

Acórdão: 24.480/23/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002559768-26  
Impugnação: 40.010155402-27  
Impugnante: Aperam Inox América do Sul S.A.  
IE: 687013342.03-52  
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. Crédito tributário retificado pelo Fisco, após análise dos argumentos da Impugnante. Corretas as exigências remanescentes do ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.**

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO – ATIVO PERMANENTE - OPERAÇÃO INTERESTADUAL.** Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento autuado. **Infração caracterizada nos termos art. 5º, § 1º, “6” c/c art. 6º, inciso II e art. 12º, § 2º, todos Lei nº 6.763/75, e art. 43, § 8º do RICMS/02. Corretas as exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.**

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

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, inerentes ao período de janeiro a dezembro de 2018:

1. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo;
2. Falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, referente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo.

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.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 74/107, requerendo, ao final, o integral provimento de sua defesa.

Acatando parcialmente os argumentos da Impugnante, o Fisco retifica o crédito tributário, nos termos dos demonstrativos acostados às págs. 927/928, excluindo as exigências fiscais referentes aos valores já estornados pela Autuada, de acordo com as normas estabelecidas no Regime Especial nº 45.000.005.162-01, do qual é beneficiária.

Regularmente cientificada, a Autuada adita sua impugnação às págs. 935/966, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 977/995.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 996/1.052, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do lançamento e pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco às fls. 927/928.

---

## **DECISÃO**

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

### **Das Preliminares**

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

A Impugnante narra, inicialmente, que *“a fiscalização exige ICMS, multa de revalidação e multa isolada, ao suposto de que o estabelecimento autuado teria aproveitado indevidamente créditos do imposto tirados de entradas de bens classificados como de uso e consumo e que teria deixado de recolher o ICMS-Difal relativo a mercadorias também destinadas ao uso e consumo do estabelecimento”*.

A seu ver, porém, o presente lançamento *“padece de vícios de motivação, não tendo apresentado os critérios empregados para a classificação das mercadorias adquiridas ou a descrição das respectivas características e aplicações no processo produtivo desenvolvido no estabelecimento autuado. Sem isso, é impossível verificar a subsunção dos fatos ao conceito da norma tributária supostamente vulnerada”*.

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

Pontua que *“a legislação mineira - a qual o fiscal está plenamente vinculado - prevê, portanto, a descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado!”*.

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

*sanáveis, porquanto existam por mera exigência de organização da Administração Pública”, acrescentando, contudo, ser “inegável que, em casos outros, sua inobservância é extremamente danosa e grave, na medida em que interfere diretamente nas garantias do administrado ou na segurança e certeza em relação ao conteúdo do ato administrativo”.*

Sustenta que, *“in casu, como antecipado, a fiscalização tributária do Estado de Minas Gerais não teceu quaisquer esclarecimentos a razões pelas quais entende que os itens autuados seriam materiais de uso e consumo, sendo correta a classificação de produtos intermediários atribuída pela Impugnante”, sendo certo que “é exatamente na impossibilidade de confirmação da infração supostamente cometida que se encontra explícita a afronta ao direito de defesa do contribuinte, porquanto o impele ao estabelecimento de inferências e conjecturas acerca do lançamento tributário”.*

Argumenta que *“não se pode pretender sustentar, do ponto de vista jurídico, uma exigência tributária sem que se indique na peça fiscal, de maneira clara, precisa e inequívoca, os fatos e fundamentos jurídicos que autorizam ou exigem a prática do ato de lançamento”.*

Diferencia os conceitos de “motivos” e “motivação” do ato administrativo, destacando que, *“conquanto ambos retratem requisitos de validade do ato administrativo, a ‘motivação’ se distingue dos ‘motivos’, constituindo exatamente a sua ‘exposição’. A motivação integra a ‘formalização’ do ato administrativo e representa a fundamentação na qual são expostos (a) a regra de direito habilitante, (b) os fatos em que o agente se estribou para decidir e (c) a relação de pertinência lógica entre os fatos ocorridos e o ato praticado. Não existe motivação implícita!”.*

Acentua que *“o vício de motivação prejudica sobremaneira as possibilidades de defesa do contribuinte. Naturalmente, não se pode defender de acusação fiscal que não se pode compreender. O prejuízo é flagrante. Decerto, o ordenamento jurídico exige a perfeita descrição dos fatos e motivos da acusação fiscal, eis que não se limita em garantir ao contribuinte uma defesa meramente formal, mas, em contrapartida, possibilitando-o chances concretas de ilidir as acusações que o cercam”.*

Tece outros comentários sobre o tema e afirma que, *“nesse contexto, é peremptória a declaração de nulidade do auto de infração, por ausência de motivação e cerceamento de defesa. Não se trata de formalismo vazio, mas de respeito aos comandos constitucionais da ampla defesa e do contraditório (art. 5º, LIV e LV, da CR/88), como, de resto, é o entendimento da jurisprudência”.*

Transcreve o art. 8º do RPTA, *“que aponta a observância às garantias processuais do contribuinte como requisito de validade do processo tributário administrativo” e requer que seja declarada “a nulidade da exigência fiscal consubstanciada no auto de infração em epígrafe, por efetiva falta de motivação e por não seguir os ditames do art. 142 do CTN”.*

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, ressalta-se que, o Relatório Fiscal 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 e **(ii)** falta de recolhimento do ICMS referente à diferença de alíquotas devida nas aquisições interestaduais desses materiais de uso ou consumo.

No mesmo relatório consta a observação de que “*os créditos de ICMS relativos a entradas de refratários e tijolos refratários foram admitidos até 31/03/2017*”.

Foi ressaltado, porém, que os créditos relativos aos mencionados refratários, cujas entradas no estabelecimento tenham ocorrido em data posterior a 01/04/17, passaram a ser vedados pela legislação vigente.

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 SUTRI nº 01/17, que revogou a Instrução Normativa SLT nº 01/86, bem como os itens 26 e 30 (dentre outros) do Anexo Único da Instrução Normativa SUTRI nº 01/09.

