

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

---

Acórdão:	24.405/23/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001723559-81	
Impugnação:	40.010150745-95	
Impugnante:	AVG Siderurgia Ltda	
	IE: 672429605.00-61	
Proc. S. Passivo:	Frederico Menezes Breyner/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

---

***EMENTA***

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2015, seja pela ótica do art. 150, § 4º, seja pelo prisma do art. 173, inciso I do CTN.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, contrariando o disposto no art. 70, incisos III e XVII do RICMS/02, que vedam a apropriação de tais créditos. Crédito tributário retificado pelo Fisco, após análise dos argumentos e documentos apresentados pela Impugnante. Exclui-se, ainda, as exigências relativas aos produtos “Vergalhão Liso SAE 1020”, “Oxigênio Líquido Refrigerado”, “Óleo Diesel” e EPIs. Corretas as exigências remanescentes 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. Crédito tributário retificado pelo Fisco, após análise dos argumentos e documentos apresentados pela Impugnante. Corretas as exigências remanescentes de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

***RELATÓRIO***

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre a constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, incluindo créditos extemporâneos de óleo diesel, efetivados em julho de 2018, referentes ao período de agosto de 2013 a outubro de 2017 (exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75); bem como, a falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, referente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo (exigências: ICMS e MR).

Período alcançado pelo lançamento: outubro de 2015 a julho de 2020.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 57/69, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 1.132/1.154.

A Assessoria do CC/MG determinou a realização da diligência de págs. 1.156/1.157, que resultou nos seguintes fatos: **(i)** manifestação da Impugnante (págs. 1.158/1.159), com juntada de documentos, após intimação fiscal; **(ii)** anexação de nova documentação aos autos, promovida pelo Fisco; **(iii)** nova manifestação das partes (Autuada: pág. 1.281 – Fisco: págs. 1.285/1.287).

Comparecendo novamente aos autos, a Assessoria do CC/MG encaminhou os autos à AGE (págs. 1.288/1.295), gerando as seguintes ocorrências: **(i)** Parecer da AGE – págs. 1.301/1.304; **(ii)** nova diligência (págs. 1.467/1.468); **(iii) retificação do crédito tributário**, mediante o Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 1.491/1.492; **(iv)** aditamento à impugnação (págs. 1.499/1.517); **(v)** réplica fiscal (págs. 1.520/1.533).

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 1.534/1.581, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, conforme Termo de Reformulação do Lançamento de págs. 1.491/1.492, excluindo-se do crédito tributário remanescente as exigências relativas aos seguintes bens: **(a)** “Vergalhão Liso SAE 1020”; **(b)** “Oxigênio Líquido Refrigerado”; **(c)** “Óleo Diesel”; **(d)** EPIs; **(e)** demais produtos não caracterizados como partes e peças de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, cujas descrição e função sejam idênticas às constantes às págs. 36/199 da Ação Declaratória nº 7388621-90.2005.8.13.0024, independentemente da data de entrada no estabelecimento autuado.

---

### **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, exceto em relação às exclusões sugeridas na alínea “e” da conclusão do parecer da Assessoria.

#### **1. Esclarecimentos Iniciais**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na impugnação originalmente apresentada, a Autuada alegou ofensa à coisa julgada, formada na ação declaratória nº 7388621-90.2005.8.13.0024 em favor da Impugnante e contra o estado de Minas Gerais.

Segundo consta da exordial anexa ao PTA em discussão, foi apresentada extensa lista de bens em relação aos quais pretendia a ora Impugnante ver declarado o direito ao crédito, consoante se vê das págs. 36/199 do processo judicial (doc. 04, *cit.*). Ato subsequente, foram produzidos laudos periciais de contabilidade e de engenharia, cujas conclusões foram no sentido de que os bens indicados pela Impugnante na inicial tratavam-se de produtos intermediários (págs. 370/421 e 424/492 dos autos – doc. 04, *cit.*).

Na decisão judicial proferida (págs. 544/548 do processo judicial – doc. 04, *cit.*) julgou-se procedentes os pedidos iniciais nos seguintes termos:

Portanto, todos os materiais descritos na planilha de f. 36-199 são utilizados no processo produtivo do ferro gusa, e sofrem desgastes pelo uso, sendo imprescindíveis para obtenção do produto final, o que justifica o crédito pretendido.”

Portanto, entende a Impugnante que, das razões de decidir enunciadas na sentença, não se extrai a conclusão a que chegou o lançamento tributário.

Segundo a Impugnante, diversamente do aludido pelo Fisco, a r. sentença não teria feito menção alguma ao critério do contato físico para reconhecer que os bens seriam produtos intermediários. Disso se conclui que tal argumento trata-se de inovação introduzida pelo lançamento em relação aos critérios adotados na fundamentação da sentença transitada em julgado.

Afirma que a sentença se utilizou apenas dos critérios de utilização no processo produtivo, imprescindibilidade e desgaste, conforme concluiu o juízo ao afirmar que “todos os materiais descritos na planilha de págs. 36/199 são utilizados no processo produtivo do ferro gusa, e sofrem desgastes pelo uso, sendo imprescindíveis para obtenção do produto final, o que justifica o crédito pretendido.”

Após diligência sem maiores repercussões no processo, a Assessoria do CC/MG decidiu pelo encaminhamento dos autos à AGE (págs. 1.288/1.295), nos seguintes termos:

Remessa dos Autos Para a Advocacia Geral do Estado  
“(…)

Na impugnação apresentada, a empresa autuada alega ofensa à coisa julgada, pronunciando-se da seguinte forma:

“... 3.1. **Ofensa à coisa julgada formada na ação declaratória nº 7388621-90.2005.8.13.0024** em favor da Impugnante e contra o Estado de Minas Gerais.

Como decorre do relato acima, a Impetrante se credita do imposto incidente nas operações das

quais resultam a entrada dos bens que a **sentença judicial declarou como produtos que geram créditos de impostos** ao estabelecimento.

(...)

**O lançamento tributário invoca um motivo para afirmar que os bens adquiridos cujo crédito de ICMS foi glosado não se enquadram na declaração judicial.** (...)

Ocorre que, ao assim proceder, o lançamento se desviou da fundamentação e do dispositivo da sentença, incorrendo em descumprimento da coisa julgada, pelas razões seguintes.

**3.1.1. A sentença não se restringe aos bens que têm contato físico com o ferro gusa.** Sentença autorizou a tomada de créditos de todos os bens listados na ação judicial.

(...)

Em razão do exposto, alegado e provado, a Autora requer a:

a) declaração de inexistência de relação jurídica quanto aos créditos de ICMS pela entrada de mercadorias indispensáveis e essenciais à atividade da Autora, reconhecendo a esta o direito a creditar-se do ICMS destacado, e devidamente escriturado, nos documentos fiscais de entrada de mercadorias e serviços, denominados intermediários, levando-se em consideração o prazo decadencial de 10 anos e a atualização pela SELIC.”

Em atenção à solicitação, a AGE pronunciou-se no sentido de que “não existe coisa julgada para alcançar novas Instruções Normativas posteriores aquela apreciada quanto ao julgamento judicial”.

