeleceram diretrizes e pressupostos para a apropriação de créditos derivados da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários, e bens do ativo imobilizado, os produtos adquiridos pelo Contribuinte, **mormente materiais refratários e de revestimento (doc. 04), enquadrariam no conceito tradicional de produtos intermediários**, uma vez que: i) são essenciais ao processo de fabricação do aço (sua falta implicando na descontinuidade do processo fabril); ii) são consumidos de modo imediato (sendo empregados diretamente na linha de produção) e integral (com exaurimento ou inutilização do produto em sua finalidade), em curto espaço de tempo.

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(Grifou-se)

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

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

(...)

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

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

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

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

Em nenhum diploma normativo, seja de índole constitucional, seja no âmbito da LC nº 87/96, Lei Estadual nº 6.763/75 ou do RICMS/02, há referência à

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imprescindibilidade como sinônimo do direito a crédito de ICMS. É imprópria a correlação entre imprescindibilidade e não cumulatividade.

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

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

(...)

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

(...)

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

(Grifou-se)

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(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 imediatamente e integralmente no curso da industrialização.

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

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

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

Elenca, por meio do doc.04 (anexo à Impugnação), os produtos que entende se enquadrar como produtos intermediários, destacando exemplos às fls. 16/20 da Impugnação, os quais ora resume-se:

- diversos blocos e tijolos refratários e peças tais como: tubo Vesuvius, tubo Uniflax, utilizados na Aciaria (máquina de lingotamento contínuo) e no Alto Forno (casa de corridas/canal principal);

- conjuntos refratários, junta dilatação, luva magnesita, utilizados na Aciaria (Convertedor BOF);

- tijolo refratário, Magnafrax, peças refratárias, tais como placa, plug, sede, válvula refratária, utilizados na Aciaria (Panela de Aço e Panela de Gusa).

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

Diz que “*os materiais refratários adquiridos pelo estabelecimento autuado perfazem todos os elementos do conceito de produtos intermediários: são essenciais para o processo produtivo siderúrgico em que aplicados; são consumidos de forma imediata e integral, inclusive em contato físico com o produto siderúrgico em elaboração, restando exauridos em sua finalidade após um curto período de vida útil*”.

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

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

Apresenta laudo pericial produzido nos autos de processo contra a Fazenda Pública do Estado de São Paulo, em caso da própria Impugnante, envolvendo os refratários utilizados em seu processo produtivo (doc. 05).

Por outro lado, o Fisco assim se manifestou sobre os produtos relacionados no doc. 04, apresentado pela Impugnante:

Da planilha apresentada pela Autuada, percebemos que todos os itens, sem exceção, são utilizados em equipamentos ou máquinas pertencentes ao ativo imobilizado – máquina de lingotamento contínuo, alto forno, panela de aço, convertedores e panela de gusa, na Aciaria e nas casas de corrida dos altos fornos.

Pela descrição apresentada, os tijolos refratários são utilizados como revestimento de segurança e minimizam a temperatura de carcaça do revestimento do equipamento no qual são utilizados, bem como

evitam uma possível ocorrência de acidente em caso de infiltração do aço.

Os materiais e tijolos refratários atuam como isolante térmico, apresentando resistência a altas variações de temperatura. Sofrem abrasão desgastando-se e perdendo parte de seu volume inicial. O consumo também se verifica pelo surgimento de trincas e fraturas.

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

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

Destacamos, mais uma vez, que a partir de 1º/04/2017 foi vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando o imposto se relacionar à entrada de partes e peças de máquinas e equipamentos, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ainda que desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto resultante de qualquer processo produtivo.

Da transcrição de alguns trechos da planilha apresentada, percebemos, claramente, que os materiais e tijolos refratários são partes e peças de equipamento ou máquina integrantes do ativo imobilizado.

Por exemplo, a baioneta Vesuvius LV- 80 - 8RN4030900 - Peça mecânica utilizada no sistema de controle de fluxo de válvula gaveta da Panela de Aço para o Distribuidor. Esta peça faz o travamento do coletor refratário utilizado na passagem de aço da Panela de Aço para o Distribuidor.

