

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.314/25/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.003878050-77	
Impugnação:	40.010158838-41	
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, incisos III e XVII do RICMS/02, que vedam 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, item 6 c/c art. 6º, inciso II e art. 12º, § 1º, 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 da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

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

- aproveitamento indevido de créditos do imposto, provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento. Exige-se ICMS, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75;

- falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual nas aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo. Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75;

- 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 do Regime Especial nº 45.000002559-04, concedido à Autuada. Exige-se o ICMS e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação ao presente Processo Tributário Administrativo Eletrônico – e-PTA, às págs. 84/114, e requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação Fiscal de págs. 193/215, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais – CCMG, em Parecer de págs. 216/244, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas 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 Nulidade do Auto de Infração

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

Alega que a Fiscalização, ao indicar as operações glosadas, teria se limitado a apresentar os Documentos Auxiliares da Nota Fiscal Eletrônica – DANFE's correspondentes, sem, contudo, descrever as razões pelas quais entende que os itens glosados enquadrar-se-iam às infrações correspondentes.

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

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

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

A formalização do lançamento encontra-se disciplinada no Estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo RPTA, em seu art. 89.

RPTA

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

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

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

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

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

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

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

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

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

(...)

(Grifou-se)

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

Nesse sentido, ressalta-se que o Relatório Fiscal Complementar, anexado ao Auto de Infração, detalha as irregularidades apuradas e os fundamentos fáticos e legais referentes à presente autuação.

Esse relatório 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 desses materiais de uso ou consumo e **(iii)** falta de recolhimento do ICMS referente a importações de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento.

Nesse sentido, foram citados como embasamento legal ou como infringidos normas e dispositivos legais absolutamente pertinentes à matéria, tais como os arts. 66, § 22, e 70, incisos III e XVII, do RICMS/02 e a Instrução Normativa (IN) da Superintendência de Tributação – SUTRI nº 01/17, que revogou a Instrução Normativa da Superintendência da Legislação Tributária (SLT) nº 01/86, bem como a Instrução Normativa SUTRI nº 01/09.

Além do Relatório Fiscal Complementar, foram acostadas aos autos as planilhas Excel referentes ao Anexo 1 (Demonstrativo do Crédito Tributário), ao Anexo 2 (referente ao aproveitamento indevido de créditos e diferencial de alíquotas), contendo a relação dos itens cujos créditos de ICMS foram estornados pelo Fisco, e ao Anexo 03 (encerramento de diferimento na importação).

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

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.

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

A Impugnante defendeu-se plenamente da acusação que lhe foi imputada, o que pode ser observado mediante simples leitura de sua peça defensiva.

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

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

Do Pedido de Prova Pericial

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária para demonstrar que os bens glosados são produtos intermediários.

Para tanto, apresenta os quesitos de pág. 29 da Impugnação.

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

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

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

AGRAVO DE INSTRUMENTO-CV 1.0024.14.076459-8/001

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO.

A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA.

(DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15; DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Nesse contexto, assim prescreve o 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;

(...)

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial, por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades, inerentes ao período de janeiro a dezembro de 2020:

- aproveitamento indevido de créditos do imposto, provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento. Exige-se ICMS, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75;

- falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual nas aquisições

interestaduais de materiais de uso e consumo. Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75;

- 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 do Regime Especial nº 45.000002559-04, concedido à Autuada. Exige-se o ICMS e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

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

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

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

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

Em face disso, o Superior Tribunal de Justiça teria assentado o entendimento de que a Lei Complementar 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).

Entende a Impugnante que, a partir da vigência da LC nº 87/96, os produtos intermediários e insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejariam direito à crédito, em razão do princípio da não cumulatividade. Cita vários julgados.

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

Nesse sentido, entende a Impugnante que “é necessário dar interpretação restritiva ao art. 33, I, da LC 87/96 (por se tratar de regra que excepciona a regra geral do direito de crédito), limitando a postergação do direito de crédito aos bens não essenciais à consecução da atividade-fim (bens de uso e consumo do estabelecimento, i.e., do local que dá suporte à atividade fim da empresa), separando-os dos bens

utilizados ou consumidos no processo produtivo, os quais se subsumem ao conceito de produtos intermediários”.

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

Destaca que, de acordo com o RICMS/02 e com a IN SLT nº 01/86, que estabeleceram diretrizes e pressupostos para a apropriação de créditos derivados da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários, e bens do ativo imobilizado, os produtos adquiridos pelo Contribuinte, em sua maior parte materiais refratários, enquadrar-se-iam à perfeição no conceito tradicional de produtos intermediários, pois 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 exaurimento ou inutilização do produto em sua finalidade), em curto espaço de tempo.