Entre os argumentos apontados pela AGE, destaca-se o item 4, no qual se afirma que, “quanto à medida em relação aos produtos que deram entrada no estabelecimento a partir de **01/04/17**, afere-se que a decisão judicial foi proferida a partir da análise do caso concreto sobre a vigência da Instrução Normativa **DLT/SER nº 01/86** (págs. 545), não podendo, a referida decisão ter reflexos sobre a nova Instrução Normativa/**SUTRI nº 01/17**”. (Grifos no original)

No item 3 do parecer da AGE, há ainda a recomendação para que o Fisco elabore planilha/relação de bens cujos créditos foram glosados no presente lançamento que possam ter descrição e função idênticas aos bens listados às págs. 36/199 (processo judicial) e, em seguida, reformular o crédito tributário, posto que, segundo entende o ilustre Procurador signatário do Parecer, a providência exige expertise própria dos

auditores fiscais de tributos do estado de MG e não estariam compreendidas na competência da Advocacia Geral do Estado.

Diante desse posicionamento, a Assessoria do CC/MG determinou a realização de nova diligência (págs. 1.467/1.468), resultando em **retificação do crédito tributário**, detalhada pelo Fisco no Termo de Reformulação do Lançamento, *verbis*:

Termo de Reformulação do Lançamento

“... Nos termos do art. 145, inciso I, do CTN, procede-se à reformulação do lançamento contido no Auto de Infração em referência, com **acatamento parcial da impugnação** apresentada pelo Sujeito Passivo AVG Siderurgia Ltda.

**(...) a reformulação do crédito tributário alcança os bens cujos créditos foram glosados e que tenham descrição e função idênticas aos bens listados às fls. 36/199 (processo judicial), entrados até 31/03/2017, entretanto excluídos aqueles materiais nela não identificados discriminados nos documentos fiscais do Anexo 1, n.º 000.000.504, em 20/11/2015 e n.º 000.000.524, em 21/03/2016.**

O acatamento parcial da impugnação levou a uma redução de R\$ 152.290,17 (*cento e cinquenta e dois mil duzentos e noventa reais e dezessete centavos*) no valor do crédito tributário lançado, composto de ICMS de R\$ 67.940,34, ICMS DIFAL de R\$ 10.939,59, Multa de Revalidação de R\$ 39.440,03 e Multa Isolada de R\$ 33.970,22, nos valores individualizados por rubrica e competência constantes do ‘Demonstrativo de Valores Excluídos’, anexo ao presente Termo de Reformulação do Lançamento.

(...)

Assim sendo, nas linhas que se seguem, serão analisados apenas os argumentos da Impugnante posteriores à retificação supracitada.

## **2. Das Preliminares**

### **2.1. Da Arguição de Ofensa à Coisa Julgada**

A Impugnante insiste em sua tese de ofensa à coisa julgada, apresentando os seguintes argumentos:

“2. DA IMPROCEDÊNCIA DAS RAZÕES DECLINADAS PELA AGE/MG E ADOTADAS PELA FISCALIZAÇÃO NA REFORMULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

2.1. A coisa julgada operada em favor da Impugnante não é afetada com a alteração das Instruções Normativas.

(...)Ao que indicam as manifestações da AGE/MG e da fiscalização, a superveniência da IN SUTRI n° 01/17

consistiria em alteração da situação jurídica em razão da alteração promovida na IN SLT nº 01/86, o que motivaria a consideração dos efeitos da sentença apenas até 31/03/2017.

O primeiro equívoco está em considerar uma mera alteração redacional consistiria em nova situação jurídica. Os dispositivos não se referem à alteração formal ou textual da fonte ou documento normativo, mas sim à alteração do estado de direito, ou seja, alteração que implica novas relações jurídicas com substância distinta da anterior (nesse sentido: REsp n. 731.250/PE, relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 17/4/2007, DJ de 30/4/2007, p. 301.)

**A alteração textual da Instrução Normativa não trouxe verdadeira inovação substancial.** Ao se verificar qual foi a mudança redacional promovida pela recente IN SUTRI nº 01/17 sobre a IN SLT 01/86, não demanda o mínimo esforço perceber que **ela apenas retirou, do item II da IN a expressão “desgastando”** do conceito de bem considerado como produto intermediário que é consumido no processo industrial. Vejamos as redações:

Redação IN SLT 01/86	Redação IN SUTRI 01/17
<p>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, <b>vai-se consumindo ou desgastando, continua</b>, 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.</p>	<p>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, <b>vai-se consumindo, continua</b>, 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.</p>

**Ocorre que nem a AGE/MG e nem fiscalização ao reformular o crédito tributário, propõe qual teria sido a alteração substancial decorrente da supressão da expressão “desgastando”.** Isso por si só acarreta a insuficiência desses atos para fundamentar a manutenção integral do crédito tributário, dada a evidente ausência de fundamentação.

Por outro lado, o fato é que **de alteração substancial não se trata**, uma vez que, no presente caso, a sentença transitada em julgado expressamente admite que os bens considerados são também consumidos. Ou seja, como a expressão “consumindo” se encontra na redação da IN DLT 01/86, quer antes ou depois da alteração, tem-se que **não houve alteração de estado de fato ou de direito apto a afastar a coisa julgada.** (...)(Grifos no original)

No entanto, em que pesem os seus argumentos, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

Reitere-se, inicialmente, que a AGE foi bastante enfática ao afirmar que, “quanto à medida em relação aos produtos que deram entrada no estabelecimento a partir de 01/04/2017, afere-se que a decisão judicial foi proferida a partir da análise do caso concreto sobre a vigência da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/86 (fls. 545), não podendo a referida decisão ter reflexos sobre a nova Instrução Normativa / SUTRI nº 01/17”.

Por outro lado, como já relatado, o Fisco atendeu à determinação da AGE e excluiu do crédito tributário todos os bens que tinham descrição e função idêntica àqueles listados às págs. 36/199 da Ação Declaratória nº 7388621-90.2005.8.13.0024, entrados no estabelecimento autuado até 31/03/17.

Noutro enfoque, há que se destacar que a Instrução Normativa SUTRI nº 1 de 04/01/17 não se limitou a retirar “do item II da IN a expressão ‘desgastando’ do conceito de bem considerado como produto intermediário”, como afirmado pela Impugnante, pois, em decorrência direta da alteração promovida, foi revogado o item V da IN nº 01/86, confira-se:

Instrução Normativa SUTRI Nº 01/17

Art. 2º - Ficam revogados:

I - o item V da Instrução Normativa SLT nº 1, de 20 de fevereiro de 1986;

[...]

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

-----  
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.

Além disso, o legislador mineiro não se limitou alterar a IN nº 01/86, pois inseriu no RICMS/02 o § 22 do art. 66 e o inciso XVII do art. 70, ambos absolutamente pertinentes à matéria ora em análise.

RICMS/02

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

[...]

### **Efeitos a partir de 01/04/17**

§ 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)

-----  
RICMS/02

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

[...]

### **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)

Portanto, ao contrário da afirmação da Impugnante, houve alterações relevantes na legislação mineira, a partir de 01/04/17, especialmente quanto ao direito ou à vedação da apropriação de créditos de ICMS referentes a partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos industriais.

Não há que se falar, portanto, em ofensa à coisa julgada, cuja decisão foi proferida em contexto normativo totalmente distinto do atualmente vigente.

### **2.2. Da Arguição de Nulidade do Lançamento - "Ausência de Fundamentação Legal quanto à IN SUTRI nº01/17"**

A Impugnante narra que, no Relatório que instrui o Auto de Infração, nada teria sido citado a respeito da IN SUTRI nº 01/17 que agora o lançamento invoca como fundamento legal para manutenção dos estornos dos créditos. A Impugnante alega que só pode compreender se tratar disto em razão da manifestação da AGE/MG no PTA e não do relatório ou da fundamentação legal do Auto de Infração.

