

| |
|---|
| CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS |
|---|

| | | |
|-------------------|--------------------------------------|-----------------|
| Acórdão: | 25.146/25/1ª | Rito: Ordinário |
| PTA/AI: | 01.004013032-91 | |
| Impugnação: | 40.010158819-46 | |
| Impugnante: | Aperam Inox América do Sul S.A. | |
| | IE: 687013342.03-52 | |
| Proc. S. Passivo: | SACHA CALMON NAVARRO COELHO/Outro(s) | |
| Origem: | DF/Ipatinga | |

EMENTA

IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO DIRETA - DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO. Constatou-se importação do exterior de mercadoria ao abrigo indevido do diferimento, contrariando o disposto em regime especial concedido ao Sujeito Passivo. Infração caracterizada, nos termos do art. 12, inciso IV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

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

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

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, inerentes ao período de janeiro a dezembro de 2020:

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

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

3. Utilização indevida do diferimento do ICMS na importação de mercadorias do exterior destinadas ao uso e consumo do estabelecimento autuado, contrariando o disposto no art. 2º do Regime Especial nº 45.000005162-01, do qual a Autuada é detentora (*exigências: ICMS e MR*).

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.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 1.292/1.334, cujos argumentos foram refutados pelo Fisco às págs. 1.404/1.431.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 1.433/1.473, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração e pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Das Preliminares

Da Arguição de Nulidade do Lançamento – “Carência de Motivação e Cerceamento de Defesa. Inconsistência de Dados”

A Impugnante afirma que o presente lançamento padece de vícios de motivação, não tendo apresentado os critérios empregados para a classificação das mercadorias adquiridas ou a descrição das respectivas características e aplicações no processo produtivo desenvolvido no estabelecimento autuado, sendo impossível, sem isto, verificar a subsunção dos fatos ao conceito da norma tributária supostamente vulnerada.

Transcreve o relatório do Auto de Infração e salienta que o Fisco se limitou a apresentar os DANFES correspondentes, sem, contudo, por entender desnecessário, descrever as razões pelas quais entende por que os itens glosados seriam meros itens de uso e consumo.

Reproduz o art. 89, inciso IV do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, e pontua que a legislação mineira, à qual o Fisco está plenamente vinculado, prevê a descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado.

Pondera que é forçoso reconhecer, de início, que há alguns aspectos da formalização dos atos administrativos que podem ser juridicamente irrelevantes e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sanáveis, acrescentando, contudo, ser inegável que, em casos outros, sua inobservância é extremamente danosa e grave, na medida em que interfere diretamente nas garantias do administrado ou na segurança e certeza em relação ao conteúdo do ato administrativo.

Argumenta que, *in casu*, o Fisco não teceu quaisquer esclarecimentos quanto às razões pelas quais entende que os itens autuados seriam materiais de uso e consumo, isto é, diante da impossibilidade de confirmação da infração, encontra-se explícita a afronta ao direito de defesa do contribuinte, porquanto o impele ao estabelecimento de inferências e conjecturas acerca do lançamento tributário.

Aduz que a Administração Pública tem o poder/dever de atuar nos estreitos limites da lei, sob pena de transgredir os princípios da legalidade e da impessoalidade (art. 37 *caput*, CR/88), razão pela qual a infração descrita não só deve estar prevista em lei, como deve ser subsumida coerentemente ao dispositivo legal pertinente, sob pena de arbítrio e de insegurança jurídica.

Acentua que, se o ato administrativo não apresenta (e demonstra) os motivos pelos quais se forma, não pode a Administração Pública gozar de seus privilégios e o defeito estrutural do ato estará formado, levando à sua inevitável nulidade.

Conclui, nessa linha, que é peremptória a declaração de nulidade do Auto de Infração, por ausência de motivação e cerceamento de defesa, destacando que não se trata de formalismo vazio, mas de respeito aos comandos constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

No entanto, as alegações da Impugnante não são condizentes com a realidade dos fatos.

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

Relatório Fiscal Complementar

“... c) Período Fiscalizado: 01/01/2020 a 31/12/2020
[...]

e) IRREGULARIDADES APURADAS

Código de Ocorrências:

01.001.002 - ALÍQUOTA - Diferencial de Alíquotas

01.007.001 - DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO
- Encerramento

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

[...]

g) Infringências:

[...]

Artigo 66, Inc. V, Al. b – RICMS/02

[...]

Artigo 66, Par. 22 – RICMS/02

[...]

Artigo 70, Inc. III - RICMS/02

Artigo 70, Inc. XVII - RICMS/02

[...]

Instrução Normativa SLT Nº 01, de 20 de fevereiro de 1986 - IN SLT 01/1986

Artigo 2º - IN SUTRI 01/2017

Artigo 4º - IN SUTRI 01/2017

Artigo 33, Inc. I - LC 87/1996

Artigo 10, Inc. III - RE 45.000005162-01, 30/08/2019

Artigo 11 - RE 45.000005162-01, 30/08/2019

PENALIDADES:

Lei 6763/75

Artigo 55 - Inciso XXVI (Multa Isolada de 50% do valor do crédito indevidamente apropriado)

Artigo 56 - Inciso II (Multa de Revalidação de 50% do valor do imposto)

h) Relatório do Auto de Infração:

ICMS – FALTA DE RECOLHIMENTO

Constatou-se, por meio dos arquivos eletrônicos da EFD-Escrituração Fiscal Digital e arquivos das notas fiscais eletrônicas (NFe), que a Autuada, no período de janeiro/2020 a dezembro/2020, deixou de recolher e/ou recolheu o ICMS a menor, no valor total de R\$..., tendo em vista que incorreu nas seguintes irregularidades:

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

2) deixou de recolher o ICMS referente à diferença de alíquotas devida nas aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, oriundos de outra Unidade da Federação, no valor de R\$ 2..., relativos aos itens e notas fiscais relacionados no **Anexo 02**.

