

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

---

|                   |                                          |                 |
|-------------------|------------------------------------------|-----------------|
| Acórdão:          | 25.313/25/3ª                             | Rito: Ordinário |
| PTA/AI:           | 01.003145221-13                          |                 |
| Impugnação:       | 40.010157129-91                          |                 |
| Impugnante:       | Arcelormittal Brasil S.A.                |                 |
|                   | IE: 362094007.13-72                      |                 |
| Proc. S. Passivo: | Arnaldo Soares Miranda de Paiva/Outro(s) |                 |
| Origem:           | DF/Ipatinga                              |                 |

---

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, contrariando o disposto no art. 70, inciso 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.

**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 das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXXVII 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 2019:

- aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo;

- falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, referente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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. 1º, inciso I, do Regime Especial nº 45.000002559-04 (vigente até 29/11/21), do qual a Autuada era detentora.

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e das Multas Isoladas previstas no art. 55, incisos XXVI e XXXVII, da citada lei.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 86/117.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização manifesta-se às págs. 260/285 e pede que seja julgado procedente o lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais – CCMG, em Parecer de págs. 286/333, 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.

### **Da Preliminar**

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

A Impugnante afirma que o presente lançamento padeceria 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, sem o que não seria possível verificar a subsunção dos fatos ao conceito da norma tributária supostamente vulnerada.

Transcreve o relatório do Auto de Infração e salienta que o Fisco teria se limitado a apresentar os Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica – DANFE’s 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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prevê a **descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado.**

Pondera que seria forçoso reconhecer, de início, que há alguns aspectos da formalização dos atos administrativos que podem ser juridicamente irrelevantes e sanáveis, acrescentando, contudo, que seria inegável que, em casos outros, sua inobservância é extremamente danosa e grave, na medida em que interferiria diretamente nas garantias do administrado ou na segurança e certeza em relação ao conteúdo do ato administrativo.

Argumenta que, *in casu*, o Fisco não teria tecido quaisquer esclarecimentos quanto às razões pelas quais entende que os itens autuados seriam materiais de uso e consumo, sendo certo que é exatamente na impossibilidade de confirmação da infração supostamente cometida que se encontraria explícita a afronta ao direito de defesa do contribuinte, porquanto o impeliria ao estabelecimento de inferências e conjecturas acerca do lançamento tributário.

Aduz que a Administração Pública teria o poder/dever de atuar nos estreitos limites da lei, sob pena de transgredir os princípios da legalidade e da impessoalidade (art. 37, *caput*, da Constituição Federal – CF/88), razão pela qual a infração descrita não só deveria estar prevista em lei, como deveria 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 poderia a Administração Pública gozar de seus privilégios e o defeito estrutural do ato estaria formado, levando à sua inevitável nulidade.

Conclui, nessa linha, que seria peremptória a declaração de nulidade do Auto de Infração, por ausência de motivação e cerceamento de defesa, destacando que não se trataria 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:** 01/01/2019 a 31/12/2019

(...)

g) IRREGULARIDADES APURADAS

Código de Ocorrências:

01.004.009 – Material destinado a uso ou consumo

01.001.002 – Diferencial de alíquotas

01.012.002 – Importação – Falta de recolhimento

h) BASE LEGAL:

(...)

Decreto Estadual 43.080 de 13.12.2002:

(...)

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

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

(...)

DEC. ESTAD 43.080 de 13/12/2002 - **Anexo II, It. 41, Subit. 41.1** (vigência até 11/06/2019)

DEC. ESTAD 43.080 de 13/12/2002 - **Anexo II, It. 37, Subit. 37.1** (vigência a partir de 12/06/2019)

(...)

i) INFRINGÊNCIAS:

(...)

Decreto Estadual 43.080 de 13.12.2002:

DEC. ESTAD 43.080 de 13/12/2002 - Artigo 66, Inc. X

DEC. ESTAD 43.080 DE 13/12/2002 - Artigo 69

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

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

(...)

**e-PTA-RE 45.000002559-04 (vigência até 29/11/2021):**

REGIME ESPECIAL 45.002.559.04 de 04/01/2006 - Artigo 1º, Inc. I

REGIME ESPECIAL 45.002.559.04 de 04/01/2006 - Artigo 6º, Inc. III

REGIME ESPECIAL 45.002.559.04 de 04/01/2006 - Artigo 6º, Par. 1º

**Instrução Normativa SLT Nº 01, de 20 de fevereiro de 1986:**

**Instrução Normativa SUTRI nº 1, de 30 de janeiro de 2009:**

INST.NORM 1 de 30/01/2009 - Artigo 1º, SUTRI

**Instrução Normativa SUTRI Nº 01, de 04 de janeiro de 2017:**

INST. NORM 1 de 04/01/2017 - Artigo 2º, Inc. I, SUTRI

INST. NORM 1 de 04/01/2017 - Artigo 2º, Inc. III, SUTRI

INST. NORM 1 de 04/01/2017 - Artigo 4º

j) **PENALIDADES:**

Lei Estadual 6.763 de 26.12.1975:

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

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

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

k) **RELATÓRIO DO AUTO DE INFRAÇÃO:**

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 a dezembro de 2019, 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 2;

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\$ (...), relativos aos itens e notas fiscais relacionados no Anexo 2.

3) **Deixou de recolher o ICMS devido nas operações de importação de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento**, no valor de R\$ (...), em decorrência do não enquadramento das operações nas hipóteses de diferimento de pagamento do imposto previstas no art. 1º, inciso I do Regime Especial nº 45.000.002.559-04 (vigente até 29/11/2021), conforme demonstrado no Anexo 3.

**Foram admitidos até 31/03/2017 os créditos de ICMS relativos a entradas de partes e peças** que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, o

qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

Contudo, **com a inclusão do inciso XVII do art. 70 do RICMS** (Decreto 43.080/2002) e a revogação do item V da Instrução Normativa SLT 01 de 1986, tais créditos expressamente deixaram de ser admitidos a partir de 01/04/2017.