### RICMS/02

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

(...)

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

(...)

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

[...]

Efeitos a partir 01/04/17

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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

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

(...)

Efeitos a partir de 01/04/17

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

(...)

Instrução Normativa SUTRI n° 01/17

Efeitos a partir 01/04/17

(...)

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.

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

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

Instrução Normativa SLT n° 01/86

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

(...)

V - Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior as partes e peças que, mais que meros

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

Instrução Normativa SUTRI N° 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:		
26	Refratário	Utilizado para revestir o forno ( mufas e estufas), compondo ou se desgastando na obtenção do produto final."

(...)

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)

Por outro lado, analisando-se o Anexo 2 do Auto de Infração, verifica-se que a glosa dos créditos se restringe a refratários diversos, cujas entradas no estabelecimento autuado ocorreram em datas posteriores a 01/04/17.

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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto n° 44.747/08, contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais tidos por infringidos, 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.

Ressalte-se, por fim, que todas as observações acima, relativas à glosa de crédito 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 por ela considerados pertinentes.

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

RPTA

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

### **Do Mérito**

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

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2018, relativos a materiais de uso e consumo.

Como já afirmado, a glosa dos créditos se restringe a “materiais refratários” diversos, cujas entradas no estabelecimento autuado ocorreram em datas posteriores a 01/04/17.

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

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

Salienta, nesse sentido, que “o Superior Tribunal de Justiça assentou o entendimento de que a LC 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrassem o produto final (art. 20, § 1º). Dessa forma, a partir da vigência da LC 87/96, os produtos intermediários e insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não-cumulatividade”.

Destaca que, “à luz da Constituição, da Lei Complementar nº 87/96, do RICMS/MG e da IN SLT 01/1986, o elemento indispensável à caracterização jurídica dos produtos intermediários é a sua **essencialidade** ao processo de produção. Afinal, como visto, segundo o entendimento esposado pelo STJ, os outros requisitos tradicionalmente vinculados ao conceito classificatório produtos intermediários – consumo imediato e integral –, seriam derivados de padrões normativos vigentes à época do Convênio ICM 66/88, que não teriam encontrado ressonância no novo paradigma após a LC 87/96”.

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

- (i) matérias-primas, que se integram à estrutura físico-química do produto em fabricação;
- (ii) materiais de embalagem, que não integram a estrutura físico-química do produto, mas lhe servem de invólucro protetor e;
- (iii) **produtos intermediários**, que, a seguir o **conceito tradicional** (originário do vetusto Convênio ICMS 66/88), são produtos essenciais ao processo produtivo, nele consumidos de forma imediata e integral, em curto período de tempo (inferior a 12 meses).

Relata que, “embora cada Estado da Federação tenha, a seu modo particular, buscado conceituar e distinguir matérias-primas, bens do ativo fixo, de uso e consumo e produtos intermediários, ao longo dos anos a delimitação de cada uma dessas figuras ganhou relativa uniformidade”, complementando que, “no Estado de Minas Gerais, assumem particular relevância o RICMS/MG e da IN SLT 01/1986, 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 materiais refratários adquiridos pelo contribuinte e glosados na presente autuação **enquadram-se à perfeição no conceito tradicional de produtos intermediários**: são essenciais ao processo de fabricação do aço (sua falta implicando na descontinuidade do processo fabril); são consumidos de modo imediato (sendo empregados diretamente na linha de produção) e integral (com exaurimento ou inutilização do produto em sua finalidade), em curto espaço de tempo”.

Contudo, segundo seu entendimento, “a administração fazendária simplesmente indicou de forma sumária que todos os itens tratados seriam simples bens de uso e consumo do estabelecimento. Além de ter incorrido em erro de procedimento, não tendo fundamentado da maneira devida o convencimento fiscal, a



fiscalização estadual adotou um **conceito restritivo** de produtos intermediários, destoante do conceito positivado na legislação, exigindo como requisito conceitual o **consumo instantâneo do bem no processo produtivo, isto é, ‘em uma única operação’**”.

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

Ressalta, nessa linha, que “o Superior Tribunal de Justiça já assentou que bens intermediários são inutilizados, consumidos ou desgastados em um **lapso de tempo inferior a 12 meses**, não se fazendo necessária a verificação de consumo instantâneo, ou em um único ciclo de produção”, acrescentando que “consumo imediato significa utilização direta do produto intermediário no processo produtivo. O imediatismo exigido não significa consumo instantâneo, mas sim **a aplicação direta do produto intermediário na linha de produção**. Imediato é aquilo que não é mediado por algo, isto é, que é aplicado diretamente”.

Na sua visão, “no caso concreto, os refratários adquiridos pelo estabelecimento – arrolados nos DANFES glosados – enquadram-se à perfeição no conceito de produtos intermediários: são essenciais ao processo siderúrgico (sua falta implicando na descontinuidade do processo produtivo)”, uma vez que se referem a “diversos tipos de materiais refratários, valendo destacar os tijolos refratários, peças refratárias, sub plug e arruela refratária utilizados em altos fornos, fornos elétricos, convertedores e forno panela, conforme documento preparado pela área técnica da IMPUGNANTE, contendo a análise técnica do processo produtivo do aço, bem como a constatação da forma de utilização e consumo dos materiais refratários durante a produção do aço (**doc. 03 da impugnação protocolada em 09.01.23**)”.

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, “feitos os esclarecimentos acima, os fatos demonstram que os produtos em questão e a acima enumerados, 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 como os tijolos refratários, valendo a reprodução de trechos da análise técnica apresentada (**doc. 03 da impugnação protocolada em 09.01.23**)”, oportunidade em que reproduz excertos constantes em laudos relativos aos materiais refratários, anexados à sua defesa.