3) **Deixou de recolher o ICMS devido nas aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento**, no valor de R\$..., **em decorrência do não enquadramento das operações nas hipóteses de diferimento do pagamento do imposto** previstas no artigo 2º, do Regime Especial 45.000005162-01, ensejando o encerramento do diferimento e o recolhimento do tributo pela Autuada, relativos aos itens e notas fiscais relacionados no **Anexo 03** ..." (Destacou-se)

Como se vê, o relatório acima é absolutamente claro ao afirmar que as irregularidades apuradas foram: (i) aproveitamento indevido de créditos do ICMS relativos às aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, (ii) falta de recolhimento do ICMS referente à diferença de alíquotas devida nas aquisições interestaduais de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento e (iii) falta de recolhimento do ICMS referente a importações de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento.

Foram citados como embasamento legal ou como infringidos dispositivos e normas legais absolutamente pertinentes à matéria, tais como os arts. 66, § 22 e 70, incisos III e XVII do RICMS/02 e a Instrução Normativa SUTRI nº 01/17, que revogou o inciso V da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

RICMS/02

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

[...]

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;

[...]

Efeitos a partir 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.** (Destacou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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. (Destacou-se)

Instrução Normativa SUTRI nº 01/17

Efeitos a partir 01/04/17

[...]

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.** (Destacou-se)

Instrução Normativa SLT nº 01/86

Efeitos de 21/02/86 a 31/03/2017

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.

Por outro lado, analisando-se o Anexo 2 do Auto de Infração, verifica-se que a glosa dos créditos se refere a partes e peças do maquinário industrial, cujas

entradas no estabelecimento autuado ocorreram em datas posteriores a 01/04/17, os quais não mais se caracterizam como produtos intermediários, por força do disposto na IN SUTRI nº 01/17, com vigência a partir da mencionada data (01/04/17), isto é, são classificados como materiais de uso e consumo do estabelecimento autuado, sem direito a créditos do ICMS.

De igual forma, a descaracterização do diferimento do ICMS se refere às entradas decorrentes de importações de “Eletrodos”, que também são partes e peças de máquinas/equipamentos industriais, conforme informações contidas no Anexo 3 do Auto de Infração, contrariando o disposto no art. 2º do Regime Especial nº 45.000005162-01, do qual a Autuada é detentora.

RE nº 45.000005162-01

Art. 2º. Fica autorizado o diferimento do pagamento do ICMS incidente na entrada de mercadorias, em decorrência de importação direta do exterior, para as operações subsequentes praticadas pela APERAM, desde que as mercadorias sejam importadas na qualidade de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, e destinadas exclusivamente à industrialização de seus produtos. (Destacou-se)

Verifica-se, portanto, que o presente lançamento, ao contrário da alegação da Impugnante, foi lavrado com todos os requisitos formais estabelecidos no art. 89 do RPTA, contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais tidos por infringidos, todos absolutamente pertinentes às infrações apuradas, e daqueles relativos às penalidades aplicadas, inexistindo qualquer mácula que possa acarretar a sua nulidade.

Inexiste, também, qualquer hipótese de cerceamento de defesa, pois a Impugnante defendeu-se plenamente da acusação que lhe foi imputada, o que pode ser observado mediante simples leitura de sua peça defensiva, na qual há a sustentação de que os bens cujos créditos foram glosados se referem a autênticos produtos intermediários, diferentemente do entendimento exposto na acusação fiscal.

Ressalte-se, por fim, que todas as observações acima, relativas à glosa de créditos promovida pelo Fisco, são integralmente aplicáveis ao ICMS referente à diferença de alíquota exigida, isto é, a exigência está plenamente respaldada na legislação vigente.

Rejeita-se, portanto, a prefacial arguida pela Impugnante.

Do Requerimento de Prova Pericial

Com o intuito de demonstrar a legitimidade dos créditos por ela apropriados, a Impugnante solicita a realização de prova pericial, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados às págs. 1.331/1.332.

No entanto, a perícia requerida se mostra desnecessária, uma vez que as informações, argumentos e documentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

própria Impugnante (incluindo laudo técnico), revelam-se suficientes para a elucidação da matéria tratada nos autos.

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

RPTA

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

[...]

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

Do Mérito

Da irregularidade “1” - Crédito de ICMS - Aproveitamento Indevido - Material de Uso e Consumo

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2020, relativos a materiais de uso e consumo.

Como afirmado, a glosa dos créditos se restringe a partes/peças de máquinas e equipamentos industriais, cujas entradas no estabelecimento autuado ocorreram em datas posteriores a 01/04/17.

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

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

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

Destaca que, à luz da Constituição, da Lei Complementar nº 87/96, do RICMS/02 e da IN SLT 01/86, o elemento indispensável à caracterização jurídica dos produtos intermediários é a sua essencialidade ao processo de produção, pois, segundo o entendimento do STJ, os outros requisitos tradicionalmente vinculados ao conceito

classificatório de produtos intermediários (consumo imediato e integral), seriam derivados de padrões normativos vigentes à época do Convênio ICM nº 66/88, que não teriam encontrado ressonância no novo paradigma após a LC nº 87/96.

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

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

Relata que, embora cada Estado da Federação tenha, a seu modo particular, buscado conceituar e distinguir matérias-primas, bens do ativo fixo, de uso e consumo e produtos intermediários, ao longo dos anos a delimitação de cada uma dessas figuras ganhou relativa uniformidade, complementando que, no Estado de Minas Gerais, assumem particular relevância o RICMS/02 e a IN SLT nº 01/86, que estabeleceram diretrizes e pressupostos para a apropriação de créditos derivados da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e bens do ativo imobilizado.