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

Afirma que, no caso concreto, os refratários adquiridos pelo estabelecimento – arrolados nos DANFE’s glosados – enquadrar-se-iam à perfeição no conceito de produtos intermediários, visto 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*”.

Nessa linha, a Impugnante expõe que os fatos demonstrariam que os produtos em questão são autênticos produtos intermediários, não se podendo aceitar a restrição imposta de forma ainda mais rígida pela Fiscalização, estornando créditos legítimos tomados pelo contribuinte nas aquisições de materiais essenciais ao processo produtivo, tais como, a título de exemplo, “*o Bloco Refratário Magnesita Korbloc, especificamente utilizado no Alto Forno e que possui a função primordial de separar o gusa da escória no interior do canal principal, sendo consumido pelo mecanismo de corrosão e ataque químico do gusa durante a campanha do canal principal*”.

Relata que os “*materiais glosados desgastam-se em um exíguo espaço temporal, sendo aplicados diretamente e consumidos integralmente no processo produtivo siderúrgico. Na oportunidade, a Empresa apresenta planilha explicativa com a função de cada item em seu processo produtivo (doc. 03) e ainda laudo pericial produzido em caso da própria impugnante envolvendo os refratários utilizados em sua*

planta industrial (doc. 04)”, oportunidade em que tece considerações complementares sobre os materiais refratários.

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

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

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

Segue sustentando a Impugnante que “o alto forno ou aciaria fazem parte do núcleo de uma usina siderúrgica; ademais, os que bem conhecem o processo siderúrgico jamais podem conceber que materiais utilizados na aciaria, tais como válvulas, placas e tubos que entram em contato com o produto e que exercem função primordial no processo industrial sejam considerados de simples uso e consumo”.

Cita diversas jurisprudências que entende corroborarem o seu entendimento, afirmando que “os caminhos jurisprudenciais ratificam os argumentos jurídicos da empresa e demonstram a necessidade de procedência dos presentes”.

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

Pondera, também, que, 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.

Nessa linha, a Impugnante requer que o CCMG, diante dos reiterados precedentes sobre a matéria, assim como à vista da essencialidade e atuação particularizada dos produtos autuados no processo industrial siderúrgico, considere as decisões elencadas em sua peça de defesa e determine o cancelamento do estorno dos créditos procedido pela Fiscalização.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Finaliza requerendo que o CCMG atente para a possibilidade de reenquadramento dos 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 Constituição Federal, 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 – STF 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

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

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

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)

Ultrapassadas 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

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, 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.

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

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

IN SLT nº 01/86

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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

(...)

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

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

(...)

(Grifou-se)

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 destas.

IN SLT n° 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."

(...)

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

(...)

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

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

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

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

Assim sendo, não merece prosperar o pleito da Impugnante para que, caso os produtos em discussão não sejam considerados como intermediários, reconheça-se que seriam produtos pertencentes ao ativo imobilizado, visto que a própria Impugnante afirma que não teriam vida útil superior a 12 (doze) meses.

A conclusão é a mesma em relação às hipóteses previstas no § 12 do art. 66 do RICMS/02, infra reproduzidas:

RICMS/02

Art. 66. (...)

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

I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;

II - a parte de bem imobilizado em partes;

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

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

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

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

(...)

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

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

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

Contudo, as partes e peças objeto da presente autuação são destinados 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;

(...)

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

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

(...)

(Grifou-se)

Não há qualquer dúvida de que os materiais autuados são partes de equipamentos individualizados, cujos créditos são vedados pelo art. 70, inciso XVII, do RICMS/02, quanto às aquisições posteriores a 01/04/17, caso dos autos.

Esses materiais não se enquadram na hipótese estabelecida no art. 66, § 6º, do RICMS/02, uma vez que não aumentam a vida útil do bem principal, por prazo superior a 12 (doze) meses, mesmo porque eles próprios não possuem essa vida útil, como afirmado pela própria Impugnante, sendo utilizados para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho dos bens em que aplicados.

É esse o entendimento externado em diversas decisões deste E. Conselho, com a aprovação da glosa de créditos de tijolos e outros materiais refratários, como se vê, a título de exemplos, nos Acórdãos nº 24.038/22/1ª e 24.574/23/3ª.

Com relação ao laudo acostado pela Impugnante à sua defesa, há que se destacar que não há como 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 materiais no estabelecimento autuado ocorreram em datas posteriores a 01/04/17.

De igual forma, os acórdãos deste E. Conselho citados pela Impugnante (nº 14.549/00/1ª, 15.478/02/1ª e 2.665/02/CE) 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, incisos III e XVII, do RICMS/02.

De toda forma, a Manifestação Fiscal, anexa aos autos do e-PTA, faz uma abordagem minuciosa a respeito do mencionado laudo e planilha acostados pela Defesa.