A seguir, a Impugnante reitera que, “à luz do RICMS/MG e da IN SLT 01/1986, são 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 desgastam-se em um exíguo espaço temporal, sendo aplicados diretamente e consumidos integralmente no processo produtivo siderúrgico. O laudo apresentado (**doc. 03 da impugnação protocolada em 09.01.23**) demonstra as funções de cada bem na etapa operacional, não deixando margem para dúvidas sobre as características de tais itens e classificação como legítimos produtos intermediários”, oportunidade em que tece considerações complementares sobre os materiais refratários.

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, “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 da presente”.

Nessa linha, a Impugnante finaliza requerendo que este E. CC/MG 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:

Constituição Federal de 1988

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

### RE 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.” REL. MIN. ILMAR GALVÃO, PRIMEIRA TURMA, DJ DE 22.11.1996) (GRIFOU-SE E DESTACOU-SE)

### RE 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 EVOCÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL PARA A MANUTENÇÃO.**”**

(DESTACOU-SE)

### RE 354.935 AGR

**“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.” (REL. MIN. ELLEN GRACIE, PRIMEIRA TURMA, DJ DE 21.02.2003).**

(DESTACOU-SE)

### RE 503.877 AGR

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

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

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

III - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO”

(DESTACOU-SE)

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 n° 87/96 estabelece que, na aplicação do art. 20 da mesma lei, deverá ser observado que os créditos de materiais de uso e consumo somente darão direito a créditos de ICMS a partir de 01/01/33.

LC n° 87/96

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

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1° de janeiro de 2033; (Redação dada pela Lei Complementar n° 171, de 2019)

(...)

Ultrapassadas as questões vinculadas à CF/88 e à LC n° 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 (efeitos a partir de 01/04/17), não se compreende no consumo a que se refere a alínea “b” do inciso V do *caput* o desgaste de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento.

RICMS/02

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

(...)

Efeitos a partir de 01/04/17

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 nº 01/86

Efeitos a partir de 01/04/17

(...)

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

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

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

(Grifou-se e destacou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Instrução Normativa SLT nº 01/86

(...)

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

Corroborar esse entendimento a decisão do Supremo Tribunal Federal no RE nº 195.894-4 (dentre outras decisões reproduzidas pelo Fisco em sua manifestação), que foi assim ementada:

RE Nº 195.894-4

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

(GRIFOU-SE)

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

Instrução Normativa SLT nº 01/86

(...)

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

(Redação Original)

V - Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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*:

Instrução Normativa SUTRI N° 01/17

Art. 2º - **Ficam revogados:**

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

(...)

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

(Destacou-se)

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

RICMS/02

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

(...)

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

(...)

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

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

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

Quanto a esse tema, o Acórdão nº 20.182/11/1ª deste E. Conselho é bastante esclarecedor, ao afirmar que cabe à empresa autuada comprovar, para fins de direito a



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 § 12 do art. 66 do RICMS/02, 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 os materiais refratários objeto da presente autuação não se confundem com um bem principal fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte, assim como não se referem a componentes de um bem principal, assim considerada a mercadoria utilizada na fabricação de bem do ativo imobilizado no próprio estabelecimento do contribuinte.

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

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

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

Reitere-se, porém, que não é esse o caso dos autos, pois a própria Impugnante apropriou os créditos relativos aos materiais refratários 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, não faz qualquer sentido a alegação ou os seguintes pleitos da Impugnante: **(i)** “*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 da presente*”, 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, os materiais refratários 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, todos os materiais refratários 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 todos eles deram entrada no estabelecimento autuado em datas posteriores a 01/04/17.

### RICMS/02

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

(...)

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

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

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

(...)

Efeitos a partir de 01/04/17

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

(...) (Grifou-se e destacou-se)

Não há qualquer dúvida de que os materiais refratários 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.

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, sendo utilizados para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho dos bens em que aplicados.

É esse o entendimento externado no Acórdão nº 24.038/22/1ª, que menciona outras decisões deste E. Conselho, o qual aprovou a glosa de créditos de tijolos e outros materiais refratários, *in verbis*:

ACÓRDÃO Nº 24.038/22/1ª

PTA/AI: 01.001488954-66

(...)

IMPUGNANTE: LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A.

IE: 493073229.52-22

(...)

“DA IRREGULARIDADE “1” - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO

A IRREGULARIDADE REFERE-SE A APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO AUTUADO.

(...)

**QUANTO AOS TIJOLOS REFRAATÓRIOS**, HÁ QUE SE DESTACAR QUE A 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO, EM SESSÃO REALIZADA EM 23/09/21, CONVERTEU O JULGAMENTO NO INTERLOCUTÓRIO DE FL. 241, COM O SEGUINTE TEOR:

“ACORDA A 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CCMG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM EXARAR DESPACHO INTERLOCUTÓRIO PARA QUE A IMPUGNANTE, NO PRAZO DE 30 (TRINTA) DIAS, CONTADO DO RECEBIMENTO DA INTIMAÇÃO, JUNTE AOS AUTOS PROVAS QUE CORROBOREM SUAS ALEGAÇÕES ATINENTES À POSSIBILIDADE DE APROVEITAR OS CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS 24.038/22/1ª 33 CRÉDITOS DO PRODUTO TIJOLO REFRAATÓRIO, DE

ACORDO COM O DISPOSTO NA LEGISLAÇÃO VIGENTE. O PRAZO ESTABELECIDO PARA O CUMPRIMENTO DA PRESENTE DELIBERAÇÃO, SUPERIOR AOS 10 (DEZ) DIAS PREVISTOS NO ART. 157 DO RPTA, JUSTIFICA-SE PELA COMPLEXIDADE NA OBTENÇÃO DAS INFORMAÇÕES E/OU DOCUMENTOS SOLICITADOS. EM SEGUIDA, VISTA À FISCALIZAÇÃO ..." (GRIFOU-SE)

EM ATENÇÃO À MEDIDA, A IMPUGNANTE INFORMA QUE ANEXOU AOS AUTOS LAUDOS TÉCNICOS QUE COMPROVIAM QUE "OS TIJOLOS REFRAATÓRIOS QUE ENSEJARAM A GLOSA DOS CRÉDITOS TOMADOS SÃO, INEGAVELMENTE, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS", UMA VEZ QUE: (I) SÃO ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO; (II) SÃO CONSUMIDOS DIRETAMENTE NESTE PROCESSO; (III) AO ENTRAREM EM CONTATO DIRETO COM O CLÍNQUER EM ESTADO PASTOSO E INCANDESCENTE, SE DESGASTAM, SENDO QUE O MATERIAL DESGASTADO É INCORPORADO AO CLÍNQUER, OU SEJA, O TIJOLO REFRAATÓRIO DESGASTADO É INCORPORADO AO CLÍNQUER DURANTE A FASE DE CLINQUERIZAÇÃO, INCORPORANDO-SE, ASSIM, AO NOVO PRODUTO.