Afirma que isso significaria uma irreparável falha na motivação do lançamento, causa de nulidade do Auto, nos termos do **art. 89, incisos IV e V do RPTA/MG**, tratando-se, na sua visão, de *"falha insanável porque, para isto, o fiscal*

*precisaria incluir no Auto novas explicações que justificassem o estorno do crédito, alterando completamente o lançamento. O art. 92 do RPTA, no entanto, não permite que os fundamentos do lançamento sejam apresentados depois da sua lavratura, devendo ser declarada a nulidade de imediato como preceitua seu parágrafo único.*

Acrescenta ainda que a retificação é também vedada pelos arts. 142 e 146 do CTN, enfatizando que, em conjunto, deduz-se que os fundamentos fiscais para proceder com o lançamento devem ser apresentados ao contribuinte desde a primeira oportunidade e, se não o forem, somente poderão ensejar uma autuação quando se tratar de um novo lançamento relativamente a período posterior.

No seu entender, não há como este E. Conselho “*convalidar em ‘novo lançamento’ a reformulação do crédito e a sua respectiva justificativa*”, uma vez que o documento apresentado pelo Fiscal em setembro de 2022 (que teria informado a reformulação), não detém as características que são próprias de um lançamento, conforme descritas no art. 142 do CTN, mas apenas teria tratado de uma manifestação fiscal com alteração do valor lançado, ou seja, *in casu* o Fiscal sequer teria apresentado a retificação do Auto de Infração para nele constar essa nova fundamentação, de tal maneira que, ainda que a legislação permitisse o procedimento, o Fiscal teria descumprido o mesmo, a reforçar ainda mais a nulidade aqui alegada.

No entanto, ao contrário das alegações da Impugnante, o presente lançamento foi lavrado com todos os requisitos formais estabelecidos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, inexistindo, portanto, qualquer vício que possa acarretar a sua nulidade.

Por oportuno, segue abaixo a transcrição do Relatório Fiscal anexado ao Auto de Infração, *verbis*:

Relatório Fiscal

“... 3 - PERÍODO FISCALIZADO: 01/10/2015 a 31/07/2020

[...]

8 - IRREGULARIDADES:

8.1) Constatou-se, mediante conferência das notas fiscais de aquisição de mercadorias e dos registros de entrada do SPED fiscal, referentes ao período de outubro de 2015 a julho de 2020, que o sujeito passivo deixou de recolher o ICMS devido, no valor original de R\$ ..., em razão da **apropriação indevida de créditos de ICMS relativos às entradas de material destinado ao uso ou consumo**, tais como: óleo diesel; partes, peças e componentes de máquinas, equipamentos e de instalações hidráulicas; chaparias e elementos estruturais de aço ou outros metais de reconstrução ou construção mecânica em atividades de manutenção mecânica/elétrica, Equipamento de

Proteção Individual - EPI e vestuário, conforme demonstrado no Anexo 02.

**Da mesma forma, extemporaneamente, em julho de 2018**, lançou na apuração do ICMS do SPED Fiscal, **crédito indevido de mercadoria destinada ao uso ou consumo, relativo às Notas Fiscais de aquisição de óleo diesel elencadas no Anexo 03**, emitidas entre 03/08/2013 a 20/10/2017, resultando em não recolhimento de ICMS, no valor original de R\$ 363.406,14 (trezentos e sessenta e três mil, quatrocentos e seis reais e quatorze centavos).

Em resposta à intimação de 15/07/2020 (tópico 6, item “d”), o contribuinte manifestou que o creditamento extemporâneo refere-se ao óleo diesel utilizado em máquinas carregadeiras e caminhões para o transporte de matéria-prima e produto acabado, e que foi reconhecido por decisão judicial transitada em julgado nos autos do processo 7388621-90.2005.8.13.0024.

Referida decisão, proferida em 11/11/2009, todavia, diz respeito a materiais que sofrem desgaste em contato com o produto que se industrializa, enquadrados no conceito de produto intermediário tratado na Instrução Normativa SLT nº 01/86, diferentemente do produto objeto do estorno ora realizado.

#### INFRINGÊNCIAS

**Lei Complementar n.º 87**, de 13/09/1996

- Art. 19;
- **Art. 33, inciso I**

**Lei n.º 6.763**, de 26/12/1975

[...]

- **Art. 29, § 5º, item 4, alínea “d”;**

[...]

**RICMS/02** (Decreto n.º 43.080, de 13/12/2002)

Parte Geral

- **Art. 66, inciso X;**
- **Art. 66, § 22 (efeitos a partir de 01/04/2017);**
- Art.69;
- **Art. 70, incisos III e XVII (efeitos a partir de 01/04/2017);**

[...]

**Instrução Normativa SLT/SRE 01, de 20/02/1986**  
(Conceito de produtos intermediários)

- Incisos I, II, III, IV e V

[...]

PENALIDADES

- Art. 55, inciso XXVI;
- Art. 56, inciso II.

**8.2) Deixou de recolher ICMS devido**, no montante de R\$ ..., **a título de diferença entre alíquotas interna e interestadual, nas aquisições de material de uso ou consumo oriundas de outras unidades da Federação**, cujos créditos estão sendo estornados no item 8.1 acima, conforme os documentos fiscais relacionados no Anexo 04 ...”

Como se vê, o relatório fiscal contém a descrição clara e precisa dos fatos que motivaram a formalização do presente lançamento e das circunstâncias em que foram praticados, nos termos estabelecidos no art. 89, inciso IV do RPTA.

Os dispositivos/normas legais que fundamentam a presente autuação foram corretamente listados no Relatório Fiscal, merecendo especial destaque a IN nº 01/86 e os arts. 66, § 22 e 70, inciso XVII do RICMS/02 (com citação, inclusive, dos seus efeitos), já transcritos anteriormente.

Como ressaltado no tópico anterior, os dispositivos citados foram inseridos no RICMS/02 concomitantemente com a alteração promovida na IN nº 01/86, por se tratar de uma alteração normativa única, no que diz respeito à vedação à apropriação de créditos de ICMS relativos a partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos industriais, ressalvados os casos em que tais partes/peças se caracterizem com bens do imobilizado, não sendo este o caso dos autos.

Portanto, a acusação fiscal, desde a formalização original do lançamento, não se alterou e estava plenamente respaldada na legislação expressamente citada no Auto de Infração, inexistindo, portanto, qualquer ofensa às normas estabelecidas no art. 142 e 146 do CTN.

Na verdade, os dispositivos e normas legais listados no Auto de Infração fundamentam a glosa de créditos de materiais de uso e consumo em qualquer período, seja ele anterior ou posterior a 01/04/17.

O que houve foi a necessidade de adequação do crédito tributário, em atenção à decisão judicial proferida na ação declaratória nº 7388621-90.2005.8.13.0024, no tocante aos produtos com a mesma descrição e função mencionadas na referida decisão, que deram entrada no estabelecimento autuado em datas anteriores a 01/04/17.

A retificação do crédito tributário foi efetuada com fulcro no art. 145, inciso I do CTN, para afastar a arguição de ofensa à coisa julgada, sendo concedido ao Contribuinte o prazo original de 30 (trinta) dias para apresentação ou aditamento de sua

impugnação, bem como para pagamento/parcelamento do crédito tributário, com as reduções legalmente cabíveis.

CTN

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição de nulidade do Auto de Infração.

**2.3. Da Arguição de Nulidade do Lançamento - “Evidente Contradição entre os Motivos Adotados pelo lançamento e a Glosa dos Créditos. O Fundamento do Auto de Infração não se aplica sequer a todos os Produtos Objeto da Glosa”**

A Impugnante volta a protestar para que seja reconhecida a ilegalidade do Auto de Infração por contrariar a coisa julgada formada em ação declaratória que teria reconhecido o direito ao crédito a uma série de bens listados na petição inicial, periciados e indicados expressamente pela sentença.