No caso das correias transportadoras, peneiras e telas, **os itens 13, 24 e 29 do Anexo Único da Instrução Normativa SUTRI 001/2009**, que expressamente permitiam a apropriação de créditos, **também foram revogados** (Instrução Normativa SUTRI 001/2017 – efeitos a partir de 01/04/2017).

(...)

(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, a Instrução Normativa (IN) da Superintendência de Tributação – SUTRI nº 01/17, que revogou o inciso V da Instrução Normativa da Superintendência da Legislação Tributária (SLT) nº 01/86, bem como os itens 13, 24 e 29, dentre outros, do Anexo Único da Instrução Normativa SUTRI nº 01/09 (correias transportadoras, peneiras e telas, consideradas como produtos intermediários até 31/03/17, para o setor de produção de ferro gusa).

#### 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;

(...)

§ 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.**

(...)

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."*

(...)

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.

(...)

IN SUTRI n° 01/17

Art. 2° - **Ficam revogados:**

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

II - o inciso IV do art. 2° e o inciso III do art. 4°, da Instrução Normativa SUTRI n° 2, de 30 de dezembro de 2008;

III - os itens 13, 17, 24, 26, 29 e 30 do Anexo Único da Instrução Normativa SUTRI n° 1, de 30 de janeiro de 2009.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

IN SLT nº 01/86

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

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

(...)

IN 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."

(...)

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

"24 | Peneira classificatória | Utilizada para peneiramento de minério, carvão vegetal e ferro gusa, desgastando-se com a matéria-prima."

(...)

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

"29 | Tela | Peneiramento de matéria-prima, compondo ou se desgastando na obtenção do produto final."

(...)

(Destacou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Por sua vez, a descaracterização do diferimento do ICMS se refere às entradas decorrentes de importações de “Cilindros de Laminação/Diversos”, que também são partes e peças de máquinas/equipamentos industriais, ocorridas nos meses maio, agosto e setembro de 2019, conforme informações contidas no Anexo 3 do Auto de Infração, contrariando o disposto no art. 1º, inciso I, do Regime Especial nº 45.000002559-04 (antigo Regime Especial nº 16.000128890-39 - vigência até 29/11/21), do qual a Autuada era detentora.

|                         |    |                 |         |     |    |
|-------------------------|----|-----------------|---------|-----|----|
| RE                      | nº | 45.000002559-04 | (antigo | PTA | nº |
| <u>16.000128890-39)</u> |    |                 |         |     |    |

Fica autorizado o diferimento do pagamento do ICMS incidente sobre a entrada das mercadorias relacionadas no Anexo Único deste Regime, em decorrência de importação direta do exterior, para as operações subsequentes praticadas pelo Contribuinte identificado em epígrafe, observado o seguinte:

I - As mercadorias sejam importadas diretamente pelo estabelecimento acima identificado, na qualidade de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem com o fim específico de industrialização.

(...)

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 à pág. 115.

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

#### 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**

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, inerentes ao período de janeiro a dezembro de 2019:

- aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo;

- falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, referente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo;

- 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. 1º, inciso I, do Regime Especial nº 45.000002559-04 (vigente até 29/11/21), do qual a Autuada era detentora.

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e das Multas Isoladas previstas no art. 55, incisos XXVI e XXXVII, da citada lei.

**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 2019, 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 – STJ teria assentado o entendimento de que a Lei Complementar (LC) nº 87/96 ampliou a possibilidade de creditamento, pois teria feito 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 ensejariam 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 seria 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 – STF e a garantia mínima do crédito físico, o creditamento do ICMS, na indústria, poderia 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 doze 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 teria ganhado relativa uniformidade, complementando que, no Estado de Minas Gerais, assumiriam 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 anéis de refrigeração, roletes, bicos de guia, insertos, buchas, calhas, chapas, cilindros de laminação, correias transportadoras, refratários, discos de laminação, luvas, painéis refrigerados, rolos, tampas e tubos (Doc. 03), enquadram-se à perfeição no conceito tradicional de produtos intermediários, visto que seriam essenciais ao processo de fabricação do aço (sua falta implicando na descontinuidade do processo fabril) e seriam consumidos de modo imediato (sendo empregados diretamente na linha de produção) e integral (com esgotamento ou inutilização do produto em sua finalidade), em curto espaço de tempo.

Expõe, porém, que o Fisco simplesmente teria indicado 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 que teria incorrido em erro de procedimento, não tendo fundamentado da maneira devida o convencimento fiscal, vale dizer, o Fisco teria adotado 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, seria 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 teria assentado que bens intermediários são inutilizados, consumidos ou desgastados em um lapso de tempo inferior a 12 (doze) meses, não se fazendo necessária a verificação de consumo instantâneo, ou em um único ciclo de produção, acrescentando que consumo imediato significaria utilização direta do produto intermediário no processo produtivo. O imediatismo exigido não significaria consumo instantâneo, mas sim a aplicação direta do produto intermediário na linha de produção. Imediato seria 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 DANFE’S glosados) enquadrar-se-iam à perfeição no conceito de produtos intermediários, uma vez que seriam 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.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nessa linha, a Impugnante expõe que, feitos os esclarecimentos acima, os fatos demonstrariam que os produtos em questão seriam 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 os exemplos a seguir (listagem preparada pela área técnica da empresa - Doc. 03 da Impugnação):