AFIRMA QUE, PARA QUE DÚVIDAS NÃO PAIREM, DEVE-SE CONFERIR OS LAUDOS TÉCNICOS POR ELA ANEXADOS AO PROCESSO, CONFORME EXEMPLO ABAIXO:

(...)

ENTENDE, DESSE MODO, SER "INEGÁVEL QUE OS TIJOLOS REFRAATÓRIOS SÃO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, NA FORMA DA LEGISLAÇÃO MINEIRA, EIS QUE SÃO EMPREGADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DO CIMENTO E SÃO INTEGRADOS AO NOVO PRODUTO (CLÍNQUER) DURANTE A FASE DE CLINQUERIZAÇÃO".

RESSALTA QUE, "NA REMOTA HIPÓTESE DE SE ENTENDER QUE A INTEGRAÇÃO DOS REFRAATÓRIOS AO CLÍNQUER SERIA APENAS INCIDENTAL E NÃO ENSEJARIA A CARACTERIZAÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, O QUE SE ADMITE SOMENTE A TÍTULO ARGUMENTATIVO, DEVE-SE SALIENTAR QUE, AINDA ASSIM, É IMPERATIVA A CARACTERIZAÇÃO COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, NA FORMA DA HIPÓTESE (2) ANTERIORMENTE MENCIONADA"<sup>1</sup>.

ADUZ QUE, "COMO DEMONSTRAM OS LAUDOS EM ANEXO (DOC. Nº 02, CIT.), (I) OS TIJOLOS REFRAATÓRIOS EMPREGADOS NO PROCESSO PRODUTIVO DE CIMENTO TÊM CONTATO DIRETO COM OS INSUMOS E COM O PRODUTO EM ELABORAÇÃO, (II) EM FUNÇÃO DO QUAL SOFREM DESGASTE PROGRESSIVO E (III) CONSUMO CONTÍNUO, (IV) EXAURINDO A SUA FINALIDADE NO BOJO DA PRÓPRIA LINHA DE PRODUÇÃO, EM TEMPO INFERIOR A 01 ANO", CONFORME QUADRO EXEMPLIFICATIVO ABAIXO:

(...)

ACRESCENTA QUE, “A TEOR DO ATESTADO PELOS LAUDOS E JÁ MENCIONADO ACIMA, OS REFRAATÓRIOS, EM FUNÇÃO DO DESGASTE OCACIONADO PELO CONTATO DIRETO COM O CLÍNQUER, SÃO INCORPORADOS AO PRODUTO EM ELABORAÇÃO – O QUE, AINDA QUE EVENTUALMENTE SEJA REPUTADO ACIDENTAL POR ESTE C. CCMG, É MAIS DO QUE SUFICIENTE PARA AFASTAR QUALQUER PRETENSÃO DE DESCARACTERIZAÇÃO DOS TIJOLOS REFRAATÓRIOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS À LUZ DO ART. 70, XVII, DO RICMS/MG – QUE, ALIÁS, NÃO COMPÕS A MOTIVAÇÃO OU A FUNDAMENTAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO ORA IMPUGNADO E QUE, POR ISSO, NÃO PODERIA SER SUSCITADO DE TODO MODO”.

CONCLUI, NESSES TERMOS, QUE “RESTA CLARO QUE OS LAUDOS EM ANEXO (DOC. Nº 02, CIT.) ATESTAM CABALMENTE QUE OS TIJOLOS REFRAATÓRIOS QUE ENSEJARAM A AUTUAÇÃO ORA COMBATIDA SÃO, A BEM DA VERDADE, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS – E, COMO TAIS, SÃO APTOS A GERAR OS CRÉDITOS DE ICMS TOMADOS PELA IMPUGNANTE”.

NO ENTANTO, EM QUE PESEM OS SEUS ARGUMENTOS, VERIFICA-SE NÃO ASSISTIR RAZÃO À IMPUGNANTE.

(...)

A PARTIR DESSA DATA (01/04/17), AS PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS NÃO GERAM DIREITO A CRÉDITOS DO ICMS, POR FORÇA DA VEDAÇÃO ESTABELECIDADA NO ART. 70, INCISO XVII DO RICMS/02.

(...)

É EXATAMENTE ESSE O CASO DOS AUTOS, POIS, COMO INFORMADO ANTERIORMENTE, A GLOSA DOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS TIJOLOS REFRAATÓRIOS SE RESTRINGIU ÀS ENTRADAS OCORRIDAS APÓS 01/04/17. OBSERVE-SE QUE, EM TODAS AS FICHAS DOS LAUDOS TÉCNICOS ANEXADOS AO PROCESSO, CONSTAM INFORMAÇÕES IDÊNTICAS À ABAIXO EXEMPLIFICADA:

(...)

COMO SE VÊ, A IMPUGNANTE TENTA ENQUADRAR OS TIJOLOS REFRAATÓRIOS NO INCISO V DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01/86, PORÉM, COMO JÁ AFIRMADO, A HIPÓTESE ESTABELECIDADA NESSE INCISO FOI REVOGADA PELA INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI Nº 1 DE 04/01/17, COM EFEITOS A PARTIR DE 01/04/17.