Contudo, a seu ver, *“mesmo que se faça uma análise exclusivamente focada na consistência da fundamentação do auto de infração”*, é possível notar que o lançamento não apresenta uma motivação pertinente aos próprios produtos cujo crédito foi glosado. *Relembre-se que o auto de infração se fundamenta no suposto fato de que a sentença ‘diz respeito a materiais que sofrem desgaste em contato com o produto que se industrializa, enquadrados no conceito de produto intermediário tratado na Instrução Normativa STL nº 01/86, diferentemente do produto objeto do estorno ora realizado”*.

Porém, no seu entendimento, *“ao contrário do que exposto na motivação do lançamento, colhe-se das planilhas que instruem o auto de infração que foram glosados créditos também de produtos que têm contato físico direto com o ferro gusa industrializado”*.

Cita, a título de exemplo, o vergalhão liso SAE 1020 e os materiais refratários listados no Anexo 2 do auto de infração, salientando que, *“quanto ao vergalhão, trata-se de peça de aço, trefilado, usado durante o vazamento do alto forno (furação do alto forno, limpeza de bica de gusa). Este item se funde com o ferro gusa neste processo, sendo consumido em contato direto com o ferro gusa e sendo a ele integrado. O refratário é o revestimento interno do alto forno, necessário para suportar as altas temperaturas do processo de produção do ferro gusa, sofrendo os desgastes químicos e térmicos ao longo da produção. Tem contato direto com o ferro gusa e em função deste contato sofre desgastes e é consumido no processo”*.

Ressalta que, *“da descrição técnica dos materiais acima descritos, vê-se que eles têm contato direto com o ferro gusa produzido pela Impugnante, pelo que, conseqüentemente, são consumidos no processo produtivo. Desse modo, a glosa dos créditos correspondentes contradiz os motivos expostos pela Fiscalização, quais sejam, o de que teriam sido glosados apenas os créditos correspondentes aos materiais que*

*não teriam contato com o ferro gusa e não sofreriam desgaste com o processo produtivo”.*

Sustenta, nessa linha, que *“em suma, o lançamento é inválido porque sua motivação contraria a sentença transitada em julgado, tanto em sua fundamentação quanto em seu dispositivo, como demonstrado nos tópicos anteriores. Mas além disso, ele é inválido porque sua motivação sequer é pertinente aos fatos por ele próprio apurados, uma vez que a glosa de créditos recai sobre produtos que não se enquadram na sua motivação, por terem contato físico com o ferro gusa produzido no estabelecimento”.*

Reporta-se ao art. 142 do CTN e defende o entendimento de que se trata de *“vício de substância (material) do lançamento, pois referente à sua motivação, que é incongruente com os fatos sobre os quais o lançamento aplica sua legislação tributária”, isto é, “tem-se que a motivação do auto de infração não se conforma com o decidido na sentença e também é contraditória quando comparada com as próprias glosas de crédito por ele efetuadas”.*

Transcreve doutrina sobre *“o vício de incongruência entre a motivação do ato administrativo e os resultados por ele pretendidos”* e conclui que, *“ao se enunciar motivos determinantes que contradizem a própria consequência do lançamento, o ato administrativo padece de nulidade”.*

Porém, ao contrário de seus argumentos, verifica-se, uma vez mais, não assistir razão à Impugnante.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que o fato de determinado bem ser ou não caracterizado como material de uso e consumo (ou como produto intermediário) se confunde com o mérito da presente lide, não tendo, pois, qualquer repercussão sobre o lançamento, no tocante à sua validade formal.

A única consequência desse fato é a exclusão das respectivas exigências fiscais, caso se comprove nos autos a caracterização de um ou mais bens como produtos intermediários.

Por outro lado, como já ressaltado, os dispositivos e normas legais listados no Auto de Infração fundamentam a glosa de créditos de materiais de uso e consumo em qualquer período, seja ele anterior ou posterior a 01/04/17.

O que houve foi a necessidade de adequação do crédito tributário, em atenção à decisão judicial proferida na ação declaratória nº 7388621-90.2005.8.13.0024, no tocante aos produtos com a mesma descrição e função mencionadas na referida decisão, que deram entrada no estabelecimento autuado em datas anteriores a 01/04/17

Como já afirmado, a presente autuação foi detalhadamente motivada, atendendo a todos os requisitos formais estabelecidos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Administrativos (RPTA), estabelecido 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 e daqueles relativos às penalidades aplicadas, inexistindo qualquer mácula que possa acarretar a sua nulidade.

Inexiste, também, qualquer ofensa ao art. 142 do CTN, como tenta fazer crer a Impugnante, pois o Fisco determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, nos termos estabelecidos na legislação vigente, identificou corretamente o Sujeito Passivo da obrigação tributária, assim como aplicou de forma escoreita a penalidade cabível.

Assim, deve ser rejeitada, uma vez mais, a arguição de nulidade do Auto de Infração.

### **3. Do Mérito**

#### **3.1. Da Arguição de Decadência Parcial do Crédito Tributário (01/10/15 a 22/09/17)**

A Impugnante argui a decadência do crédito tributário, relativo aos fatos geradores anteriores a 23/09/17, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

Argumenta, nesse sentido, que, *“no presente caso não há qualquer alegação ou indício de dolo, fraude ou simulação da Impugnante, sendo certo e incontestado que o lançamento decorre de interpretação quanto à possibilidade ou não de aproveitamento de créditos de ICMS. Isso seria mesmo impossível, pois o ICMS exigido advém de suposto aproveitamento indevido de crédito de ICMS **reconhecido judicialmente** em favor da AVG e seria totalmente paradoxal cogitar-se de dolo, fraude ou má-fé de sua parte”*.

Acrescenta que, *“tratando-se, como se trata, de (suposto) recolhimento a menor de ICMS, deveria este novo lançamento ter sido realizado no prazo de cinco anos do fato gerador na forma do art. 150, §4º do CTN. Como não o fez, já que estão decaídos os créditos anteriores a 23/09/2017, porquanto **a AVG foi intimada do novo lançamento em 23/09/2022** e 05 anos anteriores a esta intimação estão decaídos”*.

Sustenta que, *“ainda que se aplique a decadência do art. 173, I do CTN, estão decaídos os créditos até 31/12/2016, pois o novo lançamento dos créditos cujos fatos geradores ocorreram no ano de 2015 deveria ter sido realizado até 01/01/2021 e o lançamento dos fatos geradores ocorridos no ano de 2016 deveria ter sido até 01/01/2022, o que não ocorreu”*.

Assim, a seu ver, *“seja pela contagem do art. 150, §4º do CTN ou pela contagem do art. 173, I do CTN, há decadência parcial dos créditos, conforme seguinte quadro (destacado em vermelho)”*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ocorrência fato gerador	Limite prazo decadencial art. 150, §4º do CTN	Limite prazo decadencial art. 173, I do CTN
2015	ano de 2020	01/01/2021
2016	ano de 2021	01/01/2022
01/01/2017 até 22/09/2017	22/09/2022	01/01/2023
23/09/2017 até 31/12/2017	após 22/09/2022	01/01/2023
2018	ano de 2023	01/01/2024
2019	ano de 2024	01/01/2025
2020	ano de 2025	01/01/2026

Porém, analisando-se os autos, verifica-se, uma vez mais, não assistir razão à Impugnante.