Afirma que os produtos por ela adquiridos, mormente cilindros, correias transportadoras, rolos, eletrodos, sensores, termopares, tesouras, rebolos, dentre outros (Anexos 02 e 03 do AI), enquadram-se à perfeição no conceito tradicional de produtos intermediários: são essenciais ao processo de fabricação do aço (sua falta implicando na descontinuidade do processo fabril); são consumidos de modo imediato (sendo empregados diretamente na linha de produção) e integral (com exaurimento ou inutilização do produto em sua finalidade), em curto espaço de tempo.

Expõe, porém, que o Fisco simplesmente indicou de forma sumária que todos os itens tratados seriam simples bens de uso e consumo do estabelecimento, sem nenhuma contraprova para glosar os créditos, além de ter incorrido em erro de procedimento, não tendo fundamentado da maneira devida o convencimento fiscal, vale dizer, o Fisco adotou um conceito restritivo de produtos intermediários, destoante do conceito positivado na legislação, exigindo como requisito conceitual o consumo instantâneo do bem no processo produtivo, isto é, “em uma única operação”.

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

Ressalta, nessa linha, que o STJ já assentou que bens intermediários são inutilizados, consumidos ou desgastados em um lapso de tempo inferior a 12 meses,

não se fazendo necessária a verificação de consumo instantâneo, ou em um único ciclo de produção, acrescentando que consumo imediato significa utilização direta do produto intermediário no processo produtivo. O imediatismo exigido não significa consumo instantâneo, mas sim a aplicação direta do produto intermediário na linha de produção. Imediato é aquilo que não é mediado por algo, isto é, que é aplicado diretamente.

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

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

Nessa linha, a Impugnante expõe que os fatos demonstram que os produtos em questão são autênticos produtos intermediários, não se podendo aceitar a restrição imposta de forma ainda mais rígida pelo Fisco, estornando créditos legítimos tomados pelo contribuinte nas aquisições de materiais como cilindros, correias, rolos, eletrodos, sensores, termopares, tesouras, rebolos e outros igualmente imprescindíveis utilizados em setores industriais e em máquinas como fornos, laminadores, aciaria, painéis de aço, linha de recozimento, conforme Laudo Técnico (análises técnicas) por ela anexado à sua defesa (docs. 03 e 04).

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

Tece as seguintes considerações complementares sobre parte dos produtos que tiveram os seus créditos glosados pelo Fisco:

“São centenas de produtos, sendo inviável no momento fazer a descrição completa de cada um deles, por isso, a Impugnante buscou elaborar o referido material, de modo a permitir a estes il. Julgadores a realidade fática do processo industrial em que inseridos. De toda forma, cita alguns produtos para demonstrar os absurdos cometidos na autuação.

Os **cilindros de laminação** são utilizados em diversos tipos de laminadores de chapa de aço. Esses cilindros funcionam para reduzir a espessura das placas de aço, no tratamento das placas como o recozimento e na decapagem.

Os cilindros têm, portanto, contato mecânico direto permanente com o aço que está sendo fabricado, sob altas temperaturas e tensões, o que provoca muito desgaste físico durante o processo da laminação. Como

consequência imediata, eles têm o tempo de sua vida útil muito reduzido, apesar de toda tecnologia aplicada para se resfriar e refrigerar os equipamentos, as peças e seus componentes que, ali, trabalham nos trens de laminação. Suas substituições por outras peças novas são realizadas com muita frequência, várias vezes durante o ano.

(...)

Na oportunidade, vale registrar que os cilindros de laminação já foram considerados como produtos intermediários pelo Conselho de Contribuintes. Cite-se, na oportunidade, trecho do Acórdão 17.928/08/2ª proferido nos autos do PTA 01.000142058-64:

[...]

Ora, na visão restritiva da fiscalização não existem produtos intermediários!

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

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

Os caminhos jurisprudenciais ratificam os argumentos jurídicos da empresa e demonstram a necessidade de procedência dos presentes.

Portanto, por tratar o caso de produtos essenciais ao processo produtivo da Impugnante e que se exaurem em curto espaço de tempo, apenas para citar de forma exemplificativa os abusos da autuação, fica evidente que os itens autuados devem ser considerados como intermediários na siderurgia! Vejamos o posicionamento da Suprema Corte (ainda no âmbito do ICM): ...” (Grifos da Impugnante)

Em seguida, a Impugnante cita e reproduz excertos de decisões deste E. Conselho (14.549/00/1ª, 15.478/02/1ª), especialmente o Acórdão nº 2.665/02/CE, que

admitiu créditos relativos a tijolos e peças refratárias, assim como precedentes do TJ/MG sobre matéria envolvendo o conceito de produto intermediário.

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

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

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

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

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

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

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 SEGUINTE, A ENTRADA DE BENS DESTINADOS A CONSUMO OU À INTEGRAÇÃO NO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO’.

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

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

VOTO PROFERIDO PELO MINISTRO DIAS TOFFOLI:

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

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

VOTO PROFERIDO PELO MINISTRO GILMAR MENDES:

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

(...)

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

VOTO PROFERIDO PELO MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES:

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

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

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

LC nº 87/96

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

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

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

Ultrapassada as questões vinculadas à CF/88 e 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.

RICMS/02

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

[...]

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 máquina, aparelho ou equipamento.

RICMS/02

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

[...]

Efeitos 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.

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

IN nº 01/86

[...]

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

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

considerando as controvérsias que têm envolvido a conceituação extensiva de produto intermediário, e que o ponto essencial de divergência se prende às dificuldades verificadas na precisa

identificação da efetiva participação do produto no processo de industrialização;

considerando, com efeito, que o centro das controvérsias reside no dúplice circunstanciamento, qual seja o produto ser consumido imediata e integralmente dentro da linha de produção;

considerando que, após estudos, debates, disputas administrativas e judiciais, revisão e reajustes de conceitos, com recolhimento de pareceres e laudos técnicos, tem-se como a florado, fruto de todo esse trabalho e em especial da jurisprudência administrativa que já se pode ter como firmada, um entendimento bem fortalecido a respeito da espécie, capaz de reduzir dúvidas a prevenir dissensões, **RESOLVE:**

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

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 21/02/86 a 31/03/17

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 ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos. (Grifou-se)

Observe-se que, em sintonia com o disposto no § 22 do art. 66 do RIMCS/02, o inciso II da IN nº 01/86, com vigência a partir de 01/04/17, não mais considera o desgaste de um bem na conceituação de consumo integral.