NÃO HÁ QUALQUER DÚVIDA DE QUE O TIJOLO REFRAATÓRIO É PARTE DE EQUIPAMENTO INDIVIDUALIZADO, CUJO CRÉDITO É VEDADO PELO ART. 70, INCISO XVII DO RICMS/02.

ACRESCENTE-SE QUE O TIJOLO REFRAATÓRIO NÃO SE ENQUADRA NA HIPÓTESE ESTABELECIDADA NO ART. 66, § 6º DO RICMS/02, UMA VEZ QUE NÃO AUMENTA A VIDA ÚTIL DO BEM PRINCIPAL, POR PRAZO SUPERIOR A 12 (DOZE) MESES, MESMO PORQUE ELE PRÓPRIO NÃO POSSUI ESSA VIDA ÚTIL, SENDO UTILIZADO PARA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FINS DE RESTAURAR OU MANTER O PADRÃO ORIGINAL DE DESEMPENHO DO BEM EM QUE APLICADO (FORNO).

(...)

A TÍTULO DE COMPLEMENTAÇÃO, SEGUEM ABAIXO EXCERTOS DA MANIFESTAÇÃO FISCAL SOBRE ESSA QUESTÃO, CUJOS ARGUMENTOS SÃO INTEGRALMENTE RATIFICADOS POR ESTA CÂMARA DE JULGAMENTO, VERBIS:

### MANIFESTAÇÃO FISCAL

“... PRIMEIRAMENTE, IMPORTA INFORMAR QUE O LAUDO TÉCNICO APRESENTADO ANALISOU OS SEGUINTE ITENS:

DESCRIÇÃO	LOCAL DE APLICAÇÃO
TIJOLO REFRAAT MAGKOR S20 VDZ P221	FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO
TIJOLO REFRAAT MAGKOR S2 VDZ B622	FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO
TIJOLO REFRAAT MAGKOR S2 VDZ B322	FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO
TIJOLO REFRAAT MAGKOR A2 VDZ B322	FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO
TIJOLO REFRAAT MAGKOR A2 VDZ B622	FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO
TIJOLO REFRAAT MAGKOR S20 VDZ P220	FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO
TIJOLO REFRAAT MAGKOR A3 VDZ B622	FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO
TIJOLO REFRAAT MAGKOR S5 VDZ B322	FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO
TIJOLO REFRAAT MAGCUT 30 VDZ B622L	FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO
TIJOLO REFRAAT MAGKOR S3 VDZ B622	FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO
TIJOLO REFRAAT MAGKOR S5 VDZ B622	FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO
TIJOLO REFRAAT MAGKOR S3 VDZ B322	FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO
TIJOLO REFRAAT MAGKOR A3 VDZ B322	FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO

(...)

ESSE MATERIAL NÃO PODE SER CARACTERIZADO COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO NOS TERMOS DOS INCISOS V E X DO ART. 66 DO REGULAMENTO DO IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO - RICMS, APROVADO PELO DECRETO Nº 43.080, DE 13 DE DEZEMBRO DE 2002. O TIJOLO REFRAATÁRIO, ASSIM COMO OS DEMAIS MATERIAIS REFRAATÁRIOS APLICADOS NA INDÚSTRIA DO AUTUADO 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 O QUE 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 O TIJOLO REFRAATÁRIO NÃO SE ENQUADRA NA DEFINIÇÃO DE



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

APROVEITAMOS PARA TRAZER ALGUNS TRECHOS DE ACÓRDÃO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES DE MINAS GERAIS QUE CORROBORAM O NOSSO ENTENDIMENTO:

ACÓRDÃO: 23.718/21/3ª (FLS.23/23)

(...)

CABE DESTACAR QUE EM RELAÇÃO AOS TIJOLOS REFRAATÓRIOS, UTILIZADOS PARA REVESTIR O FORNO, OS CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS ÀS SUAS ENTRADAS FORAM ADMITIDOS ATÉ 31/03/17, CONFORME INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI Nº 01/09, QUE DISPÕEM SOBRE A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO DO ICMS RELATIVO À AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS QUE SERÃO EMPREGADAS COMO MATÉRIA-PRIMA OU PRODUTO INTERMEDIÁRIO NA PRODUÇÃO DE FERRO GUSA. A PARTIR DE 01/04/17, TAL PREVISÃO FOI REVOGADA PELA IN SUTRI Nº 01/17.

(...)

ACÓRDÃO: 4.945/17/CE (FL.13) – SUJEITO PASSIVO: LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A. - IE: 059073229.10-63:

(...)

A RECORRENTE ALEGA QUE O CONTATO FÍSICO QUE O CLÍNQUER MANTÉM COM OS MATERIAIS REFRAATÓRIOS, QUE REVESTEM INTERNAMENTE OS FORNOS, PROVOCA O INTENSO DESGASTE DESTES, E QUE DURANTE A FASE DE CLINQUERIZAÇÃO, UM LÍQUIDO QUE SE INFILTRA NOS REFRAATÓRIOS FORMANDO UMA ESPÉCIE DE COLAGEM, SE DESPRENDE COM O PASSAR DO TEMPO SE INCORPORANDO AO CLÍNQUER, E POR CONSEQUÊNCIA, AO PRODUTO FINAL. COMO JÁ EXPOSTO ANTERIORMENTE, NO CASO DE PARTE OU PEÇA EXIGE-SE QUE ESTA DESENVOLVA ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA NA LINHA DE PRODUÇÃO E QUE, ALÉM DISSO, TENHA CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO OBJETO DA INDUSTRIALIZAÇÃO. OUTROSSIM, NÃO É SUFICIENTE QUE HAJA O CONTATO FÍSICO DA PARTE/PEÇA COM O PRODUTO EM FABRICAÇÃO. A LEGISLAÇÃO EXIGE AINDA QUE ESTE CONTATO SEJA TAL QUE IMPLIQUE NA PERDA DE SUAS DIMENSÕES OU CARACTERÍSTICAS ORIGINAIS, ATÉ O PONTO DO EXAURIMENTO, RESULTANDO DAÍ A NECESSIDADE DE SUBSTITUIÇÃO. ENTRETANTO, AS PLACAS SÃO PARTES E PEÇAS, MAS O SEU DESGASTE NÃO SE DÁ EM RAZÃO DE CUMPRIMENTO DE FINALIDADE ESPECÍFICA NO PROCESSO INDUSTRIAL, SENDO APENAS COMPONENTES DE ESTRUTURA ESTÁVEL E DURADOURA, CUJA MANUTENÇÃO PODE IMPORTAR EM SUA SUBSTITUIÇÃO. AS PLACAS, CUJOS CRÉDITOS FORAM ESTORNADOS PELA FISCALIZAÇÃO NÃO SE ENQUADRAM NAS PREMISSAS ACIMA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESCRITAS, PORTANTO, NÃO SÃO CONSIDERADAS MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS, MAS SIM MATERIAL DE USO E CONSUMO.