Ainda, como exemplo, a luva Magnesita GMAG - Peça refratária moldada de trabalho/desgaste utilizada na região do furo de vazamento do convertedor. Canal por onde é vazado o aço líquido do Convertedor para a Panela de Aço. Convertedor BOF

Todos os materiais e tijolos refratários objeto do auto de infração são componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição desses itens, 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).

Insta trazer os incisos IV e V da IN nº 01/86 que tratam das partes e peças de equipamentos para efeitos de conceituação de “produto intermediário”:

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

V -

**Efeitos de 21/02/1986 a 31/03/2017 - 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.”

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

Contudo, o inciso V da Instrução Normativa em apreço, com vigência até 31/03/17, definia também como produtos intermediários as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvessem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, resultando na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementava ou as contivesse.

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

Instrução Normativa SUTRI Nº 001/17

Art. 2º - **Ficam revogados:**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - o item V da Instrução Normativa SLT n° 1, de 20 de fevereiro de 1986;

[...]

Art. 4° - Esta Instrução Normativa **entra em vigor em 1° de abril de 2017.** (Grifou-se)

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, 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 n° 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Assim sendo, tais partes e peças de máquinas/equipamentos não se constituem produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas. Portanto, não se classificam como material intermediário, conforme orienta o inciso IV da IN nº 01/86.

Cabe destacar que em relação aos tijolos refratários, utilizados para revestir o forno ou no revestimento em geral, tais como de bicas, cais de corrida do alto forno e painéis, 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.

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

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

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

(...)

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

(1)	26	Revogado	
	<b>Efeitos de 31/01/2009 a 31/03/2017 - Redação original:</b>		
	26	Refratário	Utilizado para revestir o forno ( muflas e estufas), compondo o se desgastando na obtenção do produto final."
		(...)	
		(...)	
(1)	29	Revogado	
(1)	30	Revogado	
	<b>Efeitos de 31/01/2009 a 31/03/2017 - Redação original:</b>		
	29	Tela	Peneiramento de matéria-prima, compondo ou se desgastando na obtenção do produto final.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

(...)

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

(...)

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

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

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

(Grifos acrescidos).

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

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

A RESTRIÇÃO IMPOSTA PELA LEGISLAÇÃO MINEIRA ENCONTRA RESPALDO EXATAMENTE NA LEI CONTÁBIL UTILIZADA NA FUNDAMENTAÇÃO DA IMPUGNANTE, E, EM ESPECIAL, NOS §§ 1º E 2º DO ART. 301 DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

II - darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias

industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior; (grifou-se)

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

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

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 214/2008

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

CONSULTA DE CONTRIBUINTE nº 017/2008

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

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 092/2017

CONSULTA:

(...)

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

RESPOSTA:

(...)

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

Ocorre, porém, que a possibilidade do aproveitamento de tais créditos vêm sendo sistematicamente adiada por força das sucessivas alterações no teor do inciso I do art. 33 da referida Lei Complementar, o qual estabeleceu, atualmente, a sua implementação a partir de 1º/01/2020.

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

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

(...)

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

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

(...) Destacou-se.

Nesse sentido, tem decidido reiteradamente este Conselho de Contribuintes, como se depreende dos Acórdãos nºs 23.910/21/1ª, 22.054/16/3ª e 4758/17/CE, dentre outros.

Transcreve-se, como exemplo, trechos do Acórdão nº 21.857/15/3ª:

ACÓRDÃO: 21.857/15/3ª

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. CONSTATADO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, PROPORCIONAIS ÀS EXPORTAÇÕES, PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, OS QUAIS NÃO SE CARACTERIZAM COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, NOS TERMOS DO ART. 66, INCISO V DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS APURADO APÓS A RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA, DA MULTA DE

REVALIDAÇÃO E DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75, MAJORADA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO) EM RAZÃO DA CONSTATAÇÃO DE REINCIDÊNCIA, NOS TERMOS DO ART. 53, §§ 6º E 7º DA CITADA LEI. INFRAÇÃO CARACTERIZADA DE ACORDO COM O DISPOSTO NO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02. (...)