O inciso III da mencionada IN disciplina que não se consideram produtos intermediários, por não serem consumidos imediata e integralmente no curso da industrialização, produtos como ferramentas, instrumentos ou utensílios, nos seguintes termos:

Instrução Normativa SLT nº 01/86

III - Não se consideram consumidas imediata e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deterioreem no processo de industrialização - como aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção.

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 delas.

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.

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

V - Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento,

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

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

RICMS/02

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

[...]

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 (dentre outros mais recentes) é bastante esclarecedor ao afirmar que cabe à empresa autuada comprovar, para fins de

direito a créditos do imposto, que as partes e peças geram aumento da vida útil do bem em que empregadas, *verbis*:

“Quando se tratar de partes e peças, portanto, cabe à Autuada comprovar que a substituição não decorre de meros reparos e manutenção (como efetivamente contabilizou tais aquisições), mas sim de uma reforma que autoriza afirmar que o bem foi renovado, com aumento da vida útil pelo prazo superior a 12 (doze) meses, tudo devidamente demonstrado e contabilizado nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade.

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

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

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

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 Se 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 § 12º do mesmo art. 66, abaixo reproduzidas:

Art. 66 ...

[...]

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

I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;

II - a parte de bem imobilizado em partes;

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

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

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

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

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

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

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

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

Reitere-se, porém, que não é esse o caso dos autos, pois a própria Impugnante apropriou os créditos relativos às partes/peças e refratários (que também

são partes integrantes de equipamentos diversos) como se produtos intermediários fossem e não como bens integrados ao seu ativo imobilizado, isto é, as normas inerentes a bens integrantes do ativo imobilizado não se aplicam ao presente processo, devendo-se destacar que, segundo informações da própria Impugnante, os refratários têm vida útil inferior a 01 (um) ano.

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

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

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.

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

RICMS/02

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

[...]

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

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. (Destacou-se)

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

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

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

Entretanto, **é necessário distinguir partes e peças de máquinas e equipamentos que, por si só, se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ensejando, portanto, o aproveitamento de créditos de ICMS**, das partes e peças de manutenção que não reúnem os requisitos para se caracterizarem como bens do ativo imobilizado e que, conseqüentemente, não dão ensejo ao aproveitamento de créditos de ICMS. As partes e peças de manutenção que não reúnem os requisitos para se caracterizarem como bens do ativo imobilizado **também não se enquadram na categoria de produtos intermediários**, por representarem componentes de máquinas e equipamentos **e não serem consumidos, mas sim se desgastarem** no processo produtivo.

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

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

Na mesma esteira, **vem também dispor que não se compreende no consumo a que se refere a alínea**

“b” do inciso V do art. 66 do RICMS, o desgaste de partes e peças.” (Destacou-se)

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

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

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

Ressalte-se que a IN SUTRI nº 01/17 revogou, também, o item 13 (correias transportadoras) do Anexo Único da Instrução Normativa SUTRI nº 01/09, considerado como produto intermediário até 31/03/17, para o setor de produção de ferro gusa.

Instrução Normativa SUTRI nº 01/17

Efeitos a partir 01/04/17

[...]

Art. 2º - **Ficam revogados:**

[...]

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

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

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

Instrução Normativa SUTRI Nº 01/09

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

[...]

Efeitos de 31/01/2009 a 31/03/2017 - Redação original:

| | | |
|----|------------------------|--|
| 13 | Correia transportadora | Utilizada para conduzir todas as matérias-primas da carga dos altos fornos em contato direto com produtos da linha de produção.” |
|----|------------------------|--|

...” (Destacou-se)

Com relação ao Laudo anexado pela Impugnante à sua defesa, há que se destacar que este não tem o condão de afastar duas afirmações inequívocas quanto aos

produtos objeto da presente autuação, a saber: (i) a glosa dos créditos se restringe a partes e peças de máquinas, aparelhos e equipamentos e (ii) as entradas desses produtos no estabelecimento autuado ocorreram em datas posteriores a 01/04/17.

De igual forma, os acórdãos deste E. Conselho citados pela Impugnante (nºs 4.549/00/1ª, 15.478/02/1ª, 2.665/02/CE e 17.928/08/2ª) não têm qualquer repercussão sobre o feito fiscal, uma vez que se referem a períodos anteriores às alterações introduzidas na legislação mineira, com efeitos a partir de 01/04/17, já esclarecidas acima.

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

A título de complementação, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal, que abordam com muita propriedade a caracterização dos produtos autuados como materiais de uso e consumo, cujos argumentos são integralmente ratificados nesta decisão:

Manifestação Fiscal

“... A Impugnante apresenta o documento 3 (laudo de avaliação de materiais) trazendo as funções de cada bem na etapa operacional e afirma que os laudos não deixam margem para dúvidas sobre as características de tais itens.

Nesse enfoque, afirma que os itens objeto da presente autuação têm a característica de serem essenciais à obtenção do produto final (aço) e, ainda, se desgastam em prazo inferior a um ano.

Sustenta que os produtos adquiridos, mormente anéis de refrigeração, roletes, bicos de guia, inserto de réguas, buchas, calhas, chapas, cilindros de laminação, conjuntos de línguas de correntes, correias transportadoras, refratários, discos de laminação, luvas, painéis refrigerados, rolos, tampas e tubos, enquadram-se no conceito de produtos intermediários por serem essenciais ao processo de fabricação do aço e por serem consumidos de modo imediato (são empregados na linha de produção) e integral (com esgotamento ou inutilização do produto em sua finalidade) em curto espaço de tempo.