Nesse sentido, cabe lembrar, inicialmente, que a presente autuação se refere ao período de outubro de 2015 a julho de 2020.

Por outro lado, deve-se reiterar que o Termo de Reformulação lavrado pelo Fisco, com fulcro no art. 145, inciso I do CTN, não se confunde com um novo lançamento, pois a acusação fiscal, desde a formalização original do Auto de Infração, não se alterou e estava plenamente respaldada na legislação expressamente nele citada.

Feitas essas observações, cabe destacar que este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2015, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/16, findando-se somente em 31/12/21.

Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 21/09/20 e que o Sujeito Passivo foi regularmente intimado em 30/09/20 (fl. 55), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço, seja pela ótica do art. 150, § 4º, seja pelo prisma do art. 173, inciso I do CTN, tanto é que a Autuada, em sua impugnação original, não apresentou tal arguição.

Conclui-se, portanto, que é improcedente o argumento da Impugnante em relação a todos os períodos/exercícios por ela arguidos (01/10/15 a 22/09/17).

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário relativa aos fatos geradores anteriores a 23/09/17.

### **3.2. Da Irregularidade nº 01 - ICMS – Crédito - Aproveitamento Indevido - Material de Uso e Consumo**

A irregularidade se refere a aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, incluindo créditos extemporâneos de óleo diesel, efetivados em julho de 2018, referentes ao período de agosto de 2013 a outubro de 2017.

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.

Contraopondo-se ao feito fiscal, a Impugnante relata, inicialmente, no tópico por ela intitulado “*correspondência dos bens cujo crédito foi glosado pelo lançamento aos bens indicados na sentença como geradores do crédito do imposto*”, que “*no exercício do seu direito fundamental à estabilidade e imutabilidade da coisa julgada (art. 5º, XXXVI da CR/88), vem demonstrar que os bens objeto da glosa de créditos pelo lançamento são os mesmos bens sobre os quais a sentença declarou o direito aos créditos, por corresponderem aos bens relacionados às fls. 36-199 dos autos do processo judicial (doc. 04 da impugnação original, cit.)*”.

Salienta que “*o laudo pericial em anexo (doc. 05 da impugnação original), produzido por profissional habilitado, acompanhado da devida Anotação de Responsabilidade Técnica (ART), realiza o confronto entre os bens relacionados na ação judicial com os bens indicados nos Anexos do auto de infração. Do mencionado laudo, se infere que a quase a totalidade dos bens objeto da glosa estavam também listados no processo judicial, pelo que o seu crédito não pode ser restringido pelo Fisco*”.

Expõe que “*a correlação foi feita da seguinte forma: no Anexo I, o laudo reproduz a listagem constante das fls. 36-199 do processo judicial atribuindo-lhe um número que identifica a sequência daquela listagem por ordem alfabética. Em seguida, no Anexo II, para cada produto relacionado nos anexos do auto de infração e que tiveram o crédito por ele glosado, o laudo aponta, na mesma linha da planilha, qual o item correspondente constante da listagem de fls. 36-199, identificado pelo número de sequência atribuído, descrição, aplicação e utilização na atividade do estabelecimento*”.

Ressalta que “*a coincidência entre os bens indicados no processo judicial – repita-se, para os quais o crédito foi autorizado pela sentença – é inequívoca e pode ser facilmente vislumbrada pela similaridade na descrição e na identidade de características, aplicação e função de cada uma das mercadorias no processo produtivo*”, acrescentando que “*a pequena variação na descrição se deve, no mais das vezes, a alterações do fornecedor ou da marca, sem que o bem tenha tido sua substância ou características determinantes alteradas, mantendo-as juntamente com sua aplicação e função*”.

Transcreve a seguinte parte do Laudo anexado à sua impugnação:

“A partir de uma análise técnica detalhada e observando-se a aplicação dos produtos relacionados no Auto de Infração nº.: 01.001723559-81 é possível afirmar que **com o passar dos anos a ampliação de rol de fornecedores, verificou-se uma variação parcial da denominação de alguns produtos.** Todavia, **suas características técnicas, aplicação e função dentro do processo produtivo do ferro gusa**

**da AVG Siderurgia Ltda., não sofreu qualquer alteração.**

Dessa maneira, analisando cada produto destacado no Auto de Infração nº. 01.001723559-81, fizemos a correspondente correlação e enquadramento técnico com os produtos que instruíram a petição inicial e que foram analisados pelo Laudo Pericial do Anexo I, de forma a demonstrar que apesar de eventual ajuste parcial de denominação, **tratam-se dos mesmos produtos, com as mesmas características técnicas e aplicação no processo produtivo da AVG Siderurgia Ltda.**

Concluimos, portanto, que os produtos indicados na listagem anexa, Anexo II, correspondem à indicação da petição inicial e do Laudo Pericial do Anexo I, referentes à Ação Judicial nº 7388621-90.2005.8.13.0024.” (Grifos da Impugnante)

*Finaliza afirmando que “o caso, portanto, é de pura e simples observância da sentença e de seu dispositivo, tal como transitada em julgado. Identificada a correspondência do bem àqueles mencionados na sentença, o direito ao crédito está definitivamente declarado pelo Poder Judiciário. E disso não podem dezoar as partes no processo, o que implica dizer que o Poder Executivo e todos os seus órgãos devem cumprir a declaração judicial transitado em julgado”.*

Por outro lado, no tópico denominado “bens cujo crédito foi glosado e que não se encontram na relação constante do dispositivo da sentença”, a Impugnante narra que “identificou que o lançamento, apesar de não apresentar fundamentação nesse sentido (causa de sua nulidade, desde já arguida), glosou créditos também de produtos que não estão abrangidos pela lista de fls. 36-199 dos autos judiciais, constantes do dispositivo da sentença”.

Salienta que “isso se dá pois se tratam de bens que foram incorporados ao processo produtivo da Impugnante após o trânsito em julgado da sentença. Trata-se dos bens relacionados no Anexo III do laudo técnico elaborado para instruir a impugnação (doc. 05 da impugnação original, cit.)” e reproduz os seguintes excertos do Laudo anexado à sua defesa:

“A partir da análise dos produtos indicados no Auto de Infração nº. 01.001723559-81, é possível afirmar que **em função da implantação de novas tecnologias no processo produtivo do ferro gusa, os produtos relacionados no Anexo III passaram a integrar o processo produtivo, sendo nele consumidos de forma acelerada, imediata e integral, e são imprescindíveis para obtenção do produto final, aderindo ou não a o produto final – ferro gusa.**

Dessa maneira, concluimos que todos os produtos relacionados no Anexo III do presente laudo, integram o processo produtivo da AVG Siderurgia Ltda.,

aderindo ou não ao ferro gusa, mas essenciais e indispensáveis ao processo produtivo, sem os quais não seria possível a obtenção do produto final – ferro gusa.” (Grifos da Impugnante)

No seu entender, “os produtos ali mencionados se enquadram na dicção do art. 20 da LC nº 87/96, que garante então o crédito do imposto incidente ao estabelecimento no qual deram entrada. Isso porque o art. 20 da LC nº 87/96 se refere indistintamente a qualquer mercadoria, sendo que seu §1º demanda apenas que a mercadoria não seja alheia à atividade do estabelecimento sujeita ao imposto”.

Acrescenta que “a LC nº 87/96 não faz nenhuma distinção em razão da mecânica da utilização da mercadoria na atividade do estabelecimento, exigindo apenas sua pertinência a ela, ou seja, que a mercadoria não seja alheia à atividade desempenhada”.