| Descrição do item                        | Descrição do material e função no processo produtivo                                                                                                                                                                                                                                                                                           | local de aplicação / área do processo produtivo                |
|------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------|
| ENGATE DES 23-06-20-005 DET 3 POS 1 E 2  | Engate utilizado para utilização da barra falsa (item que auxilia na extração/captura do tarugo no início do processo do lingotamento). Sua utilização ocorre durante o início do lingotamento do aço para unir a barra falsa ao tarugo que está sendo lingotado. É fundido junto ao aço para formação dos tarugos em razão do contato direto. | Barra falsa do MLC conjunto de lingotamento contínuo / Aciaria |
| CHAPA DES 13-17-11-024 POS 2             | A chapa é composta de uma placa de aço carbono revestida com solda dura - CDP - destinada ao revestimento interno de calhas e chutes de descarga.                                                                                                                                                                                              | Sinterização -<br>Peneiramento e<br>transporte de sinter.      |
| BUCHA DES 23-04-12-025 POS 21 E 21A RITZ | Bucha do corpo do terminal elétrico da bobina do agitador eletromagnético dos moldes da máquina de lingotamento contínuo (MLC).                                                                                                                                                                                                                | Moldes do Lingotamento Contínuo.                               |
| BUCHA DES 41-07-12-012 POS 1             | BUCHA CÔNICA DE MONTAGEM DOS ROLAMENTOS DE MANCAIS MORGOIL, FUNÇÃO APOIO DOS MANCAIS DE FIXAÇÃO DOS CILINDROS DE LAMINAÇÃO                                                                                                                                                                                                                     | TREM CONTINUO 1                                                |
| MANDRIL DMV DH 3535 0133                 | mandril utilizado para fixação das hastes de broca de furar furo de gusa                                                                                                                                                                                                                                                                       | Área de Corrida                                                |
| ROLETE DES 41-03-16-135 POS 3            | Roleta caixa cad. 12 - Guiar o material para o centro dos cilindros de laminação.                                                                                                                                                                                                                                                              | Segundo contínuo.<br>Cadeira 12                                |
| ROLETE DES 41-02-19-003 POS 1            | Roleta torção cadeira 4 - Guiar o material para o centro dos cilindros de laminação.                                                                                                                                                                                                                                                           | Primeiro contínuo.<br>Cadeira 4                                |

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

|                                            |                                                                                                                                                       |                                                 |
|--------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| DISCO MORGAN<br>DES M186629A               | Este disco tem as funções de garantir o alinhamento do canal de laminação e de evitar entrada de água e vazamento de óleo das gaiolas do Pré acabador | Gaiolas do Pré acabador<br>TL-1                 |
| DISCO MORGAN<br>DES 186612B                | Este disco tem as funções de garantir o alinhamento do canal de laminação e de evitar entrada de água e vazamento de óleo das gaiolas do Pré acabador | Gaiolas do Pré acabador<br>TL-1                 |
| ROLETE DES 41-<br>02-19-238 DET 2<br>POS 2 | Roleta cadeira 4 BDM- Guiar o material para o centro dos cilindros de laminação.                                                                      | Primeiro contínuo.<br>Cadeira 4 BDM             |
| ELEMENTO DES<br>13-05-18-006 POS<br>11     | Elemento fabricado em chapa de aço utilizado na peneira E7005 para realizar a seleção granulométrica do sinter pronto na fração de até 4 mm.          | Peneira vibratória -<br>Peneiramento de sinter. |
| ROLETE DES 35-<br>12-13-001 POS 4          | Roleta para caixas de rolo usada no trem laminador intermediário, nas cadeiras de laminação nº 10, 12, 14 e 16 durante a produção do fio máquina      | Trem laminador<br>intermediário                 |
| INSERTO DES 41-<br>53-16-154 POS 4         | Inserto guia entrada PR- Guiar o material para o centro dos canais dos discos de laminação                                                            | Pinch roll                                      |

• Listagem completa de materiais juntada como doc. 03.

A seguir, a Impugnante reitera que, à luz do RICMS/02 e da IN SLT nº 01/86, seriam dois os elementos indispensáveis à caracterização jurídica dos bens intermediários ou secundários, quais sejam: (i) **essencialidade**, em relação à consecução do produto final e (ii) **consumo imediato**, isto é, aplicação direta do bem no processo produtivo empreendido, e **integral**, que significa exaurimento do produto em sua finalidade, sem implicar necessariamente em seu desaparecimento físico.

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

Informa que o relatório preparado pela empresa sobre as funções de cada bem na etapa operacional isentaria de qualquer dúvida o fato de que tais materiais deveriam ser classificados como produtos intermediários (**Doc. 03**).

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

Impugnação

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

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

Com efeito, sem a atuação específica dos materiais refratários, o calor emanado dos fornos se irradiaria por todo o estabelecimento, tornando impraticável a presença humana no ambiente. Além disso, a fuga de calor impediria ou tornaria excessivamente dispendiosa a manutenção da temperatura necessária para a fusão do minério utilizado como insumo no processo produtivo.

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

Os refratários possuem exígua vida útil, atendendo perfeitamente, pois, ao requisito do consumo imediato. Ainda, adequam-se ao entendimento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça, segundo o qual os

produtos intermediários têm durabilidade inferior a 12 meses.

Os **cilindros de laminação**, os quais trabalham nas gaiolas dos trens de laminação para fabricar os vergalhões de aço. Esses cilindros funcionam para desbastar e deformar os lingotes de aço até atingir as bitolas dos vergalhões de aço previstas pela área de produção. Os cilindros têm, portanto, contato mecânico direto permanente com os produtos que estão sendo fabricados, cuja temperatura é de 1050 graus centígrados, o que provoca muito desgaste físico em todas suas ranhuras e canais, durante o processo da laminação dos vergalhões de aço. 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 no suporte das gaiolas dos trens de laminação dos vergalhões de aço. 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:

(...)