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

Alega que é notório que o correto enquadramento de uma mercadoria como produto intermediário, ou de outra forma, como bem de uso e consumo, ou do ativo

permanente, não consiste em atividade puramente mental, realizável mediante juízo a priori. Para que a atividade classificatória seja realizada de forma adequada, com integral respeito aos direitos fundamentais processuais do contribuinte, é imprescindível a apuração individual e circunstanciada da funcionalização de cada bem no processo produtivo em que aplicado.

E vai mais além, afirmando que é o caso, por exemplo, das partes e peças de máquinas e equipamentos, que, a depender de sua importância relativa diante das circunstâncias de um particular processo produtivo, podem assumir classificações várias, atuando como produto intermediário em um caso e, em outros, como bens do ativo permanente ou bens de uso e consumo.

Porém é justamente neste ponto que reside o problema. **Como já detalhado exaustivamente, o creditamento de partes e peças é vedado na legislação tributária em virtude das mudanças em vigor desde 01/04/2017.**

A Impugnante cita, como exemplo, os cilindros de laminação, que têm contato mecânico direto com os produtos que estão sendo fabricados e têm o tempo de sua vida útil muito reduzido, apesar de toda tecnologia aplicada para se resfriar e refrigerar os equipamentos.

Os cilindros de laminação são partes ou peças de máquina ou equipamento (são utilizados no setor de laminação nas cadeiras dos laminadores), como veremos a seguir:

1) Cilindros NI 2075947 - CILINDRO LAMINADOR DES.6147120386 (CILINDRO DE TRABALHO LAMINADOR STE-CKEL);

Cilindros NI 2102165 - CILINDRO LAMINADOR DES.6147120410 (CI-LINDRO DE TRABALHO LAMINADOR STECKEL);

São utilizados nos laminadores Rougher (Desbastador) e Steckel (Acabador). São montados quatro cilindros em cada laminador, sendo: 02 cilindros de Encosto ou Apoio + 02 cilindros de trabalho.

[...]

2) Cilindros NI 29850 - CILINDRO LAMINADOR DES.7731240046 IT2 (CILINDRO 2º INTERMEDIÁRIO LOUCO);

Cilindros NI 29884 - CILINDRO LAMINADOR DES.7731240046 IT1 (CILINDRO 2º INTERMEDIÁRIO ACION.);

Cilindros NI 2008894 - CILINDRO LAMINADOR DES.7731240045 IT8 (CILINDRO 1º INTERMEDIÁRIO);

Cilindros NI 1631852 - CILINDRO LAMINADOR DES.773124045 IT.10 (CILINDRO DE TRABALHO)

Os cilindros são componentes do laminador (Sendzimir) e são respon-sáveis por fazerem a conformação mecânica das bobinas de aço inoxidável, transformando-as em bobinas acabadas.

Vida útil estimada: 1 a 2 meses.

3) Cilindros NI 1180074 - CILINDRO LAMINADOR DES.7766020002 IT1 (CILINDRO 2º INTERMEDIÁRIO LOUCO);

Cilindros NI 1180082 - CILINDRO LAMINADOR DES.7766020003 IT1 (CILINDRO 2º INTERMEDIÁRIO ACION.);

Cilindros NI 2016910 - CILINDRO LAMINADOR DES.7766020001 IT.2 (CILINDRO 1º INTERMEDIÁRIO);

Cilindros NI 1375427 - CILINDRO LAMINADOR DES.776602001 IT.1 (CILINDRO DE TRABALHO).

Os cilindros são componentes do laminador (Sendzimir) e são respon-sáveis por fazerem a conformação mecânica das bobinas de aço inoxidável, transformando-as em bobinas acabadas.

Vida útil estimada: 1 a 2 meses.

Pois bem, **da transcrição dos trechos do laudo apresentado, percebemos, de forma inequívoca, que a Autuada expressamente declara que os cilindros são partes ou peças de máquina ou equipamento** (laminadores).

[...]

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

Os cilindros laminadores não integram o produto final na condição de indispensável à sua composição **e tampouco são consumidas imediata e integralmente no curso do processo produtivo**, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componen-tes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

Portanto, nos termos do inciso IV da Instrução Normativa SLT nº 01/86 e do **inciso XVII do artigo 70 da Parte Geral do RICMS/02, os cilindros de laminação** claramente **não** são considerados produto intermediário.

Alertamos novamente para o fato de a Instrução Normativa SUTRI nº 001/2017 ter alterado a Instrução Normativa SLT nº 01/1986, suprimindo o seu inciso V, após estudos, pareceres, perícias e decisões judiciais, de forma que houve mudança de entendimento após 1º de abril de 2017.

Portanto, **a partir de 01/04/2017**, para enquadrar determinada mercadoria no conceito de produto intermediário, não cabe mais investigar se este é parte ou peça acoplada a um bem que entra em contato físico com o produto fabricado ou se se desgasta no processo produtivo.

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

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

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

Ainda no documento de número 03, a Aperam informa que as **Correias Transportadoras** são empregadas no equipamento Basculador de Caminhões de Carvão que faz parte do processo produtivo do pátio de matérias primas da Aperam, no equipamento Tripper 11 e na esmerilhadeira de Placas da Aciaria, que faz parte do processo produtivo da Aciaria.

A vida útil do material pode variar entre 1 a 10 horas, a depender do fluxo produtivo em curso e material em utilização.

Ressalta ainda que as correias não são passíveis de recuperação ou restauração, devendo ser substituídas de forma individualizada no equipamento.

Percebemos que, do laudo apresentado pela Impugnante com a descrição e fotos dos equipamentos onde são utilizadas as correias transportadoras, fica evidente que **as correias não têm atuação individualizada**, dependendo de vários outros componentes para que a finalidade de transporte dos produtos se realize.

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

[...]