(...)

ACÓRDÃO: 22.413/20/2ª (FLS.4/5)

(...)

QUESITO 2. QUEIRA O SR. PERITO INFORMAR SE OS MATERIAIS RELACIONADOS EM ANEXO AO AUTO DE INFRAÇÃO SÃO APLICADOS NO PROCESSO PRODUTIVO DA IMPUGNANTE.

RESPOSTA PERITO (LITERAL) SIM. OS MATERIAIS RELACIONADOS EM ANEXO AO AUTO DE INFRAÇÃO SÃO APLICADOS NO PROCESSO PRODUTIVO DA IMPUGNANTE. ENTRETANTO, OS REFERIDOS MATERIAIS - ... TIJOLO REFRAFATÁRIO, ... - NÃO OBSTANTE SEREM APLICADOS NO PROCESSO PRODUTIVO, NÃO SÃO EMPREGADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, NÃO SE INTEGRANDO AOS PRODUTOS CALCÁRIO E CIMENTO, E NÃO SÃO CONSUMIDOS IMEDIATA E INTEGRALMENTE NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO NOS TERMOS DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT 01/86. PORTANTO, NÃO SÃO CONSIDERADOS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. (GRIFO NOSSO)

(...)

APRESENTAMOS, AINDA, PARTE DA CONSULTA DE CONTRIBUINTE 075/2018:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 075/2018

PTA Nº: 45.000014980-45

CONSULENTE: VALLOUREC SOLUÇÕES TUBULARES DO BRASIL S.A.

ORIGEM: BELO HORIZONTE - MG

ICMS - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO - PRODUTO INTERMEDIÁRIO - PARTES E PEÇAS -VEDAÇÃO - É VEDADO O APROVEITAMENTO DE IMPOSTO, A TÍTULO DE CRÉDITO, RELACIONADO 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 CONSEQUENTE, A SUA SUBSTITUIÇÃO PERIÓDICA EM RAZÃO DE SUA INUTILIZAÇÃO OU EXAURIMENTO, EMBORA PRESERVADA A ESTRUTURA QUE AS IMPLEMENTA OU AS CONTÉM, CONFORME PREVÊ O INCISO XVII DO ART. 70 DO RICMS/2002.

(...)

NESTE SENTIDO, EXTRAÍ-SE DA RELAÇÃO DE PRODUTOS ELENCADOS PELA CONSULENTE, PRODUTOS EXPRESSAMENTE DECLARADOS POR ESTA COMO PARTE DE UMA ESTRUTURA DE

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

PRODUÇÃO, QUE NÃO SE ENQUADRARIAM NO CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO: PEDRA/REFRATÁRIO/TAMPÃO/TIJOLO, DISTRIBUIDOR, MANTA/MASSA, AREIA/ARGILA, TIJOLO REFRATÁRIO, TAMPÃO, CONCRETO REFRATÁRIO, SEDE, PLACA, TUBO LONGO, PLUG, BLOCO, INIBIDOR E ARGAMASSA/ARGILA. (GRIFOU-SE)

(...)

POSTO ISSO, ESSA É A NOSSA MANIFESTAÇÃO.’

CORRETAS, PORTANTO, AS EXIGÊNCIAS FISCAIS RELATIVAS AOS TIJOLOS REFRATÁRIOS ...”

(GRIFOU-SE E DESTACOU-SE)

Nessa mesma linha, merece especial destaque o Acórdão nº 24.305/23/1ª deste E. Conselho, que analisou a mesma matéria, envolvendo o mesmo Sujeito Passivo, e aprovou o lançamento analisado, *in verbis*:

ACÓRDÃO Nº 24.305/23/1ª

PTA/AI: 01.002233962-55

(...)

IMPUGNANTE: APERAM INOX AMÉRICA DO SUL S.A.

IE: 687013342.03-52

(...)

“... 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 ABRIL A DEZEMBRO DE 2017, RELATIVOS A MATERIAIS DE USO E CONSUMO.

COMO JÁ AFIRMADO, A GLOSA DOS CRÉDITOS SE RESTRINGE A “MATERIAIS REFRATÁRIOS” DIVERSOS, 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.

(...)

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CCMG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM REJEITAR AS PREFACIAIS ARGUIDAS. AINDA, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM INDEFERIR O PEDIDO DE PERÍCIA. NO MÉRITO, POR MAIORIA DE VOTOS, EM JULGAR PROCEDENTE O LANÇAMENTO, NOS TERMOS DO PARECER DA ASSESSORIA DO CCMG. VENCIDO O CONSELHEIRO FREITRICH AUGUSTO RIBEIRO HEIDENREICH, QUE O JULGAVA IMPROCEDENTE. PELA IMPUGNANTE, SUSTENTOU ORALMENTE O DR. VALTER DE SOUZA LOBATO E, PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, O DR. DIÓGENES BALEEIRO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NETO. PARTICIPOU DO JULGAMENTO, ALÉM DOS SIGNATÁRIOS E DO CONSELHEIRO VENCIDO, O CONSELHEIRO JESUNIAS LEÃO RIBEIRO (REVISOR).”