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

ASSIM, EM FACE DA IMPOSSIBILIDADE DESTE ÓRGÃO COLEGIADO NEGAR APLICAÇÃO A ATO NORMATIVO, EM OBSERVÂNCIA DO ART. 110, INCISO I DO RPTA, NÃO HÁ COMO PERMITIR A APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO RELATIVO À AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO, AINDA QUE NA PROPORÇÃO DAS EXPORTAÇÕES REALIZADAS PELO ADQUIRENTE, COMO PLEITEIA A IMPUGNANTE.

(...)

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

PREVÊ TAL DISPOSITIVO LEGAL:

LC Nº 87/96

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

(...)

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

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

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

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

(...) DESTAQUES ACRESCIDOS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

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

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

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

Dispõe o art. 53 da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

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

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

(...)

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(Grifou-se).

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

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

(...)

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

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

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

(...)

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

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

Também foi constatada a falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota entre a alíquota interna e a interestadual, relativo às aquisições

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interestaduais dos materiais de uso e consumo analisados na irregularidade nº 01 do Auto de Infração.

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

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

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

§ 1º - o imposto incide sobre:

(...)

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

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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.

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

Em razão da aplicação do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 07/02/23. ACORDA a 1ª 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, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencido o Conselheiro Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich, que o julgava improcedente. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Jesunias Leão Ribeiro (Revisor).

**Sala das Sessões, 09 de fevereiro de 2023.**

**Alexandre Périssé de Abreu  
Relator**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente**

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

---

Acórdão:	24.298/23/1 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.002229875-51	
Impugnação:	40.010154059-15	
Impugnante:	Arcelormittal Brasil S.A.	
	IE: 362094007.13-72	
Proc. S. Passivo:	ARNALDO SOARES MIRANDA DE PAIVA/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich, 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.

Tratam-se os autos sobre o suposto aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de abril a dezembro de 2017, relativos à suposta entrada de materiais destinados a uso e consumo do estabelecimento, os quais, no entender da Fiscalização, não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02.

Neste contexto, exigiu-se, portanto, 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.

Nesse sentido, exigiu-se o ICMS, bem como Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Quanto às nulidades suscitadas e preliminares julgadas, nada há a acrescentar ou divergir em relação aos votos prolatados, consubstanciando-se em decisão unânime e prolatada em sessão de julgamento.

No entanto, no mérito, com a devida vênia ao entendimento construído pelos demais Conselheiros que compõem a 1ª Câmara de Julgamento, a subsunção da legislação aos fatos demanda uma interpretação diversa daquela firmada pela ilustre Assessoria do CCMG, pelos fatos, argumentos e fundamentos seguintes.

Notadamente, o cerne da presente discussão consiste em aferir se determinados itens, descritos de forma global como materiais refratários, consistem em mercadorias classificadas como produtos intermediários ou materiais de uso e consumo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em consequência será possível aferir se a empresa contribuinte tem o direito ao aproveitamento de crédito de ICMS decorrente do consumo das supracitadas mercadorias.

Em sua defesa, a Impugnante argumenta que os materiais refratários e de revestimento devem ser classificados como produtos intermediários sob os fundamentos:

a - o ICMS é um tributo plurifásico que visa a alcançar o consumo (art. 155, § 2, I, “b”, CRFB/88) tendo como principal característica a não cumulatividade, que deveria equivaler à incidência do tributo sobre o valor agregado em cada operação, mediante o sistema de créditos sobre as entradas e débitos sobre as saídas. A escolha de tal regime de incidência visa que não sejam tais tributos suportados economicamente pelo contribuinte de direito (o produtor, ou o comerciante), onerando, pelo mecanismo dos preços, tão somente a força econômica do consumidor;

b - quanto ao alcance da não cumulatividade, sustenta que o Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que na vigência do Decreto-lei nº 406/68 e do Convênio nº 66/88, a aquisição de produtos ou mercadorias que, apesar de integrarem o processo de industrialização, nele não eram completamente consumidos e sequer integravam o produto final, não gerava direito ao creditamento do ICMS. Contudo, posteriormente, sobreveio a Lei Complementar nº 87/96, alterando o cenário então vigente, ao disciplinar o direito ao crédito no âmbito do ICMS em seu art. 20;

c - nesse sentido, 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). Dessa forma, a partir da vigência da LC nº 87/96, os produtos intermediários e insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não cumulatividade;