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

A Impugnante trata ainda dos **eletrodos de grafite**. São dois os eletrodos de grafite autuados:

28563 - ELETRODO GRAFITE UHP FEA 400MM - utilizado no Forno Elétrico a Arco. Segundo a Autuada, detém a função de fundir as sucatas, gerando calor em altíssima temperatura através da energia elétrica.

28548 - ELETRODO GRAFITE UHP FP 350MM – utilizado no Forno Panela. Segundo a autuada, tem como função aquecer o banho de aço, gerando calor em altíssima temperatura através da energia elétrica.

Eléttrodo ou eletrodo, é o nome genérico dado aos polos condutores de corrente elétrica de um sistema que gera ou consome energia elétrica. Seu objetivo é proporcionar uma transferência de elétrons entre o meio em que o eléttrodo está inserido através de corrente elétrica.

A TIPI classifica ambos os eletrodos na NCM 8545.1100:

[...]

Como se extrai das informações prestadas pela Impugnante, ambos os eletrodos têm vida útil de 02 dias e durante este tempo, vão se desgastando contínua, gradativa e progressivamente, até resultarem acabados.

Analizando o método de classificação utilizado na TIPI, percebe-se que eletrodos são partes e peças de fornos. Os fornos em questão não funcionam sem os eletrodos, e os eletrodos em questão não funcionam sem os fornos. Assim, os eletrodos de grafite são parte dos fornos, tendo como função a condução de energia elétrica, responsável pelo aquecimento do aço, que é feito nos respectivos fornos.

Dessa forma, **os eletrodos de grafite devem ser classificados como materiais de uso e consumo**, enquadrados no inciso IV da IN SLT nº 01/86, já citado, e conforme dispõe o inciso XVII do artigo 70 do RICMS/02.

Merece destaque que **tema semelhante já foi analisado por este Conselho, conforme Acórdãos 22.608/17/3ª, 23.812/21/1ª e 23.507/23/2ª.**

Em relação aos **NIPLE GRAFITE P/ELETRODO**, a autuada afirma que eles são insumos que tem como função fundir as sucatas, gerando calor em altíssima temperatura através da energia elétrica.

Os niples de grafite para eletrodos são classificados na TIPI sob o NCM 8545.90.30 - **Suportes de conexão** (nipples), para eletrodos. De fato, como pode ser visto, **os niples não são nada mais do que conexões onde são presos os eletrodos dentro dos respectivos equipamentos, motivo pelo qual também devem ser considerados partes/peças** e portanto, material de uso ou consumo.

Em relação aos produtos não tratados individualmente, os outros são produtos classificados, na tabela TIPI, como partes e peças ou ferramentas - NCM 7017, 7318, 7320, 8205, 8207, 8208, 8311, 8417.9000, 8424.9090, 8431, 8454.9000, 8454.9090, 8455.9000, 8466.9410, 8466.9490, 8473.5050, 8474.9000, 8479.9090, 8481.9090, 9025.9090, 9027.9090 e 9033.

[...]

A classificação fiscal de mercadorias é o processo de determinação do código numérico representativo da

mercadoria, obedecendo-se aos critérios estabelecidos na NCM.

A NCM é base para o estabelecimento de direitos de defesa comercial, sendo também utilizada no âmbito do ICMS, na valoração aduaneira, em dados estatísticos de importação e exportação, na identificação de mercadorias para efeitos de regimes aduaneiros especiais, etc. (<https://www.gov.br/receitafederal>).

Portanto, claro está que os itens autuados devem ser classificados como partes e peças de máquina ou equipamento, não sendo permitido o aproveitamento de créditos nos termos do inciso XVII do artigo 70 do RICMS/02 ...” (Grifou-se)

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

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

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

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

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

LC nº 87/96

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

Da irregularidade “2” - ICMS - Diferença de Alíquota – Falta de Recolhimento

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

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

Lei nº 6.763/75

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

[...]

§ 1º - O imposto incide sobre:

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

[...]

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

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

[...]

Efeitos a partir de 01/01/16

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

RICMS/02

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

[...]

Efeitos a partir de 01/01/16

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

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

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

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

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

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

c) o imposto devido corresponderá à diferença positiva entre o valor obtido na forma da alínea

“b” e o valor do imposto relativo à operação interestadual, assim considerado o valor resultante da aplicação da alíquota interestadual sobre o valor da operação de que trata a subalínea “a.1” antes da exclusão do imposto.

A clareza dos dispositivos legais acima não deixa qualquer dúvida quanto à correção das exigências fiscais, uma vez que, ao contrário da alegação da Impugnante, efetivamente pertinentes a aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo, considerando-se as alterações introduzidas na legislação mineira, com efeitos a partir de 01/04/17, devendo-se reiterar que a presente autuação se refere ao período de janeiro a dezembro de 2020.

Da irregularidade “3” - Diferimento do ICMS – Utilização Indevida - Importação – Material de Uso e Consumo

A irregularidade refere-se à utilização indevida do diferimento do ICMS, nos meses de setembro a dezembro de 2020, na importação de mercadorias do exterior destinadas ao uso e consumo do estabelecimento autuado (“Eletrodos”), contrariando o disposto no art. 2º do Regime Especial nº 45.000005162-0, do qual a Autuada é detentora.

Contraditando a acusação fiscal, a Impugnante relata que, ainda que se considere como correta a classificação adotada pelo Fisco no sentido de considerar os Eletrodos Grafite como materiais de uso e consumo, trata-se de posição inovadora porque não se coaduna com o entendimento adotado para os anos anteriores ao do período autuado.

Destaca, nesse sentido, que promove importações de Eletrodos Grafite com reconhecimento do benefício de diferimento de ICMS desde 2018, conforme demonstrativo anexado à sua defesa (doc. 05), salientando que nos anos de 2018 e 2019 a empresa promoveu importações da mesma natureza, tendo sido admitido o aproveitamento do benefício de diferimento exatamente por conta da classificação dessas mercadorias como produtos intermediários.