(GRIFOU-SE E DESTACOU-SE)

Os acórdãos mencionados pela Impugnante não têm qualquer repercussão sobre o feito fiscal, uma vez que tais decisões são anteriores à edição da Instrução Normativa SUTRI nº 01/17, que revogou a Instrução Normativa SLT nº 01/86, à época vigente.

Com relação aos laudos anexados pela Impugnante à sua defesa, há que se destacar que estes não têm o condão de afastar duas afirmações inequívocas quanto aos produtos objeto da presente autuação, a saber: **(i)** a glosa dos créditos se restringe a partes integrantes de bens individualizados, utilizados para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho dos bens em que aplicados e **(ii)** as entradas desses materiais no estabelecimento autuado ocorreram em datas posteriores a 01/04/17.

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

De toda forma, a manifestação fiscal, anexa aos autos do ePTA, faz uma abordagem minuciosa a respeito dos mencionados laudos.

Concluindo, analisando-se as planilhas elaboradas pelo Fisco, verifica-se que todos os materiais refratários 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.

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 DLT/SRE nº 01/98.

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

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

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

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

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

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

#### **Crédito de ICMS – Uso e Consumo - Proporcionalidade – Exportação - Inaplicabilidade**

Quanto ao tema em epígrafe, há que se destacar que não procede o argumento da Impugnante de que o art. 32, inciso II da LC nº 87/96 (§ 3º do art. 32 da Lei nº 6.763/75) garante-lhe o creditamento do imposto relativo à entrada de materiais de uso e consumo no estabelecimento de forma proporcional às exportações realizadas.

Assim prevê tal dispositivo legal:

LC nº 87/96

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

(...)

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

(...)

(Grifou-se e destacou-se)

Entende-se que a integração ou consumo de que trata o art. 32, inciso II da LC nº 87/96 (§ 3º do art. 32 da Lei nº 6.763/75), que gera direito à manutenção dos créditos de ICMS (vedação de possibilidade de estorno) na proporção das operações

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para o exterior, restringe-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

O referido “consumo”, nos termos do dispositivo legal supra, limita-se ao creditamento de ICMS referente aos produtos intermediários consumidos e não deve ser interpretado como possibilidade de aproveitamento de crédito de ICMS relativo à aquisição de bens de “uso ou consumo”, para o qual há limitação temporal conforme dispõe o art. 33, inciso I da LC nº 87/96 (art. 70, inciso III do RICMS/02), que postergou esse direito para janeiro de 2033.

Esse entendimento é corroborado por respostas da SEF/MG a diversas Consultas de Contribuintes, conforme exemplos abaixo:

### Consulta de Contribuinte nº 214/2008

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

### Consulta de Contribuinte nº 017/2008

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

### (\*) Consulta de Contribuinte nº 003/2007 (MG DE 06/01/2007 E Ref. MG DE 24/10/2008)

ICMS - CRÉDITO - USO OU CONSUMO - EXPORTAÇÃO - INAPLICABILIDADE - A integração ou consumo de que trata o § 3º, art. 32 da lei nº 6763/1975, passíveis de ensejar o creditamento de ICMS relativamente às operações para o exterior, restringem-se às matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem.

Recentemente, este E. Conselho manifestou-se sobre o creditamento relativo a materiais de uso e consumo proporcionais à exportação, ao analisar o PTA nº 01.000187985-68, decidindo, na oportunidade, pela impossibilidade de tal creditamento. Confira-se:

ACÓRDÃO: 4.380/15/CE RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000187985-68

RECURSO DE REVISÃO: 40.060137190-11

RECORRENTE: VALE S.A.

IE: 317024161.56-23

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

RECORRIDA: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

PROC. S. PASSIVO: RODOLFO DE LIMA GROPEN/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/BH-3 - BELO HORIZONTE

(...)

É DE RESSALTAR QUE O CÁLCULO REALIZADO PELA RECORRENTE EM SEU PAGAMENTO CONSIDEROU QUE O CRÉDITO DE ICMS PELA ENTRADA DE MATERIAL DE USO E CONSUMO PODERIA SER APROPRIADO NA PROPORÇÃO DAS EXPORTAÇÕES REALIZADAS PELO ESTABELECIMENTO, ENTENDIMENTO ESTE JÁ SUPERADO NO ÂMBITO DO ESTADO DE MINAS GERAIS, EM RAZÃO DA REVOGAÇÃO DO ART. 66, INCISO VI DO RICMS/02 E DA PUBLICAÇÃO DO DECRETO Nº 45.388/10, QUE ENCERROU QUAISQUER DÚVIDAS A RESPEITO DO ENTENDIMENTO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA NO QUE TANGE AO TEMA.

AS DISPOSIÇÕES DO ART. 2º DO REFERIDO DECRETO DEIXAM CLARA A IMPOSSIBILIDADE DA APROPRIAÇÃO AO DETERMINAR O ESTORNO DO CRÉDITO EFETIVADO, A QUALQUER TEMPO, PELO CONTRIBUINTE:

DECRETO Nº 45.338/10

(...)

ART. 2º O SUJEITO PASSIVO QUE TENHA APROPRIADO, A QUALQUER TEMPO, A TÍTULO DE CRÉDITO, EM SUA ESCRITA FISCAL, O VALOR DO ICMS RELATIVO À ENTRADA DE BEM DE USO OU CONSUMO APLICADO NO PROCESSO PRODUTIVO DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO, INCLUSIVE SEMIELABORADO, DESTINADO À EXPORTAÇÃO DEVERÁ PROMOVER O RESPECTIVO ESTORNO E REGULARIZAR SUA CONTA GRÁFICA DE ICMS.