Concluindo, analisando-se as planilhas elaboradas pelo Fisco, verifica-se que todos os materiais objeto da presente atuação, pelas razões já expostas, enquadram-se nas hipóteses previstas no art. 66, §§ 13 e 22, do RICMS/02, sendo caracterizados como materiais de uso e consumo.

Por outro lado, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como já afirmado, o critério da “utilização na consecução da atividade econômica” é condição necessária, embora não suficiente, para determinar se certo bem é ou não alheio à atividade do estabelecimento, nos termos previstos em norma legal distinta, no caso a Instrução Normativa da Diretoria de Legislação Tributária da Secretaria da Receita Estadual - 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, o entendimento da Impugnante de que todos os insumos de produção dão direito ao aproveitamento de créditos fiscais de ICMS, condicionando apenas a comprovação de que eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial.

Ademais, o art. 33, *caput* e inciso I, da LC nº 87/96 estabelece que, na aplicação do art. 20 da mesma lei, utilizado como 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.

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.

Por fim, importa reproduzir parte da análise do Fisco sobre os produtos relacionados no “Doc. 3” e no “Doc. 4”, apresentados pela Impugnante (análise completa constante das págs. 11/15 da Manifestação Fiscal):

Manifestação Fiscal

Da planilha apresentada pela Autuada, percebemos que todos os itens são utilizados em equipamentos ou máquinas pertencentes ao ativo imobilizado – máquina de lingotamento, alto forno, panela de aço, convertedores, forno elétrico a arco (FEA) e panela de gusa, na Aciaria e nos altos fornos.

Os tijolos refratários são utilizados como revestimento de segurança e minimizam a temperatura de carcaça do revestimento do equipamento no qual são utilizados, bem como evitam uma possível ocorrência de acidente em caso de infiltração do aço.

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

Da transcrição de alguns trechos da planilha apresentada, percebemos que os materiais e tijolos refratários enquadram-se no conceito de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, com duração inferior a 12 (doze) meses, não podendo ser contabilizados como ativo imobilizado. Logo, não cabe o creditamento do imposto nos termos das normas regulamentares acima citadas, prevalecendo, assim, a regra geral do inciso IV da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

De igual forma, não se enquadram no conceito de produto intermediário os plugs, sub-plugs, válvulas, coletores. Todos os materiais e tijolos refratários objeto do auto de infração são componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição desses itens, tendo em vista seu desgaste natural, mas que não são, de forma alguma, produtos individualizados, enquadrando-se no inciso IV da IN nº 01/86 (peças de reposição/manutenção).

A Autuada informa também, que todos os itens autuados possuem vida útil inferior a 12 meses e não se desgastam pelo mero curso do tempo, mas antes pela aplicação direta na linha de produção.

E, muito importante, a Autuada informa que os refratários não se incorporam na composição físico-química do bem resultante do processo produtivo (págs. 19/20 da Impugnação) e que o maquinário que os contém se preserva intacto.

(...)

Apesar das declarações da Impugnante, destacamos que em relação aos refratários e tijolos refratários, utilizados para revestir o forno ou no revestimento em geral, tais como de bicas, cais de corrida do alto forno e painéis, os créditos de ICMS relativos às suas entradas foram admitidos até 31/03/17, conforme itens 26 e 30 do Anexo Único da Instrução Normativa SUTRI Nº 01/2009, que 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.

(...)

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 aperfeiçoe 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.

Nas palavras da própria Impugnante, 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.

A empresa apresenta laudo pericial produzido em caso simulado, bem como pela sua área técnica envolvendo os refratários utilizados em seu processo produtivo. E, no próprio texto da impugnação, ela cita alguns dos produtos autuados, afirmando que “são autênticos produtos intermediários”. Vejamos:

(...)

Análise: a panela de aço é o equipamento que faz a industrialização. Os blocos e tijolos refratários são parte/peça da panela. Sendo assim, são classificados, pela legislação do ICMS, com material de uso e consumo.

E mesmo o produto citado pela Impugnante, o Bloco Refratário Magnesita Korbloc, especificamente utilizado no Alto Forno e que possui a função primordial de separar o gusa da escória no interior do canal principal, também deve ser classificado como peça/parte do alto forno, sem o qual o mesmo não tem identidade/função própria.

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

Como pode ser visto na literalidade do texto legal, partes e peças de máquinas e equipamentos, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ainda que desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto resultante de qualquer processo produtivo... têm seu crédito vedado. Este fato está disposto no § 6º do art. 66 do RICMS/2002. Este é o entendimento da SUTRI, expressado na resposta da Consulta de Contribuintes 075/2018, conforme veremos adiante. E este é exatamente o caso que se apresenta.