Os **discos de laminação**, também empregados nas gaiolas dos trens da laminação para fazer as reduções nos lingotes de aço até se atingir a bitola desejada dos vergalhões de aço que estão sendo produzidos. Juntamente dos cilindros de laminação, comprimem e deformam os lingotes de aço para transformá-los em vergalhões. Essas peças trabalham, portanto, em contato mecânico direto com os lingotes que estão sendo desbastados e laminados, temperatura de 1050 graus centígrados, que é necessária para se fabricar esse tipo de produto siderúrgico. Seus desgastes físicos são muito grandes e precisam substituídos por outras peças novas, a cada nova campanha de laminação o que ocorre semanalmente.

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.

Na oportunidade, de se destacar ainda os **insertos**, utilizados nas gaiolas de laminação e que atuam como suportes dos trens de laminação, agindo nos ajustes dos cilindros, alinhando e balanceando na estrutura - com desgaste acentuado que implica em trocas periódicas.

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 exauem 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):

(...)

(Destaques originais)

Em seguida, a Impugnante cita e reproduz excertos de decisões deste E. Conselho (Acórdãos nº 14.549/00/1ª e 15.478/02/1ª), especialmente o Acórdão nº 2.665/02/CE, que admitiu créditos relativos a tijolos e peças refratárias, assim como precedente do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais – TJMG sobre matéria envolvendo o conceito de produto intermediário.

Enfatiza que todos os produtos glosados teriam sido 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, deveria 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, § 2º, da CF/88, nos seguintes termos:

### CF/88

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

(...)

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

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

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

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, proferidas em sede de recurso extraordinário – RE:

### RE Nº 200.168

“NÃO IMPLICARÁ CRÉDITO PARA COMPENSAÇÃO COM O MONTANTE DO IMPOSTO DEVIDO NAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SEGUINTEs, A ENTRADA DE BENS DESTINADOS A CONSUMO OU À INTEGRAÇÃO NO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO” (...). SE NÃO HÁ SAÍDA DO BEM, AINDA QUE NA QUALIDADE DE COMPONENTE DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO, NÃO HÁ FALAR-SE EM CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA. RECURSO NÃO CONHECIDO.

(GRIFOU-SE)

RE Nº 195.894

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 EVOCAÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL PARA A MANUTENÇÃO.

(GRIFOU-SE).

AGRAVO REGIMENTAL NO RE Nº 354.935

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.

(GRIFOU-SE)

AGRAVO REGIMENTAL NO RE Nº 503.877

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. OPERAÇÕES DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA. UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. AUSÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONSUMIDOR FINAL. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO. I - A DECISÃO AGRAVADA ESTÁ DE ACORDO COM ENTENDIMENTO ADOTADO POR AMBAS AS TURMAS DESTA CORTE, QUE CONSOLIDARAM A JURISPRUDÊNCIA NO SENTIDO DE QUE NÃO OFENDE O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE A INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO DE ICMS PAGO EM RAZÃO DE OPERAÇÕES DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA, DE UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU DE AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. PRECEDENTES. II - A AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS APLICADOS NO PROCESSO PRODUTIVO QUE NÃO INTEGRAM FISICAMENTE O PRODUTO FINAL NÃO GERA DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS, UMA VEZ QUE A ADQUIRENTE, NESSE CASO, MOSTRA-SE COMO CONSUMIDORA FINAL. PRECEDENTES. III - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

(GRIFOU-SE)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

### RE Nº 704.815/SC

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. (...)

(...)

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.

(...)

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**.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

### Lei Complementar nº 87/96

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

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

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033; (Redação dada pela Lei Complementar nº 171, de 2019)

(...)

(Grifou-se)

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:

(...)

§ 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 SLT 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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.

(...)

(Destacou-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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IN 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 das mesmas.

IN 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.

IN SLT nº 01/86

### **Efeitos de 21/02/86 a 31/03/17 - Redação original**

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 01, de 04/01/17, *in verbis*:

IN SUTRI nº 01/17

Art. 2º - Ficam revogados:

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

(...)

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

(Grifou-se)

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

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, 6º, 12, 13, 16, 18 e 19 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 do CCMG 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, *in verbis*:

ACÓRDÃO Nº 20.182/11/1ª

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), *in verbis*:

Decreto nº 9.580/18

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:

RICMS/02

Art. 66. (...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;

II - a parte de bem imobilizado em partes;

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

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

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

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

(...)

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

### RICMS/02

Art. 66. (...)

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

(...)

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."*

(...)

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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, consequentemente, 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 Federal 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.

A conclusão é a mesma em relação aos refratários diversos, uma vez que também se referem a partes/peças de manutenção/reposição do alto forno, panela de aço, convertedores, forno elétrico e a arco (FEA), painéis de gusa, dentre outros equipamentos industriais.

Reitere-se, nesse sentido, que a IN SUTRI nº 01/17 revogou não só os itens 13, 24 e 29 (correias transportadoras, peneiras e telas) como também os itens 26 e 30 (refratários diversos) do Anexo Único da Instrução Normativa SUTRI nº 01/09, considerados como produtos intermediários até 31/03/17, para o setor de produção de ferro gusa.

IN SUTRI nº 01/17

Art. 2º - **Ficam revogados:**

(...)

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

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.**

(...)

IN 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."

(...)

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

"24 | Peneira classificatória | Utilizada para peneiramento de minério, carvão vegetal e ferro gusa, desgastando-se com a matéria-prima."

(...)

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

"26 | Refratário | Utilizado para revestir o forno ( muflas e estufas), compondo ou se desgastando na obtenção do produto final."

(...)

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

"29 | Tela | Peneiramento de matéria-prima, compondo ou se desgastando na obtenção do produto final."

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

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

(...)

(Destacou-se)

Com relação aos documentos anexados pela Impugnante à sua defesa, há que se destacar que estes não têm o condão de afastar duas afirmações inequívocas quanto aos produtos objeto da presente autuação, a saber: (i) a glosa dos créditos se restringe a partes e peças de máquinas, aparelhos e equipamentos (incluindo os refratários) 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 (nº 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 a caracterização dos produtos autuados como materiais de uso e consumo, especialmente em relação aos refratários:

Manifestação Fiscal

Uma vez fixados os parâmetros estabelecidos na legislação tributária, reafirma-se que somente será considerado “produto intermediário” o insumo que se enquadre nas regras acima, sendo os demais caracterizados como materiais de “uso ou consumo”.