Ressalta que agiu de boa-fé e confiou no Estado, promovendo a importação de Eletrodos Grafite na condição de produtos intermediários e para os quais se valia do diferimento do ICMS que, surpreendentemente, passaram a ser objeto da autuação lavrada em 2024, no tocante ao exercício de 2020.

Afirma que, caso o entendimento exarado pela Administração Tributária fosse diverso, certamente teria agido de forma distinta, socorrendo-se ao Poder Judiciário para fazer valer o seu direito ou até mesmo promovendo o pagamento do tributo, não podendo o Estado alterar a forma que interpreta a questão e pretender autuar, pelos mesmos fatos, de forma retroativa, aplicando as sanções legais, a um contribuinte que tinha motivos sólidos para confiar nos atos da Administração Tributária.

Na sua visão, a mudança de entendimento do Fisco, que motivou o presente lançamento, caracteriza alteração de critério jurídico, contrariando o disposto no art. 146 do CTN, ou seja, a mudança de entendimento da fiscalização tributária, somente poderia ser aplicada para o futuro e não para o passado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Requer, dessa forma, que seja declarada a insubsistência integral das exigências fiscais, eis que o próprio Estado respaldou o entendimento da empresa, criando uma legítima confiança nos atos da Administração Pública.

Pleiteia, de forma subsidiária, com amparo no art. 100 do CTN, a exclusão das penalidades aplicadas, bem como da cobrança de juros de mora, eis que agiu em conformidade com as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas, em obediência estrita à boa-fé.

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

Nesse sentido, cabe destacar, inicialmente, que o diferimento do pagamento do ICMS, bem como os procedimentos a serem seguidos pela Impugnante nas importações de mercadorias do exterior, estão disciplinadas no art. 2º, caput e §§ 3º e 4º c/c art. 3º do próprio RE nº 45.000005162-01, do qual ela é detentora.

RE nº 45.000005162-01

Art. 2º. **Fica autorizado o diferimento do pagamento do ICMS incidente na entrada de mercadorias, em decorrência de importação direta do exterior, para as operações subsequentes praticadas pela APERAM, desde que as mercadorias sejam importadas na qualidade de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, e destinadas exclusivamente à industrialização de seus produtos.**

[...]

§ 2º Na hipótese do caput, a cada importação, a APERAM deverá apresentar declaração assinada por seu representante legal afirmando que as mercadorias importadas na qualidade de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem serão empregadas pelo próprio importador em seu processo industrial e não são passíveis de serem adquiridas de contribuinte situado neste Estado, em quantidade, qualidade ou condições concorrenciais semelhantes, observado o disposto no inciso XLIV do art. 55 da Lei nº 6.763/1975 e no subitem 37.10 da Parte 1 do Anexo II do RICMS.

§ 3º A declaração de que trata o parágrafo anterior deverá ser arquivada juntamente com a nota fiscal emitida pelo estabelecimento importador

[...]

Art. 3º. A APERAM, quando da importação das mercadorias, deverá dirigir-se previamente à Delegacia Fiscal (DF), Delegacia Fiscal de Trânsito de Comércio Exterior (DFT Comext) ou à repartição fazendária estadual localizada em porto seco ou em aeroporto, para aposição de visto fiscal no documento "Guia para Liberação de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mercadoria Estrangeira sem Comprovação de Recolhimento do ICMS".

§ 1º O servidor fiscal deverá fazer constar no documento previsto no caput, no campo "Observações do Fisco", a expressão: "Válido somente para desembaraço no Estado de Minas Gerais".

§ 2º A 3ª via do documento visado será encaminhada à Delegacia Fiscal (DF) responsável pelo acompanhamento fiscal da **APERAM**, quando for o caso.

[...]

[Destacou-se]

Como se vê, o diferimento do ICMS previsto no art. 2º, caput do RE nº 45.000005162-01 aplica-se, exclusivamente, às importações de mercadorias do exterior que se enquadrem no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, para emprego pelo próprio importador em seu processo de industrialização.

Por sua vez, o § 3º do mesmo art. 2º reforça que a Impugnante deve apresentar declaração assinada por seu representante legal afirmando que as mercadorias importadas na qualidade de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem serão empregadas em seu processo industrial.

Porém, como visto na análise relativa à infração nº 01, os Eletrodos importados, por se tratar partes/peças de máquinas/equipamentos industriais, cujas entradas no estabelecimento autuado ocorreram após 01/04/17, são caracterizados como materiais de uso e consumo.

Por consequência, a descaracterização do diferimento do ICMS, nas importações realizadas pela Impugnante, está respaldada no art. 12, inciso IV do RICMS/02, cabendo à Impugnante recolher o ICMS indevidamente diferido, nos termos dos arts. 11 e 12, inciso III e 13 do próprio RE.

RICMS/02

Art. 12. **Encerra-se o diferimento quando:**

[...]

IV - **a mercadoria destinar-se ao ativo permanente, ao uso ou ao consumo do adquirente ou do destinatário**, ressalvado o disposto em regime especial e nos itens 37, 41, 49 e 54 da Parte 1 do Anexo II quando se tratar de ativo permanente. (Grifou-se)

RE nº 45.000005162-01

SEÇÃO V

DISPOSIÇÕES COMUNS AO DIFERIMENTO

Art. 8º. **A APERAM deverá observar o disposto na legislação tributária, mais especificamente os**

arts. 7º ao 17 do RICMS, no que se refere às operações amparadas pelo diferimento.

[...]

Art. 11. O imposto diferido será exigido integralmente se constatado, a qualquer tempo, que as mercadorias adquiridas com este tratamento não foram utilizadas na forma prevista neste Regime Especial.

[...]

Art. 12. A APERAM deverá recolher o imposto diferido em documento de arrecadação distinto, sem direito ao aproveitamento do valor como crédito do imposto, nas hipóteses de:

[...]