Assim, a seu ver, “é incompatível com a LC nº 87/96 a restrição ao crédito em razão da forma ou modalidade com que os bens sejam empregados na atividade do estabelecimento, a exemplo da exigência de contato físico ou integração ao produto produzido (característica exclusiva das matérias primas)”.

Ressalta que, “já sob a vigência da LC nº 87/96, o STJ reconheceu o direito ao crédito do combustível consumido no carro torpedo de siderúrgica que era utilizado para transportar o produto em produção entre as diversas etapas da atividade do estabelecimento. O combustível inequivocamente não entra em contato com o produto siderúrgico transportado (STJ, 2ª Turma, REsp nº 850.362/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, julgado em 15/02/2007, DJ 02/03/2007, p. 285)”.

Complementa que “a Corte Superior, por meio do REsp nº 1.221.170/PR (julgado sob a sistemática dos recursos repetitivos), 1ª Seção, Rel. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 22/02/2018, DJ 24/04/2018, fixou entendimento no sentido de que o crédito de PIS e de Cofins deve ser assegurado de acordo com a essencialidade ou relevância do bem, analisadas casuisticamente, para o processo produtivo ou à atividade desenvolvida pelo contribuinte. A garantia do direito ao crédito aos insumos empregados na atividade do estabelecimento (o que inclui os Equipamento de Proteção Individual) configura-se como conceito mínimo de qualquer não cumulatividade”.

Sustenta, dessa forma, que “o crédito somente é afastado pela Lei Complementar nº 87/96 nas situações do art. 21 e do art. 33, nas quais não se enquadram os produtos aqui debatidos. Principalmente, é ver que não se trata de produtos de uso e consumo do estabelecimento, pois estes se referem a produtos consumidos pelo estabelecimento de forma independente do exercício da atividade tributada, a exemplo de emprego em atividades da administração da empresa, do setor financeiro, de recursos humanos, dentre outros. Nota-se que tais atividades se desenvolvem de forma alheia à dinâmica da atividade do estabelecimento que impulsiona as mercadorias às saídas tributadas”.

Lista os produtos abaixo indicado, “que não estão abrangidos pela lista de fls. 36-199 dos autos judiciais, os quais, como será visto, são imprescindíveis para a obtenção do produto final”:

(a) *“Ibar plug MOD B102-20M e ibar plug: constituem material refratário aplicado na ponta da lança que introduz nitrogênio na panela de tratamento do ferro gusa durante o processo de produção do ferro tratado. O material tem contato direto com o ferro gusa, sendo trocado de 02 em 02 dias, exatamente em razão do seu consumo devido ao uso no processo produtivo. O material é desgastado em decorrência do seu contato direto com o ferro gusa no momento em que é introduzido no ferro líquido, dentro da panela, para injeção de nitrogênio no tratamento do produto”;*

(b) *“Plug refratário: peça com porosidade controlada, colocada no fundo da panela de gusa, com a função de permitir a injeção de gases externos para a panela, sem que o ferro líquido vaze neste plug. Este item tem contato direto com o ferro gusa líquido, permite a movimentação do ferro gusa líquido pela injeção de ar e sofre o desgaste em contato com o ferro gusa”;*

(c) *“Manga em poliéster: peça (camisa de poliéster) que instalada no sistema de filtro de mangas, permite a retenção e a filtragem dos gases, promovendo a retenção das partículas sólidas provenientes do alto forno e possibilitando a limpeza do ar, separando as partículas geradas neste processo produtivo”;*

(d) *“Válvula de descarga: bem utilizado nos sistemas de pressão do alto forno, como elemento essencial para a segurança do controle de pressão de gases no sistema produtivo, possibilitando o controle operacional da produção e evitando explosões”;*

(e) *“Protetor facial acrílico: equipamento de proteção individual, essencial no processo produtivo, na medida em que a sua utilização é essencial e obrigatória, possibilita proteção dos trabalhadores contra a projeção de partículas de gusa, escória, carvão, dentro do processo produtivo do alto forno”;*

(f) *“Carretilha para resgate dupla ação: equipamento de proteção individual, essencial e indispensável para o trabalho em altura, evitando a queda do trabalhador nas atividades em altura no alto forno”.*

Na sua visão, *“as características descritas acima asseguram o direito ao crédito dos bens à Impugnante, eis que os arts. 19 e 20 da LC nº 87/96 nada mais exigem para que o estabelecimento tenha o direito ao crédito pela entrada de mercadorias resultantes de operações tributadas. Sob a perspectiva do Regulamento de ICMS de Minas Gerais, trata-se daquilo que o seu art. 66, V, “b” define como produto intermediário, pois é elemento consumido na atividade do estabelecimento e indispensável à produção do produto objeto das operações tributadas”.*

Acrescenta que, *“ainda que fosse exigido o cumprimento do ilegal requisito do contato físico ou da incorporação ao produto final para se validar o creditamento, os bens em análise não podem ter o crédito glosado, posto que também atendem a essas exigências durante o processo de industrialização do ferro gusa”.*

Conclui, nesses termos, que resta demonstrada a legitimidade dos créditos por ela apropriados.

No entanto, observadas eventuais ressalvas em sentido contrário, bem como todos os argumentos já expostos nos tópicos relativos às preliminares, os créditos apropriados pela Impugnante não encontram respaldo na legislação vigente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

RE 195894 / RS - RIO GRANDE DO SUL

IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA A AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. **A EVOCÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE**

PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL PARA A MANUTENÇÃO. (GRIFOU-SE)

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

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

RE 503877 AGR / MG - MINAS GERAIS

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

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

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

III - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO” (GRIFOU-SE)

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 à LC nº 87/96, passa-se à análise da legislação mineira que rege a matéria.

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

Esclareça-se que, de acordo com a norma estabelecida no § 22 do art. 66 do RICMS/02 (efeitos a partir de 01/04/17), não se compreende no consumo a que se refere a alínea “b” do inciso V do *caput* o desgaste de partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos.

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

[...]

**Efeitos a partir de 01/04/17**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

IN n° 01/86

### **Efeitos a partir de 01/04/17**

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

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

Instrução Normativa SLT nº 01/86

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

(Redação Original)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

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

Instrução Normativa SUTRI Nº 01/17

Art. 2º - Ficam revogados:

I - o item V da Instrução Normativa SLT nº 1, de 20 de fevereiro de 1986;

[...]

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

(Grifou-se)

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

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

[...]

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

[...]

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

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

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado

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

QUANDO SE TRATAR DE PARTES E PEÇAS, PORTANTO, CABE À AUTUADA COMPROVAR QUE A SUBSTITUIÇÃO NÃO DECORRE DE MEROS REPAROS E MANUTENÇÃO (COMO EFETIVAMENTE CONTABILIZOU TAIS AQUISIÇÕES), MAS SIM DE UMA REFORMA

QUE AUTORIZA AFIRMAR QUE O BEM FOI RENOVADO, COM AUMENTO DA VIDA ÚTIL PELO PRAZO SUPERIOR A 12 (DOZE) MESES, TUDO DEVIDAMENTE DEMONSTRADO E CONTABILIZADO NOS TERMOS DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE.

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

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

Assim, tratando-se de parte 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 não produzida nos autos, mesmo porque a Impugnante apropriou os créditos dessas partes/peças como se intermediários fossem e não como integrantes de seu ativo imobilizado.

Ressalte-se que a restrição imposta pela legislação mineira encontra respaldo exatamente na legislação contábil e, em especial, nos §§ 1º a 3º do art. 346 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto Federal nº 3.000/99 - atual Decreto nº 9.580/18 – art. 354), *verbis*:

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

-----  
Decreto nº 3.000/99

Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

§ 1º e dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

§ 2º Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

[...]