d - com efeito, o STJ atrelou a amplitude do direito de crédito a um conceito mais amplo, admitindo o creditamento de todos os bens essenciais ao processo de produção (a falta deles implicando a descontinuidade do processo produtivo), ainda quando não consumidos ou integrados ao produto final;

e - destaca que a Fiscalização se equivocou quanto à classificação jurídico-contábil, uma vez que os materiais refratários adquiridos pelo estabelecimento autuado perfazem todos os elementos do conceito de produtos intermediários: são essenciais para o processo produtivo siderúrgico em que aplicados; são consumidos de forma imediata e integral, inclusive em contato físico com o produto siderúrgico em elaboração, restando exauridos em sua finalidade após um curto período de vida útil;

f - a Impugnante sustenta 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 Lei Complementar nº 87/96, deve ser aplicado o entendimento pacificado no Superior Tribunal de Justiça pelo qual após a vigência do referido texto legal os produtos que integram ou são consumidos na atividade do estabelecimento têm o crédito aprovado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em sentido contrário, a Fiscalização se contrapõe aos argumentos e fundamentos deduzidos pela Impugnante, manifestando-se no seguinte sentido:

a - os conceitos de produtos intermediários e materiais de uso ou consumo são mutuamente exclusivos, no que concerne ao direito a créditos de ICMS. Assim, a alínea “b” do inciso V do art. 66 do RICMS/02 afirma 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 (é consumido, imediata e integralmente, no curso do processo produtivo);

b - a conceituação de produtos intermediários foi disciplinada pela IN nº 01/86, segundo a qual produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e, também, o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização. Da mesma forma, a Instrução Normativa SLT nº 01/86, esclarece em seu inciso III que não se consideram consumidos imediata e integralmente os produtos como ferramentas, instrumentos ou utensílios consumidos ou desgastados na linha produtiva que, embora se desgastem, não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva até o completo exaurimento, na linha de produção. Na mesma linha, em seu inciso IV diz 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;

c - foram admitidos até 31/03/17 os créditos de ICMS relativos a entradas de partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém. Contudo, com a inclusão do inciso XVII do art. 70 do RICMS/02 e a revogação do item V da Instrução Normativa SLT nº 01/86, tais créditos expressamente deixaram de ser admitidos a partir de 01/04/17;

d - não basta que os produtos utilizados pelo contribuinte sejam indispensáveis à atividade produtiva, sendo necessário também que sejam incorporados ao produto final ou consumidos no processo de forma imediata e integral. Desse modo, o fato de determinado produto 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;

e - assim, apesar de participarem da linha principal em uma das fases de produção, os materiais cujos créditos foram estornados não atendem às características próprias referentes ao produto intermediário, na forma prevista na Instrução Normativa SLT nº 01/86;

f - portanto, não há dúvida de que os materiais e tijolos refratários autuados são parte de equipamento individualizado, cujo crédito é vedado pelo art. 70, inciso XVII do RICMS/02. Nesse sentido, não se enquadram na hipótese estabelecida no art. 66, § 6º do RICMS/02, uma vez que não aumentam a vida útil do bem principal, por prazo superior a 12 (doze) meses, sendo utilizado para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho dos bens em que aplicado (fornos, panelas, convertedores);

g - quanto ao pedido para que os produtos autuados sejam classificados como bens do ativo permanente caso não sejam classificados como produtos intermediários, o Acórdão nº 20.182/11/1ª é bastante esclarecedor, ao afirmar que cabe à empresa autuada comprovar, para fins de direito a créditos do imposto, que as partes e peças geram aumento da vida útil do bem em que empregadas. Destaca, porém, que não é esse o caso dos autos, pois a própria Impugnante apropriou os créditos relativos aos itens objeto da presente autuação como se produtos intermediários fossem, e não como bens integrados ao seu ativo imobilizado, isto é, as normas inerentes a bens integrantes do ativo imobilizado não se aplicam ao presente processo.

Ante ao exposto, extraindo, portanto, a essência da discussão, versa a presente divergência sobre a subsunção dos itens autuados aos requisitos exigidos pela norma estadual, para fins de identificá-los como produtos intermediários ou materiais de uso e consumo para fins de crédito de ICMS. É o que se passa a expor.