Não há que se falar que a fiscalização adotou um conceito restritivo de produtos intermediários, destoante do conceito positivado na legislação. Ao contrário, o critério/conceito adotada pela fiscalização foi extensivo, levando em consideração o arcabouço da legislação tributária que rege o assunto, desde a Constituição Federal de 1988 até a Instrução Normativa SLT 01, de 1986, e sua evolução através do tempo.

Assim, apesar de participarem da linha principal em uma das fases de produção, os materiais cujo ICMS foi exigido através do presente PTA não atendem às características próprias referentes ao produto intermediário, na forma prevista na Instrução Normativa SLT nº 01/86, como veremos adiante.

(...)

A Impugnante apresentou o documento 3 (tabela com a descrição dos itens autuados e local de aplicação) trazendo as funções de cada item.

(...)

Antes de analisarmos os produtos individualmente, destacamos, novamente, que não é a essencialidade da mercadoria para a consecução da atividade econômica do contribuinte que determina a classificação do produto como produto intermediário, condição essa que se encontra subordinada ao disposto no art. 66 do RICMS/02 c/c a IN nº 01/86.

Pois bem: da tabela apresentada, percebemos de forma inequívoca, que a Autuada expressamente declara que os cilindros são partes ou peças de máquina ou equipamento (são utilizados no setor de Laminação, nas gaiolas dos 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, tendo em vista representarem componentes de máquinas e equipamentos e não serem consumidos, mas sim se desgastarem no processo produtivo.

**Os cilindros laminadores** não integram o produto final na condição de indispensável à sua composição e tampouco são consumidos imediata e integralmente no curso do processo produtivo, 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.

(...)

**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, 23.522/23/2ª, 24.306/23/1ª, 23.507/23/2ª, e também os **acórdãos 24.301/23/1ª e 24.575/23/3ª**, estes dois últimos em autos de infração lavrados contra a própria Arcelormittal, onde foram autuados, basicamente, estes mesmos produtos.

**Os cilindros de laminação, da mesma forma, são partes e peças de máquina ou equipamento (laminadores)** - são empregados nas gaiolas dos trens da laminação para fazer as reduções nos lingotes de aço até se atingir a bitola desejada dos vergalhões de aço.

A autuada cita, ainda, **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.”

Percebemos, pela descrição das correias transportadoras e sua função no processo produtivo (transporte de insumos e produtos como sinter, coque e minério para a produção de gusa), que 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**), ou mesmo integram o novo produto.

Além do que, **o item 13 do Anexo Único da Instrução Normativa SUTRI 001/2009**, que expressamente permitia a apropriação destes créditos, também **foi revogado pela Instrução Normativa SUTRI 001/2007**, com efeitos a partir de 01/04/2017.

A Impugnante também chama especial atenção aos **materiais refratários (...)**

(...)

O fato de os refratários serem essenciais à produção do aço não muda sua classificação. Como já destacamos, a essencialidade ou imprescindibilidade explica a utilização dos produtos, mas não sua classificação como produto intermediário.

De fato, **todos os materiais refratários objeto do auto de infração são componentes de uma estrutura estável e duradoura**, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição desses itens, tendo em vista seu desgaste natural, mas que não são, de forma alguma, produtos individualizados, enquadrando-se no inciso IV da IN nº 01/86 (peças de reposição/manutenção).

**Não há como se falar que refratários não são partes/peças de máquinas e/ou equipamentos**, ou mesmo que são produtos individualizados. Os refratários, por si só, não transformam a matéria-prima, qualquer que seja, em produto acabado. Por si

só, eles não efetuam a industrialização, que é definida como qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoar para consumo.

Não há como efetuar o processo industrial utilizando somente uma peça (ou peças) de material refratário. Para haver a transformação, falando de forma leiga, é necessário um equipamento, como por exemplo os convertedores, que são equipamentos com a função de transformar as matérias-primas (ferro-gusa e aparas de aço) em aço líquido, por injeção de oxigênio, que é soprado em alta velocidade sobre o banho metálico através de uma lança refrigerada, obtendo-se ao final o aço líquido apurado e uma emulsão de escória.

Assim, ao contrário do que afirma a Impugnante, **os refratários não conservam sua mobilidade e autonomia em relação ao bem principal uma vez que, fora dos equipamentos em que são instalados, eles não têm qualquer utilidade.**

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

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

Como pode ser visto na literalidade do texto legal, partes e peças de máquinas e equipamentos, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ainda que desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto resultante de qualquer processo produtivo... têm seu crédito vedado. Este fato está disposto no § 6º do art. 66 do RICMS/2002.

**A característica principal dos produtos refratários, objetos desta atuação, é justamente se constituírem em partes e peças de máquinas,**

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

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

A Autuada destaca, ainda os **insertos**, utilizados nas gaiolas de laminação e que atuam como suportes dos trens de laminação, agindo nos ajustes dos cilindros, alinhando e balanceando na estrutura - com desgaste acentuado que implica em trocas periódicas. Da descrição apresentada, fica evidente que os insertos também são partes e peças de equipamentos (Laminadores).

O presente auto de infração, conforme bem destaca a Impugnante, compõe-se de “centenas de produtos, sendo inviável no momento fazer a descrição completa de cada um deles”. Mas a empresa apresentou um quadro, destacando alguns dos principais que, segundo a mesma, “os fatos demonstram que os produtos em questão e a seguir enumerados, são autênticos produtos intermediários”.

(...)