§ 3º Somente serão permitidas despesas com reparos e conservação de bens móveis e imóveis se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

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

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

I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;

II - a parte de bem imobilizado em partes;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 66 ...

[...]

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

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

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

Por oportuno, cabe lembrar que o Relatório Fiscal anexado ao Auto de Infração, excetuado o óleo diesel, faz menção a créditos de ICMS relativos a *“partes, peças e componentes de máquinas, equipamentos e de instalações hidráulicas; chaparias e elementos estruturais de aço ou outros metais de reconstrução ou construção mecânica em atividades de manutenção mecânica/elétrica, Equipamento de Proteção Individual - EPI e vestuário, conforme demonstrado no Anexo 02”*.

Por consequência, sem a necessidade de maiores análises, todas as partes e peças ora analisadas não geram direito a créditos do ICMS, por força da vedação estabelecida no art. 70, incisos III e XVII do RICMS/02, uma vez que todas elas deram entrada no estabelecimento autuado em datas posteriores a 01/04/17, no que concerne ao crédito tributário remanescente, após a retificação promovida pela Fisco.

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;

**Efeitos de 01/01/11 a 31/12/19:**

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento.

[...]

Efeitos a partir de 01/04/17

XVII - o imposto se relacionar à entrada de partes e peças de máquinas e equipamentos, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ainda que desenvolvam atuação

particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto resultante de qualquer processo produtivo, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

(Grifou-se)

Com relação aos Laudos anexados pela Impugnante à sua defesa, há que se destacar que estes não têm o condão de afastar duas afirmações inequívocas quanto aos produtos objeto da presente autuação, a saber: (i) excetuados o óleo diesel e os Equipamentos de Proteção Individual (EPIs), que serão analisados em tópico específico, a glosa dos créditos se restringe a partes e peças utilizadas na restauração ou manutenção do padrão original de desempenho dos bens em que aplicadas e (ii) as entradas dessas partes e peças no estabelecimento autuado ocorreram em datas posteriores a 01/04/17.

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

Reitere-se que, em função da alteração do contexto normativo da legislação mineira, a decisão proferida na Ação Declaratória nº 7388621-90.2005.8.13.0024 não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal, no tocante às partes e peças entradas no estabelecimento autuado a partir de 01/04/17.

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

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

É importante salientar que a Lei Complementar nº 87/96 não alterou o conceito, para aplicação da legislação do ICMS, de produto intermediário e de material de uso e consumo, não tendo sentido, pois, a afirmação da Impugnante de que 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 (“*elemento consumido na atividade do estabelecimento e indispensável à produção do produto objeto das operações tributadas*”).

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

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

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

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

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

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

### **3.2.1. Dos Produtos Específicos Questionados pela Impugnante**

#### **• Vergalhão Liso SAE 1020**

Segundo a Impugnante, “*trata-se de peça de aço, trefilado, usado durante o vazamento do alto forno (furação do alto forno, limpeza de bica de gusa). Este item se funde com o ferro gusa neste processo, sendo consumido em contato direto com o ferro gusa e sendo a ele integrado*”, informação não contestada pelo Fisco.

Essa informação é a mesma constante na planilha elaborada pela Impugnante, conforme abaixo:

<b>Materiais Processados</b>	<b>Aplicação</b>	<b>Onde é utilizado</b>	<b>Como é utilizado</b>
VERG CA 50	Furar canal poço de gusa	Alto Forno	Para perfuração do canal de poço de gusa do Alto Forno
VERG CA 50 25,00MM	Furar canal poço de gusa	Alto Forno	Para perfuração do canal de poço de gusa do Alto Forno
VERG CA 50 25,00MM R	Furar canal poço de gusa	Alto Forno	Para perfuração do canal de poço de gusa do Alto Forno
VERG. CASO 25.00 MM	Furar canal poço de gusa	Alto Forno	Para perfuração do canal de poço de gusa do Alto Forno
VERGALHÃO CA 50 25.00 M	Furar canal poço de gusa	Alto Forno	Para perfuração do canal de poço de gusa do Alto Forno
VERGALHÃO DE 1 POL	Furar canal poço de gusa	Alto Forno	Para perfuração do canal de poço de gusa do Alto Forno

Com relação a esse produto, excluem-se as respectivas exigências fiscais, em atenção à decisão proferida na ação declaratória nº 7388621-90.2005.8.13.0024, uma vez que, mesmo após as alterações promovidas na legislação mineira, com efeitos a partir de 01/04/17, tal produto continua sendo listado no item 31 do Anexo Único da Instrução Normativa nº 01/09, com direito à apropriação de créditos do ICMS, *verbis*:

Instrução Normativa 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.

[...]

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.

Art. 2º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.

Art. 3º Ficam revogadas as disposições em contrário.

[...]

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

[...]

31	Vergalhão	Furar o forno, desgastando-se na obtenção do produto final.
----	-----------	---

• **Refratários:**

De acordo com a informação da Impugnante, “o refratário é o revestimento interno do alto forno, necessário para suportar as altas temperaturas do processo de produção do ferro gusa, sofrendo os desgastes químicos e térmicos ao longo da produção. Tem contato direto com o ferro gusa e em função deste contato sofre desgastes e é consumido no processo”.

Pela mesma razão acima, porém em sentido contrário, a glosa dos créditos deve ser mantida, pois o item 26 da IN SUTRI nº 01/09, que previa o direito à apropriação de créditos relativos a “refratários”, foi revogado pela IN SUTRI nº 01/17, com efeitos a partir de 01/04/17.

Instrução Normativa SUTRI nº 01/17

Art. 2º - Ficam revogados:

[...]

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.

[...]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

-----  
Instrução Normativa nº 01/09

“... ”

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

[...]

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."

“... ”

- **“Ibar Plug Mod B102”, “Ibar Plug” e “Plug Refratário”:**

Pela mesma razão acima, mantém-se a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco.

- **“Manga em Poliéster” e “Válvula de Descarga”:**

Com relação a esses produtos, as informações da Impugnante são as seguintes:

**(c)** “Manga em poliéster: peça (camisa de poliéster) que instalada no sistema de filtro de mangas, permite a retenção e a filtragem dos gases, promovendo a retenção das partículas sólidas provenientes do alto forno e possibilitando a limpeza do ar, separando as partículas geradas neste processo produtivo”;

**(d)** “Válvula de descarga: bem utilizado nos sistemas de pressão do alto forno, como elemento essencial para a segurança do controle de pressão de gases no sistema produtivo, possibilitando o controle operacional da produção e evitando explosões”;

Como se vê, trata-se de partes/peças do “sistema de filtro de mangas” e do “sistema de pressão do alto forno”, cujos créditos são vedados pelo art. 70, inciso XVII do RICMS/02.

- **“Oxigênio Líquido Refrigerado”**

Materiais Processados	Aplicação	Onde é utilizado	Como é utilizado
OXIGÊNIO LÍQUIDO REFRIGERADO	poço de gusa	Alto Forno	Furar canal poço de gusa

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Embora a Impugnante não tenha apresentado questionamento específico em relação ao produto acima, excluem-se suas exigências fiscais, com fulcro no item 22 do Anexo Único da IN SUTRI nº 01/09, uma vez que tal produto não se trata de parte/peça de máquinas/equipamentos, bem como por constar no Laudo constante na Ação Declaratória nº 7388621-90.2005.8.13.0024.