III - a mercadoria vier a ser utilizada como material de uso e consumo ou empregada em atividade considerada como alheia à do estabelecimento.

Art. 13. Encerra-se o diferimento, quando ocorrer qualquer uma das situações previstas no art. 12 do RICMS, observando-se o disposto no artigo anterior deste Regime Especial.

(...)

(Destacou-se)

Observe-se que o art. 11 acima é enfático ao estabelecer que o imposto diferido será exigido integralmente se constatado, a qualquer tempo, que as mercadorias adquiridas com o diferimento não foram utilizadas na forma prevista no RE.

Esclareça-se, por outro lado, que o visto apostado pelo Fisco mineiro nas Guias para Liberação de Mercadoria Estrangeira (GLME) não tem efeito homologatório, conforme art. 355, § 3º do Anexo IX do RICMS/02.

CAPÍTULO XLII

Das Disposições Relativas à Importação de Mercadorias

Art. 335. Ressalvadas as hipóteses de utilização de crédito acumulado para pagamento do imposto devido na importação, previstas no Anexo VIII, o ICMS incidente na entrada de mercadoria ou bem importados do exterior por pessoa física ou jurídica será recolhido no momento do desembaraço aduaneiro:

[...]

Efeitos de 22/05/18 a 13/06/22

§ 1º Nas hipóteses abaixo relacionadas, em que não será exigido o recolhimento do imposto por ocasião da liberação da mercadoria, o contribuinte comprovará o respectivo tratamento tributário utilizando-se da Guia para Liberação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de Mercadoria Estrangeira - GLME -, que será visada pelo Fisco deste Estado:

[...]

Efeitos de 22/05/18 a 13/06/22

§ 3º O visto no DAE, na GNRE ou na GLME, não tem efeito homologatório, podendo o Fisco, comprovada qualquer irregularidade, exigir o imposto devido com os acréscimos legais.

[...]

[Destacou-se]

A GLME é instrumento declaratório por meio do qual o importador identifica a operação de importação realizada e a fundamentação legal para o não recolhimento do ICMS no momento do desembaraço aduaneiro.

Emitida pelo próprio importador, a GLME é acolhida no momento do desembaraço aduaneiro com o único propósito de autorizar a liberação e a retirada das mercadorias do Recinto Alfandegado, não tendo, neste ato, a finalidade de promover o reconhecimento da correção das informações prestadas e a homologação da regularidade fiscal da operação.

Considerando-se que o visto apostado na GLME não tem efeito homologatório, o Fisco poderá, a qualquer momento, observado o prazo decadencial, verificar a regularidade das operações e a correção das informações prestadas pelo importador, como ocorreu no caso dos autos.

Não há que se falar, portanto, em ofensa ao art. 146 do CTN, pois a presente autuação está fundamentada na IN nº 01/17, com efeitos a partir de 01/04/17, e no próprio regime especial do qual a Impugnante é detentora.

Não houve, portanto, mudança de interpretação da Fiscalização sobre a matéria em discussão ou revisão/modificação de uma interpretação anteriormente existente, mas simplesmente a aplicação da legislação vigente à época dos fatos geradores (efeitos a partir de 01/04/17), devendo-se reiterar que a presente autuação se refere ao período de janeiro a dezembro de 2020.

Além disso, o presente lançamento não sofreu qualquer alteração, fática ou jurídica, desde a sua formalização, e não se pautou em modificação da jurisprudência administrativa ou judicial, inexistindo, por consequência, aplicação retroativa de um entendimento novo sobre a matéria, e sim a mera aplicação da legislação positivada.

Não há que se falar, também, em aplicação do disposto no art. 100 do CTN, pois, como visto, o visto apostado na GLME não tem efeito homologatório.

Reitere-se que o art. 11 do RE é absolutamente claro ao estabelecer que o imposto diferido será exigido integralmente se constatado, a qualquer tempo, que as mercadorias adquiridas com o diferimento não foram utilizadas na forma prevista no mencionado Regime, ou seja, eventual inexistência de autuação análoga, relativa ao exercício de 2018, representaria, no máximo, a perda do direito do Fisco de realizar o respectivo lançamento, nada mais que isto.

Assim, tendo ocorrido o fato gerador do ICMS no momento do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas e sendo inaplicável o diferimento do pagamento do imposto nessas importações, corretamente agiu o Fisco ao exigir o tributo apurado, acrescido da respectiva multa de revalidação.

Alegação quanto à Multa de Revalidação

Na parte final de sua defesa, embora não tenha apresentado expressamente as razões de direito para tanto, a Impugnante pleiteou o cancelamento das “multas aplicadas, nomeadamente a injustificável multa de revalidação”.

No entanto, o art. 195 do RICMS/02 é cristalino ao estabelecer que, nos casos envolvendo aproveitamento indevido de créditos de ICMS, os valores indevidamente apropriados serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, da multa relativa ao aproveitamento indevido e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

RICMS/02

Vigência a partir de 01/02/15

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

(...)

Da mesma forma, com relação ao item 3 do Auto de Infração, a exigência da Multa de Revalidação, mediante ação fiscal, deve-se ao fato do não recolhimento do ICMS incidente na importação de mercadorias do exterior (obrigação principal), em função da utilização indevida do diferimento do ICMS em tais operações.

Lei nº 6.763/75

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

[...]

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

(...)

(Destacou-se)

Importante destacar que o tributo devido encontrava-se devido desde o momento do desembaraço aduaneiro das mercadorias, sem que tenha havido o recolhimento espontâneo do imposto em momento anterior à ação fiscal.

Rejeita-se, portanto, o requerimento/arguição da Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Fernanda Rodrigues Lana e Silva e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar Cirino Motta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Frederico Augusto Lins Peixoto (Revisor) e Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 23 de outubro de 2025.

Mellissa Freitas Ribeiro
Relatora

Geraldo da Silva Datas
Presidente