Antes de qualquer análise fática quanto a natureza do produto ou suas aplicações, deve-se partir do exame da documentação contábil carregada aos autos. Nesse contexto, é possível constatar, a partir da leitura dos anexos carregados ao Auto de Infração, que as DANFES identificadas por amostragem trazem a informação nos dados adicionais (informações complementares) que o material será consumido no processo produtivo do destinatário (ora Impugnante) ou em sua revenda.

Ainda sob uma análise contábil, a partir da leitura do anexo 04 – “livro de registro de entradas”, constata-se que grande parte dos CFOPs atribuídos às mercadorias, em sua maioria, são 2101 ou 1101, “compra para industrialização”, 2151 “transferência para industrialização”. Portanto, nem todos os produtos receberam, a priori, a classificação como “bens de uso e consumo”.

Neste sentido, em sendo atribuída uma classificação jurídico-contábil a determinado item, cabe à Fiscalização ilidir os registros contábeis da empresa contribuinte, justificando as razões para a reclassificação contábil, amparada em provas contundentes quanto ao posicionamento adotado. *In casu*, deveria ter a administração fazendária produzido prova mais robusta no sentido de evidenciar que os itens autuados não podem ser classificados como produtos intermediários.

Lado outro, apesar das informações contábeis constituírem elemento importante para o processo decisório, faz-se necessário como elemento principal de avaliação, identificar se a realidade dos fatos se amolda aos registros fiscais. Para tanto, necessário o exame da legislação estadual que determina o conceito de produto intermediário.

O art. 66, inciso V do RICMS/2022 prevê que “*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 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;

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.

Diante da ampla controvérsia quanto à generalidade dos termos “*consumido imediato*” e “*consumo integral*” editou-se a Instrução Normativa SLT nº 01, de 20 de fevereiro de 1986, cujo texto traz as diretrizes e definições essenciais para a conceituação e identificação dos produtos intermediários.

Em seu inciso I (com redação vigente a partir de 01/04/17) elucida que “*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.

Ainda, em seu inciso II destaca que “*consumo integral*” entende-se como 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.

No intuito de aprimorar o conceito destaca em seu item III que “*Não se consideram consumidas imediata e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deteriorem no processo de industrialização - como aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção.*”

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa maneira, por corresponderem a produtos utilizados em altos fornos e aciaria, os materiais refratários serão considerados como intermediários na siderurgia. Conforme os seguintes posicionamentos dos Tribunais Superiores, que historicamente, (ainda no âmbito do ICM), manifestaram-se da seguinte forma:

**TRIBUTARIO. IPI. MATERIAIS REFRATARIOS. DIREITO AO CREDITAMENTO.** OS MATERIAIS REFRATARIOS EMPREGADOS NA INDUSTRIA, SENDO INTEIRAMENTE CONSUMIDOS, EMBORA DE MANEIRA LENTA, NÃO INTEGRANDO, POR ISSO, O NOVO PRODUTO E NEM O EQUIPAMENTO QUE COMPOE O ATIVO FIXO DA EMPRESA, DEVEM SER CLASSIFICADOS COMO PRODUTOS INTERMEDIARIOS, CONFERINDO DIREITO AO CRÉDITO FISCAL.

**(RESP 18.361/SP, REL. MINISTRO HÉLIO MOSIMANN, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 05.06.1995, DJ 07.08.1995 P. 23026).**

**TRIBUTÁRIO. ICM. NÃO-CUMULATIVIDADE, MATERIAIS REFRATÁRIOS, UTILIZADOS NA INDÚSTRIA SIDERÚRGICA, QUE SE CONSOME NO PROCESSO DE FABRICAÇÃO, AINDA QUE NÃO SE INTEGRANDO NO PRODUTO FINAL.** INTERPRETAÇÃO, PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, DA LEI DO ESTADO DE MINAS GERAIS N. 6.763, DE 26.12.75, E DO SEU DECRETO REGULAMENTAR, SEM OFENSA A COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ESTADO-MEMBRO, PREVISTA NO ART. 23, II, DA CONSTITUIÇÃO. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADO PELA FORMA EXIGIDA NO ART. 322 DO REGIMENTO INTERNO. RECURSO NÃO CONHECIDO.