**No Anexo 2 ao Auto de Infração foram relacionados os produtos cujos créditos foram estornados, com a descrição e Código NCM.**

Percebemos que quase a totalidade desses produtos (anel, bico, bloco, calha, chapa, cilindro, conjunto, delta monolítico tecnolita, disco, flange, guia, haste, inserto, luva, painel, placa, pré-guia, régua, rolete, rolo, suporte, tampa, tubos) **são classificados, na tabela TIPI** (Tabela de Incidência do Imposto sobre

Produtos Industrializados), **como partes e peças ou ferramentas** - NCM 4417.0090, 8207, 8417.9000, 8431, 8454.9000, 8454.9090, 8455.9000, 8466.9410, 8466.9490, 8468.9020, 8474.9000, 8538.1000.

(...)

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>).

Da planilha apresentada pela Autuada, **percebemos que todos os itens são utilizados em equipamentos ou máquinas pertencentes ao ativo imobilizado** – abobada/forno elétrico, aquecedor, etc. Pela sua própria natureza, todos esses produtos enquadram-se na definição de material de uso ou consumo. Portanto, em consonância com a legislação tributária vigente, fica perfeitamente claro que os todos **estes materiais não se enquadram na definição de produto intermediário**. É, pela sua própria natureza, aplicação e função, produto de uso ou consumo, que não é consumido imediata e integralmente no processo de industrialização por tratar-se de material diverso.

Assim, apesar de participarem da linha principal em uma das fases de produção, os materiais cujos créditos foram estornados não atendem às características próprias referentes ao produto intermediário, na forma prevista na legislação pertinente, em especial a Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Portanto, **claro está que os itens autuados são 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**.

(...)

Já quanto ao pedido para que os produtos autuados sejam classificados como bens do ativo permanente caso não sejam classificados como produtos intermediários, o Acórdão nº 20.182/11/1ª é bastante esclarecedor, ao afirmar que cabe à empresa autuada

comprovar, para fins de direito a créditos do imposto, que as partes e peças geram aumento da vida útil do bem em que empregadas, in verbis:

(...)

Além disso, **a própria impugnante expressamente declarou que todos os produtos ora autuados não são bens destinados ao ativo imobilizado (quadro 03) e, expressamente no caso dos cilindros laminadores e refratários, a empresa afirmou que ambos têm um curto período de vida útil.**

(...)

(Destacou-se)

Como se vê, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco está respaldada em diversas decisões deste E. Conselho, especialmente naquelas mencionadas na Manifestação Fiscal, algumas delas envolvendo estabelecimentos da mesma empresa autuada, podendo ser citadas, a título de exemplo, as decisões relativas aos Acórdãos nº 25.053/24/3ª e 24.575/23/3ª. Confira-se:

ACÓRDÃO Nº 25.053/24/3ª

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 2019, RELATIVOS A MATERIAIS DE USO E CONSUMO.

COMO JÁ AFIRMADO, **A GLOSA DOS CRÉDITOS SE RESTRINGE A PARTES/PEÇAS E MATERIAIS REFRATÁRIOS DIVERSOS (PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO/MANUTENÇÃO DE BEM DO ATIVO IMOBILIZADO DA EMPRESA)**, 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.

(...)

NO ENTANTO, **AO CONTRÁRIO DAS ALEGAÇÕES DA IMPUGNANTE**, OS CRÉDITOS POR ELA APROPRIADOS NÃO ENCONTRAM RESPALDO NA LEGISLAÇÃO VIGENTE.

(...)

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 ESTABELECIDADA NO § 13 DO ART. 66 DO RICMS/02, NÃO GERANDO, POIS, DIREITO A CRÉDITOS DO ICMS.

(...)

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 12 DO RICMS/02.

**A CONCLUSÃO É A MESMA EM RELAÇÃO AOS REFRATÁRIOS DIVERSOS, UMA VEZ QUE TAMBÉM SE REFEREM A PARTES/PEÇAS DE MANUTENÇÃO/REPOSIÇÃO DO ALTO FORNO, PAINEL DE AÇO, CONVERTEDORES, FORNO ELÉTRICO E A ARCO (FEA) E PAINÉIS DE GUSA.**

REITERE-SE, NESSE SENTIDO, QUE A IN SUTRI Nº 01/17 REVOGOU OS ITENS 26 E 30 (DENTRE OUTROS) DO ANEXO ÚNICO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI Nº 01/09 (**REFRATÁRIOS DIVERSOS**, CONSIDERADOS COMO INTERMEDIÁRIOS ATÉ 31/03/17).

(...)

PORTANTO, COMO JÁ AFIRMADO, A GLOSA DOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS PRODUTOS EM QUESTÃO ESTÁ RESPALDADA NO ART. 70, INCISO XVII DO RICMS/02.

(...)

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A 3ª 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. (...)

(DESTACOU-SE)

ACÓRDÃO Nº 24.575/23/3ª

(...)

CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, NO PERÍODO DE JANEIRO A DEZEMBRO DE 2018, RELATIVOS ÀS ENTRADAS DE MATERIAIS DESTINADOS A USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, OS QUAIS NÃO SE CARACTERIZAM COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, NOS TERMOS DO ART. 66, INCISO V DO RICMS/02.

EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

VERSA TAMBÉM SOBRE A FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO RESULTANTE DA APLICAÇÃO DO PERCENTUAL RELATIVO À DIFERENÇA ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E A INTERESTADUAL NAS

AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DESSES MATERIAIS DE USO E CONSUMO.

EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75.

(...)

A IMPUGNANTE ENTENDE QUE OS PRODUTOS LISTADOS PELO FISCO NO ANEXO 2 DO AUTO DE INFRAÇÃO ATENDEM ÀS EXIGÊNCIAS DA IN Nº 01/86, (...)

ELENCA, POR MEIO DO DOC.03 (ANEXO À IMPUGNAÇÃO), OS PRODUTOS QUE ENTENDE SE ENQUADRAR COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, DESTACANDO EXEMPLOS ÀS FLS. 16/18 DA IMPUGNAÇÃO.