Instrução Normativa nº 01/09

“... ”

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

[...]

22	Oxigênio	Utilizado no forno, no sistema de vazamento de escória, na manutenção de temperatura de chama do sopro, no tratamento de ferro gusa e na manutenção industrial, com participação indireta no produto acabado.
----	----------	---

“... ”

### • Óleo Diesel:

Antes da análise propriamente dita, segue abaixo a reprodução do Relatório Fiscal anexado ao Auto de Infração, que fundamenta a glosa dos créditos em relação ao mencionado produto, *verbis*:

Relatório Fiscal

“8 - IRREGULARIDADES:

8.1) Constatou-se, ...

**Da mesma forma, extemporaneamente, em julho de 2018, lançou na apuração do ICMS do SPED Fiscal, crédito indevido de mercadoria destinada ao uso ou consumo, relativo às Notas Fiscais de aquisição de óleo diesel elencadas no Anexo 03, emitidas entre 03/08/2013 a 20/10/2017, resultando em não recolhimento de ICMS, no valor original de R\$ 363.406,14 (trezentos e sessenta e três mil, quatrocentos e seis reais e quatorze centavos).**

Em resposta à intimação de 15/07/2020 (tópico 6, item “d”), o contribuinte manifestou que o creditamento extemporâneo refere-se ao **óleo diesel utilizado em máquinas carregadeiras e caminhões para o transporte de matéria-prima e produto acabado, e que foi reconhecido por decisão judicial transitada em julgado nos autos do processo 7388621-90.2005.8.13.0024.**

Referida decisão, proferida em 11/11/2009, todavia, diz respeito a materiais que sofrem desgaste em contato com o produto que se industrializa, enquadrados no conceito de produto intermediário tratado na Instrução Normativa SLT nº 01/86, diferentemente do produto objeto do estorno ora realizado ...” (Grifou-se)

Da leitura desse relatório, verifica-se que os créditos de óleo diesel referem-se a aquisições efetuadas no período de 03/08/13 a 20/10/2017, ou seja, ainda que parcialmente, os créditos são anteriores a 01/04/17.

Assim como ocorreu na decisão proferida na Ação Declaratória nº 7388621-90.2005.8.13.0024, o óleo diesel, cujos créditos foram glosados, é *“utilizado em máquinas carregadeiras e caminhões para o transporte de matéria-prima e produto acabado”*.

Por outro lado, as alterações promovidas na IN SLT nº 01/86 pela IN SUTRI nº 01/17, com vigência a partir de 01/04/17, se referem, basicamente, às partes e peças de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais.

Com essas alterações, juntamente com a introdução dos arts. 66, § 22 e 70, inciso XVII no RICMS/02, os créditos relativos a essas partes e peças passaram a ser vedados pela legislação, exceção feita àquelas que se caracterizem como bens do imobilizado, observadas as normas estabelecidas no art. 66, § 6º do mesmo regulamento.

Portanto, não houve alteração normativa no que diz respeito ao óleo diesel, isto é, a sua caracterização como produto intermediário, com direito a créditos do ICMS, continua a estar subordinada às definições e pressupostos estabelecidos na IN SLT nº 01/86, independentemente das alterações nela promovidas.

Por essas razões, cancelam-se as exigências fiscais relativas a óleo diesel, em respeito à decisão judicial já mencionada, transitada em julgado.

Esclareça-se que não se está a afirmar que o óleo diesel, com a função acima informada, é produto intermediário, muito pelo contrário, pois tal produto somente seria passível de ser assim caracterizado (por equiparação), se fosse utilizado em empresas que exploram a atividade de mineração, ou com atividade mista (de mineração e industrialização), observadas as normas estabelecidas na Instrução Normativa nº 01/14, que não se aplica ao caso dos autos (siderurgia).

Reitere-se, no entanto, que não houve modificação na legislação mineira, no tocante ao óleo diesel, tanto antes, quanto após a 01/04/17, que permita a conclusão de que a decisão judicial estaria tendo reflexos (indevidos) em um novo contexto normativo.

• **EPIs:**

As observações relativas ao óleo diesel aplicam-se integralmente aos Equipamentos de Proteção Individual – EPIs (camisas, calças, calçados, capacetes, carneiras, cintos de segurança, etc.) que estejam listados na planilha elaborada pelo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fisco e na relação constante na Ação Declaratória nº 7388621-90.2005.8.13.0024, independentemente da data de entrada no estabelecimento autuado, uma vez que não se confundem com partes e peças de máquinas e equipamentos industriais.

Ressalte-se que esses itens foram expressamente citados no Relatório Fiscal anexado ao Auto de Infração como “EPI e vestuário”, *verbis*:

### Relatório Fiscal

“... 3 - PERÍODO FISCALIZADO: 01/10/2015 a 31/07/2020

[...]

#### 8 - IRREGULARIDADES:

8.1) Constatou-se, mediante conferência das notas fiscais de aquisição de mercadorias e dos registros de entrada do SPED fiscal, referentes ao período de outubro de 2015 a julho de 2020, que o sujeito passivo deixou de recolher o ICMS devido, no valor original de R\$ ..., em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS relativos às entradas de material destinado ao uso ou consumo, tais como: óleo diesel; partes, peças e componentes de máquinas, equipamentos e de instalações hidráulicas; chaparias e elementos estruturais de aço ou outros metais de reconstrução ou construção mecânica em atividades de manutenção mecânica/elétrica, **Equipamento de Proteção Individual - EPI e vestuário**, conforme demonstrado no Anexo 02 ...” (Grifou-se)

Contudo, a opinião manifesta no parecer da Assessoria do CCMG relativamente à exclusão parcial do crédito tributário remanescente relativamente às exigências referentes *aos demais produtos não caracterizados como partes e peças de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, cujas descrição e função sejam idênticas às constantes às fls. 36/199 da Ação Declaratória nº 7388621-90.2005.8.13.0024, independentemente da data de entrada no estabelecimento autuado*, se apresenta como uma proposta impertinente à etapa de julgamento do processo tributário administrativo, posto que, nesta fase, as conclusões acerca das controvérsias levantadas no curso do contencioso administrativo tributário, se não acatadas as razões da Defesa, devem privilegiar aspectos que estejam comprometidos com a afirmação da liquidez e certeza do crédito tributário constituído pelo lançamento, especialmente quando a Defesa não logrou êxito em demonstrar a improcedência da acusação fiscal.

Observadas as retificações acima propostas, 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, com efeitos a partir de 01/04/17, nos termos previstos no art. 70, inciso XVII do RICMS/02.

Verificadas as exclusões, legítimas, portanto, as exigências remanescentes 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.

### **3.3. Da Irregularidade nº 02 - 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.

Corretas as exigências fiscais remanescentes, 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. 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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

correspondente à diferença entre a alíquota interna

-----  
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.

A clareza dos dispositivos legais acima não deixa qualquer dúvida quanto à correção das exigências fiscais, uma vez que efetivamente pertinentes a aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as arguições de nulidade do lançamento. Quanto a prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação aos fatos geradores anteriores a 23/09/17. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da Reformulação do Lançamento de fls. 1.491/1.492, excluindo-se ainda as exigências relativas aos seguintes bens: "Vergalhão Liso SAE 1020", "Oxigênio Líquido Refrigerado", "Óleo Diesel" e EPIs. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Maíra de Britto Dias Leite e pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário, os

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

Conselheiros Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Revisor), Alexandre Périssé de Abreu e Juliana de Mesquita Penha.

**Sala das Sessões, 28 de março de 2023.**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente / Relator**

*D*

CCMIG