**RE 96643 / MG - MINAS GERAIS - RECURSO EXTRAORDINÁRIO - RELATOR(A): MIN. DECIO MIRANDA - JULGAMENTO: 09/08/1983 - ÓRGÃO JULGADOR: SEGUNDA TURMA - PUBLICAÇÃO: DJ 02-09-1983 PP-13146 EMENT VOL-01306-01 PP-00161 RTJ VOL-00107-02 PP-00732.**

Nesse mesmo sentido, mas sob uma perspectiva mais atual, cabe acrescentar entendimentos em mesmo sentido proferidos pelo Egrégio Tribunal de Justiça de Minas Gerais, *in verbis*:

**EMENTA:** APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO ORDINÁRIA - CREDITAMENTO DE ICMS - ENQUADRAMENTO DE PRODUTOS COMO INTERMEDIÁRIOS - COMPROVAÇÃO - PERÍCIA - MULTA ART. 1.026, §2º, CPC -CARÁTER PROTETÓRIO - DECOTE. 1 - O DECRETO ESTADUAL Nº 43.080/2002 (ARTIGOS 66 E 70) PERMITE QUE SE CREDITEM DO ICMS OS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, CONSISTENTES NAQUELES QUE, EMPREGADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, INTEGRAM-SE AO NOVO PRODUTO OU, EMBORA A ELE NÃO SE INCORPOREM, SÃO CONSUMIDOS, IMEDIATA E INTEGRALMENTE, NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO.

2 - A INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01 (20/02/1986) ESTABELECE QUE SE CONSIDERA 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. 3 - COMPROVADO, POR PERÍCIA, QUE PARTE DOS PRODUTOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO DO FERRO GUSA POSSUEM NATUREZA INTERMEDIÁRIA, HÁ DIREITO AO CREDITAMENTO DE ICMS. 4 - A IMPOSIÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 1.026, §2º, DO CPC, EXIGE QUE O RECURSO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO TENHA MANIFESTO CARÁTER PROTETATÓRIO. PRECEDENTES.

(TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0000.19.035401-9/001, RELATOR(A): DES. CARLOS HENRIQUE PERPÉTUO BRAGA, 19ª CÂMARA CÍVEL, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 07/08/2019).

EMENTA: REEXAME NECESSÁRIO E APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - PRELIMINAR DE JULGAMENTO "ULTRA PETITA" - ACOLHIMENTO - DECOTE DO EXCESSO - MÉRITO - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS) - FATO GERADOR: ABRIL A DEZEMBRO DE 2000 - PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E ATIVO PERMANENTE - NATUREZA RECONHECIDA EM LAUDO PERICIAL - POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO - ARTS.19, 20 E 33 DA LC 87/96 (REDAÇÃO DA LC 99/99) C/C INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT 01/86 - ANULAÇÃO PARCIAL DA CDA - MULTA MORATÓRIA - NATUREZA CONFISCATÓRIA AUSENTE - TAXA SELIC - APLICABILIDADE - CUMULAÇÃO DE MULTA E JUROS MORATÓRIOS - POSSIBILIDADE - SENTENÇA PARCIALMENTE REFORMADA. 1) AO CONSAGRAR O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE, O ART.155, II, §2º, I, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 ADOTOU O CHAMADO "SISTEMA DE CRÉDITO FÍSICO", QUE ASSEGURA AO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO A POSSIBILIDADE DE ABATER, NO ICMS DEVIDO PELO "PRODUTO FINAL", AQUELE ICMS QUE JÁ VEIO EMBUTIDO NOS "PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS". 2) NOS TERMOS DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT 01/86, CORRESPONDEM A "PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS" AQUELE QUE, EMPREGADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, INTEGRAM-SE AO NOVO PRODUTO; BEM COMO, POR EXTENSÃO, AQUELES QUE, EMBORA NÃO SE INTEGRANDO AO NOVO PRODUTO, SÃO CONSUMIDOS, IMEDIATA E INTEGRALMENTE, NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO. 3) A LEI COMPLEMENTAR Nº. 87/1996 (LEI KANDIR) ADOTOU O REGIME DE CRÉDITO FINANCEIRO AO ASSEGURAR AO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO O DIREITO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE

ICMS DERIVADO DA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS/INSUMOS PARA USO E CONSUMO (A PARTIR DE 01/01/2003) E PARA O ATIVO PERMANENTE (IMEDIATAMENTE), OS QUAIS NÃO SE AGREGAM DIRETAMENTE AO PROCESSO DE COMERCIALIZAÇÃO/INDUSTRIALIZAÇÃO, CONFORME SE INFERE DOS ARTIGOS 19, 20, "CAPUT" E 33, INCISOS I E III (NA REDAÇÃO DADA PELA LC 99/99, VIGENTE À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES). 4) CASO EM QUE A EMBARGANTE/EXECUTADA CREDITOU ICMS DERIVADO DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE ABRIL A DEZEMBRO DE 2000, AS QUAIS, SEGUNDO PROVA TÉCNICA JUDICIAL, POSSUEM NATUREZA DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS OU DE ATIVO PERMANENTE, O QUE TORNA CORRETO O CREDITAMENTO, À LUZ DO ART.155, II, §2º, I, DA CR/88, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT 01/86 E DO ART.33, III, DA LC 87/96 (REDAÇÃO DADA PELA LC 99/99). 5) CONFORME JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DO TJMG, A MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NOS ARTIGOS ART.53, III C/C 56, INCISO II, DA LEI ESTADUAL Nº. 6.763/1975 É VÁLIDA, EIS QUE O PERCENTUAL DE 50% (CINQUENTA POR CENTO) NÃO POSSUI NATUREZA CONFISCATÓRIA, JÁ QUE ATENDE AO CARÁTER REPRESSIVO E PEDAGÓGICO, DESTINANDO-SE A PENALIZAR E TAMBÉM A EVITAR QUE O CONTRIBUINTE SONEGUE O IMPOSTO. 6) A TAXA SELIC É LEGÍTIMA COMO ÍNDICE DE CORREÇÃO MONETÁRIA E DE JUROS DE MORA, NA ATUALIZAÇÃO DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS EM ATRASO, DIANTE DA EXISTÊNCIA DE LEI ESTADUAL QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS. 7) É LEGÍTIMA A INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

(TJMG - AP CÍVEL/REEX NECESSÁRIO 1.0525.03.037492-6/001, RELATOR(A): DES.(A) TERESA CRISTINA DA CUNHA PEIXOTO, 8ª CÂMARA CÍVEL, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 08/09/2015).

Nestes termos, aplicando o direito ao caso concreto, há de se compreender que parte dos itens relacionados na autuação se amoldam, com a devida vênia aos entendimentos em contrário, ao conceito de produto intermediário.

Partindo para o exame fático da questão, cada item deve ser analisado de forma individualizada. Em relação aos itens autuados “materiais refratários e revestimento”, amoldam-se ao conceito de produtos intermediários, haja vista que:

- a - tratam-se de produtos passíveis de serem individualizados;
- b - são consumidos na condição de elemento indispensável ao processo de industrialização que resultará no produto final, sem os quais, não pode ser fabricado;
- c - são consumidos de forma imediata (direta) no processo de industrialização, devendo ser substituídos em prazo inferior a um ano, em muitos casos em prazo inferior, inclusive, a três meses;
- d - a sua participação não se dá de forma marginal ou em linha independente da produção;

e - é indiscutível a sua essencialidade na obtenção do novo produto;

f - são exauridos, perdendo com o tempo, a propriedade que lhe é própria, sem implicar o seu desaparecimento físico total, sendo consumido de forma 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. Há registro nos autos que os itens são corroídos por meio físico ou químico durante o processo industrial;

g - não se trata de ferramenta, instrumento ou utensílio que embora se desgastem ou deteriorem no processo de industrialização não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção;

h - não se trata de parte ou peça de máquina, aparelho ou equipamento, que incapaz de exercer uma função individualizada, com identidade própria. Não se trata de mero componente de estrutura estável e duradoura.

Ante ao exposto, por todas as razões expostas, à luz dos registros fiscais e contábeis empreendidos pela empresa atuada e da especificidade dos produtos atuados, voto pela improcedência do lançamento, por compreender que os materiais refratários e de revestimento podem ser classificados como produtos intermediários, gerando o direito a crédito de ICMS.

**Sala das Sessões, 09 de fevereiro de 2023.**

**Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich  
Conselheiro**