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

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

Pela sua própria natureza, esses produtos enquadram-se na definição de material de uso ou consumo. Portanto, em consonância com a legislação tributária vigente, fica perfeitamente claro que os materiais e

tijolos refratários não se enquadram na definição de produto intermediário. É, pela sua própria natureza, aplicação e função, produto de uso ou consumo, que não é consumido imediata e integralmente no processo de industrialização por tratar-se de material diverso.

(...)

Como já mencionado, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco está respaldada em diversas decisões deste E. Conselho, 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.

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.

A Impugnante requer que *“sejam canceladas as multas aplicadas, nomeadamente a injustificável multa de revalidação”*, sem, contudo, apresentar justificativa ou argumento para sua solicitação.

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

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.

(...)

Assim dispõe o art. 53 da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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 aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

(...)

(Grifou-se)

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

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;

(...)

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

Também foi constatada a falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota entre a alíquota interna e a interestadual, relativo às aquisições interestaduais dos materiais de uso e consumo analisados na irregularidade nº 01 do Auto de Infração.

A Impugnante afirma que inexistiria o dever de pagamento de diferencial de alíquota quando o produto é considerado matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, segundo a disposição do art. 1º, inciso VII, do RICMS/02, e, como, no seu entendimento, os bens glosados pela Fiscalização são caracterizados como produtos intermediários, a exigência consubstanciada neste item deveria ser integralmente cancelada.

De plano, verifica-se que as alegações apresentadas pela Defesa já se encontram superadas. Uma vez comprovada a natureza de material de consumo das partes e peças ora autuadas, decorre a obrigação legal de se recolher o diferencial de alíquota sobre a sua aquisição em operação interestadual.

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

As exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, encontram-se respaldadas no art. 5º, § 1º, item 6, c/c o art. 6º, inciso II, e o art. 12, § 1º, todos da Lei nº 6.763/75, e o art. 43, § 8º, do RICMS/02, a seguir transcritos:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

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

Por fim, a irregularidade nº 03 do Auto de Infração refere-se à 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 do Regime Especial nº 45.000002559-04, do qual a Autuada é detentora.

Exige-se o ICMS e a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

De acordo com o art. 1º do Regime Especial nº 45.000002559-04, do qual a Autuada era detentora no período autuado, 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)

Versão de 04/01/06 (Anexo 8 do Auto de Infração)

Art. 1º. 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

Versão de 21/08/20 (Anexo 9 do Auto de Infração)

Art. 1º. Fica autorizado aos estabelecimentos industriais identificados em epígrafe, doravante denominados ARCELORMITTAL, o diferimento do pagamento do ICMS incidente sobre a entrada de mercadorias, em decorrência de importação direta do exterior, para as operações subsequentes por estes praticadas, desde que as mercadorias sejam importadas na qualidade de matéria-prima, **produto intermediário** e material de embalagem, e destinadas exclusivamente à industrialização dos seus produtos.

(...) (Destacou-se)

A Impugnante defende que igual raciocínio deveria ser utilizado para o cancelamento desta irregularidade, uma vez que as mercadorias importadas sob o referido regime também teriam sido materiais refratários destinados a seu processo produtivo, sendo caracterizados, no seu entendimento, como produtos intermediários, estando efetivamente atendidas as previsões do Regime Especial c/c o item 37, alínea “a”, do Anexo II do RICMS/02.

Porém, verifica-se que alegações apresentadas pela Defesa já se encontram superadas, uma vez comprovada a natureza de material de uso e consumo dos materiais refratários ora autuados, como visto anteriormente.

Assim, constata-se de forma clara e cristalina que a utilização do diferimento do ICMS na importação dos materiais refratários autuados se deu de forma indevida, uma vez destinados ao uso e consumo do estabelecimento autuado, contrariando o disposto no art. 1º do Regime Especial nº 45.000002559-04, que restringe o benefício às mercadorias importadas na qualidade de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem com o fim específico de industrialização.

Por consequência, a descaracterização do diferimento do ICMS, nas importações realizadas pela Impugnante, está respaldada no descumprimento do regime especial a ela concedido, como supratranscrito e, ainda, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do destinatário, ressalvado o disposto em regime especial e nos itens 37, 41, 49 e 54 da Parte 1 do Anexo II quando se tratar de ativo permanente.

(...) (Grifou-se)

Corretas, portanto, as exigências fiscais.

Registra-se que, 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.

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 da Impugnante de cancelamento das *“multas aplicadas, nomeadamente a injustificável multa de revalidação”*, para todas as irregularidades do Auto de Infração (irregularidades 01, 02 e 03).

Por fim, as questões de cunho constitucional suscitadas pela Impugnante não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este Órgão Julgador, nos termos do art. 110, inciso I, do RPTA, *“a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”*.

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