(...)

ADUZ QUE CONSTA DO DOC. 03, CENTENAS DE PRODUTOS, SENDO INVIÁVEL FAZER A DESCRIÇÃO COMPLETA DE CADA UM DELES, DESTACANDO ALGUNS, A FIM DEMONSTRAR A REALIDADE FÁTICA DO PROCESSO INDUSTRIAL EM QUE INSERIDOS:

- **OS MATERIAIS REFRAATÓRIOS:** SÃO ESSENCIAIS PARA O PROCESSO PRODUTIVO SIDERÚRGICO EM QUE APLICADOS; SÃO CONSUMIDOS DE FORMA IMEDIATA E INTEGRAL, INCLUSIVE EM CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO SIDERÚRGICO EM ELABORAÇÃO, RESTANDO EXAURIDOS EM SUA FINALIDADE APÓS UM CURTO PERÍODO DE VIDA ÚTIL.

DIZ QUE “OS REFRAATÓRIOS, EM SUA ESPECÍFICA APLICAÇÃO NA SIDERURGIA, CARACTERIZAM-SE COMO ISOLANTES TÉRMICOS, SENDO EMPREGADOS NO REVESTIMENTO DOS FORNOS A FIM DE VIABILIZAR A FUSÃO DO PRODUTO SIDERÚRGICO EM FASE DE ELABORAÇÃO. SEM A NECESSÁRIA ATUAÇÃO DOS MATERIAIS REFRAATÓRIOS (A) NÃO SE ATINGIRIA A TEMPERATURA CORRETA PARA O PROCESSO PRODUTIVO, E, (B) O MATERIAL DO ATIVO IMOBILIZADO (FORNOS) SE FUNDIRIA COM O PRÓPRIO AÇO EM FABRICAÇÃO.”.

PONDERA QUE “OS MATERIAIS REFRAATÓRIOS NÃO PODEM SER CONSIDERADOS PARTES E PEÇAS DO ATIVO IMOBILIZADO. PRIMEIRAMENTE, A SUA VIDA ÚTIL É CURTÍSSIMA COMPARATIVAMENTE À DO FORNO EM QUE APLICADO. EM SEGUNDO LUGAR, CONSERVAM SUA MOBILIDADE E AUTONOMIA EM RELAÇÃO AO BEM PRINCIPAL, DESEMPENHANDO FUNÇÃO PARTICULARIZADA NO PROCESSO PRODUTIVO SIDERÚRGICO, COM CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO SIDERÚRGICO EM FASE DE ELABORAÇÃO”;

- **OS CILINDROS DE LAMINAÇÃO,** OS QUAIS TRABALHAM NAS GAIOLAS DOS TRENS DE LAMINAÇÃO PARA FABRICAR OS VERGALHÕES DE AÇO: FUNCIONAM PARA DESBASTAR E DEFORMAR OS LINGOTES DE AÇO ATÉ ATINGIR AS BITOLAS DOS VERGALHÕES DE AÇO PREVISTAS PELA ÁREA DE PRODUÇÃO. OS CILINDROS TÊM, PORTANTO, CONTATO MECÂNICO DIRETO PERMANENTE COM OS PRODUTOS QUE ESTÃO SENDO

FABRICADOS, CUJA TEMPERATURA É DE 1050 GRAUS CENTÍGRADOS, O QUE PROVOCA MUITO DESGASTE FÍSICO EM TODAS SUAS RANHURAS E CANAIS, DURANTE O PROCESSO DA LAMINAÇÃO DOS VERGALHÕES DE AÇO TENDO COMO CONSEQUÊNCIA O TEMPO DE VIDA ÚTIL MUITO REDUZIDO. SUAS SUBSTITUIÇÕES POR OUTRAS PEÇAS NOVAS SÃO REALIZADAS COM MUITA FREQUÊNCIA, VÁRIAS VEZES DURANTE O ANO.

CITA O ACÓRDÃO Nº 17.928/08/2ª DESTE CCMG, NO QUAL OS CILINDROS DE LAMINAÇÃO TERIAM SIDO CONSIDERADOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS;

- OS **DISCOS DE LAMINAÇÃO**, TAMBÉM EMPREGADOS NAS GAIOLAS DOS TRENS DA LAMINAÇÃO PARA FAZER AS REDUÇÕES NOS LINGOTES DE AÇO ATÉ SE ATINGIR A BITOLA DESEJADA DOS VERGALHÕES DE AÇO QUE ESTÃO SENDO PRODUZIDOS. JUNTAMENTE DOS CILINDROS DE LAMINAÇÃO, COMPRIMEM E DEFORMAM OS LINGOTES DE AÇO PARA TRANSFORMÁ-LOS EM VERGALHÕES. ESSAS PEÇAS TRABALHAM, PORTANTO, EM CONTATO MECÂNICO DIRETO COM OS LINGOTES QUE ESTÃO SENDO DESBASTADOS E LAMINADOS, TEMPERATURA DE 1050 GRAUS CENTÍGRADOS, TENDO GRANDE DESGASTE FÍSICO, PRECISAM SEREM SUBSTITUÍDOS POR OUTRAS PEÇAS NOVAS, A CADA NOVA CAMPANHA DE LAMINAÇÃO, O QUE OCORRE SEMANALMENTE;

- 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;

- OS **INSERTOS**, UTILIZADOS NAS GAIOLAS DE LAMINAÇÃO E QUE ATUAM COMO SUPORTES DOS TRENS DE LAMINAÇÃO, AGINDO NOS AJUSTES DOS CILINDROS, ALINHANDO E BALANCEANDO NA ESTRUTURA - COM DESGASTE ACENTUADO QUE IMPLICA EM TROCAS PERIÓDICAS.

PONTUA A DEFESA (...)

(...)

POR OUTRO LADO, O FISCO ASSIM SE MANIFESTOU SOBRE OS PRODUTOS RELACIONADOS NO DOC. 03, APRESENTADO PELA IMPUGNANTE:

(...)

**COM RAZÃO O FISCO.**

DEPREENDE-SE DA CITADA PLANILHA DOC. 03 QUE **OS CILINDROS LAMINADORES E OS DISCOS DE LAMINAÇÃO SÃO PARTES/PEÇAS DOS EQUIPAMENTOS “LAMINADORES”**, CONFORME DESCRIÇÃO DA PRÓPRIA IMPUGNANTE, **ASSIM COMO OS “INSERTOS”**.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TODOS ESSES ITENS SÃO TROCADOS PERIODICAMENTE, EM RAZÃO DO DESGASTE/INUTILIZAÇÃO, CONFORME INFORMADO PELA IMPUGNANTE, ÀS VEZES SEMANALMENTE.

INSTA TRAZER O INCISO IV DA IN Nº 01/86 QUE TRATA DAS PARTES E PEÇAS DE EQUIPAMENTOS PARA EFEITOS DE CONCEITUAÇÃO DE “PRODUTO INTERMEDIÁRIO”:

(...)

OBSERVA-SE QUE TODOS OS ITENS ACIMA RELACIONADOS NÃO SÃO PRODUTOS INDIVIDUALIZADOS, MAS **PARTES/PEÇAS DE OUTRO EQUIPAMENTO**, AS QUAIS NÃO TEM FUNÇÃO AUTÔNOMA.

ASSIM SENDO, TAIS PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS/EQUIPAMENTOS NÃO SE CONSTITUEM PRODUTO INDIVIDUALIZADO, COM IDENTIDADE PRÓPRIA, MAS APENAS COMPONENTES DE UMA ESTRUTURA ESTÁVEL E DURADOURA, CUJA MANUTENÇÃO NATURALMENTE PODE IMPORTAR NA SUBSTITUIÇÃO DAS MESMAS. PORTANTO, NÃO SE CLASSIFICAM COMO MATERIAL INTERMEDIÁRIO, CONFORME ORIENTA O INCISO IV DA IN Nº 01/86.

NO QUE SE REFERE ÀS **CORREIAS TRANSPORTADORAS**, CABE DESTACAR QUE O ITEM 13 DO ANEXO ÚNICO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI Nº 01/09, QUE EXPRESSAMENTE PERMITIA A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS, FOI REVOGADO, POR MEIO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI Nº 01/17 – EFEITOS A PARTIR DE 01/04/17).

(...)

VERIFICA-SE, POIS, QUE **OS PRODUTOS, OBJETO DO LANÇAMENTO, CARACTERIZAM-SE COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO**, QUE SOMENTE DARÃO DIREITO AO CRÉDITO A PARTIR DE 1º DE JANEIRO DE 2033, SENDO VEDADO O APROVEITAMENTO DO VALOR DO ICMS RELATIVO À SUA AQUISIÇÃO, CONFORME O DISPOSTO NO INCISO X DO ART. 66 C/C OS INCISOS III E XVII DO ART. 70, AMBOS DO RICMS/02.

(...)

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CCMG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM REJEITAR AS PREFACIAIS ARGUIDAS. AINDA, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM INDEFERIR O PEDIDO DE PERÍCIA. NO MÉRITO, À UNANIMIDADE, EM JULGAR PROCEDENTE O LANÇAMENTO, NOS TERMOS DO PARECER DA ASSESSORIA DO CCMG. (...)

(DESTACOU-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, como já mencionado, 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.

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, em sentido estrito, 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, respectivamente.

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

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.

(...)

### **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, item “6” c/c o art. 6º, inciso II, e o art. 12º, § 2º, todos da mesma lei, e o 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:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

RICMS/02

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

(...)

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

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

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 2019.

**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 na importação de mercadorias do exterior destinadas ao uso e consumo do estabelecimento autuado (“Cilindros Diversos”), contrariando o disposto no art. 1º, inciso I, do Regime Especial nº 45.000002559-04 (vigente até 29/11/21), do qual a Autuada era detentora.

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

Lei nº 6.763/75

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

(...)

XXXVII - **por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo.**

(...)

(Destacou-se)

De acordo como art. 1º, inciso I, do Regime Especial nº 45.000002559-04 (vigente até 29/11/21), do qual a Autuada era detentora, o diferimento do ICMS aplicava-se, exclusivamente, às importações de mercadorias do exterior que se enquadrassem no conceito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, para emprego pelo próprio importador em processo de industrialização.

RE nº 45.000002559-04 (antigo PTA nº 16.000128890-39)

**Fica autorizado o diferimento do pagamento do ICMS** incidente sobre a entrada das mercadorias relacionadas no Anexo Único deste Regime, em decorrência de **importação direta do exterior**, para as operações subsequentes praticadas pelo Contribuinte identificado em epígrafe, **observado o seguinte:**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - As mercadorias sejam importadas diretamente pelo estabelecimento acima identificado, na qualidade de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem com o fim específico de industrialização.

(...) (Destacou-se)

Porém, como visto anteriormente, os cilindros diversos (partes e peças de máquinas e equipamentos industriais), cujas aquisições/entradas no estabelecimento autuado ocorreram em datas posteriores a 01/04/17, são classificados com 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.

### 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.

### **Efeitos de 01º/04/06 a 11/06/19**

"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 41, 46, 55 e 60 da Parte 1 do Anexo II quando se tratar de ativo permanente."

(...) (Destacou-se)

Corretas, portanto, as exigências fiscais.

### **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 absolutamente claro 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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Pedro Henrique Silva Anselmo e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Patrícia Pinheiro Martins. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Vítor Rodrigues Pimentel (Revisor) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues.

**Sala das Sessões, 16 de julho de 2025.**

**Dimitri Ricas Pettersen**  
**Relator**

**Cindy Andrade Moraes**  
**Presidente**

m/p