DESSE MODO, NO QUE TANGE ÀS MERCADORIAS INTEGRANTES DO PRESENTE FEITO E QUE FORAM OBJETO DO PAGAMENTO PARCIAL EFETUADO PELA CONTRIBUINTE, A PARCELA REMANESCENTE DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS, PROPORCIONAL REMANESCENTE DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS, PROPORCIONAL AO PERCENTUAL DE EXPORTAÇÕES DO ESTABELECIMENTO NO PERÍODO ENVOLVIDO, DEVE SER MANTIDA NO AUTO DE INFRAÇÃO, ACOMPANHADA DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA A ELA PROPORCIONAIS, EM RAZÃO DAS PREVISÕES DO SUPRACITADO DECRETO Nº 45.338/10.

A vedação ao crédito relativo a materiais de uso e consumo, inclusive para empresas exportadoras, está brilhantemente fundamentada no texto abaixo, de autoria do Dr. Célio Lopes Kalume (procurador da FPE), *in verbis*:

**“10.10 MERCADORIA CONSUMIDA EM PREOCESO DE INDUSTRIALIZAÇÃO**

Questão controvertida refere-se ao aproveitamento de crédito de ICMS relativo à entrada ou aquisição de

bem destinado ao uso ou consumo em estabelecimento industrial ou rural que destina mercadoria para exportação. Em outras palavras, discute-se na expressão integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, contida no § 3º do art. 20 da LC 87/96, estariam incluídos os bens de uso e consumo:

§ 3º É VEDADO O CRÉDITO RELATIVO A MERCADORIA ENTRADA NO ESTABELECIMENTO OU A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A ELE FEITA:

I - PARA INTEGRAÇÃO OU CONSUMO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO OU PRODUÇÃO RURAL, QUANDO A SAÍDA DO PRODUTO RESULTANTE NÃO FOR TRIBUTADA OU ESTIVER ISENTA DO IMPOSTO, EXCETO SE TRATAR-SE DE SAÍDA PARA O EXTERIOR;

Vê-se que, por exceção, nas saídas para o exterior é permitido o crédito de mercadorias entradas para consumo em processo de industrialização. Estaria o dispositivo tratando de bens de uso e consumo?

Para melhor compreensão do tema, é necessário que se tenha em vista a existência, na Lei Complementar nº 87, de normas jurídicas, relativamente à matéria, de três diferentes naturezas:

- a) disciplinamento do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição da República (que exige lei para permitir a manutenção do crédito quando as saídas posteriores não são tributadas);
- b) norma que rege a amplitude (o método) do direito ao crédito (art. 155, § 2º, XII, “c”);
- c) normas de vigência.

Assim, teríamos:

Natureza	Lei Complementar
Disciplina o art. 155, § 2º, II, "a" e "b" da CF	§§ 1º (primeira parte) e 3º do art. 20
	Incisos I e II do art. 21
	§ 2º do art. 21
Amplitude/Método	Caput do art. 20
	§ 1º do art. 20 (segunda parte: "bens alheios")
Vigência	Inciso II do art. 32
	Art. 33

**10.10.1 DISCIPLINA DO INCISO II DO § 2º DO ART. 155**

TAL E QUAL SE DÁ COM A CONSTITUIÇÃO, OS §§ 1º E 3º DO ART. 20 E OS INCISOS I E II E O § 2º DO ART. 21 DA LEI



COMPLEMENTAR Nº 87, DE 1996, NÃO TRATAM DA ABRANGÊNCIA DO CREDITAMENTO (SE FÍSICO, FINANCEIRO OU MISTO), MAS APENAS REPRODUZEM (AINDA QUE COM A UTILIZAÇÃO DE OUTROS TERMOS) OU DISCIPLINAM O CONTIDO NO INCISO II DO § 2º DO ART. 155 DA CARTA MAGNA. OU SEJA, TRATAM DA VEDAÇÃO DO CRÉDITO (E RESPECTIVAS EXCEÇÕES) QUANDO EXISTEM OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES SEM TRIBUTAÇÃO.

**POR EXEMPLO, O INCISO I DO § 3º DO ART. 20 UTILIZA O TERMO INTEGRAÇÃO OU CONSUMO EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO APENAS PARA DISTINGUIR A HIPÓTESE NELE TRATADA DAQUELA DO INCISO II, QUE SE REFERE AO COMÉRCIO, MAS AMBOS OS DISPOSITIVOS TRATAM DA MESMÍSSIMA REGRA: VEDAÇÃO DO CRÉDITO (E EXCEÇÕES) QUANDO A SUBSEQUENTE SAÍDA SE DER SEM INCIDÊNCIA DO ICMS.**

**10.10.2** NORMA QUE REGE A AMPLITUDE DO DIREITO AO CRÉDITO

PARA COMPREENSÃO DO UNIVERSO EM QUE SE DÁ O DIREITO DE CREDITAMENTO, HÁ DE SE COTEJAR O CAPUT DO ART. 20 (QUE TRATA DO CRÉDITO FINANCEIRO) COM A EXCEÇÃO DO § 5º DO MESMO ARTIGO (QUE DISCIPLINA O CRÉDITO DO ATIVO PERMANENTE) E AS DO ART. 33 (QUE, AO CRIAR LIMITES TEMPORAIS, RESTRINGE, MOMENTANEAMENTE, O CONTEÚDO DO CAPUT DO ART. 20).

A REGRA (AMPLA) DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS NÃO ESTÁ NO § 3º DO ART. 20 E NEM NOS INCISOS I E II E NO § 2º DO ART. 21 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87, MAS NO CAPUT DO ART. 20, SUFICIENTEMENTE GENÉRICO PARA CONTEMPLAR TODAS AS HIPÓTESES.

**RELATIVAMENTE AO USO E CONSUMO, POR FORÇA DA NORMA DE VIGÊNCIA CONTIDA NO INCISO I DO ART. 33, A ABRANGÊNCIA DO CAPUT DO ART. 20 FICOU PARCIALMENTE TOLHIDA.**

**10.10.3** ANTINOMIA ENTRE NORMAS? PRIMEIRA NORMA DE VIGÊNCIA

É PRECISO TER EM MENTE QUE A LEI, QUANDO REDIGIDA EM SEUS ARTIGOS INAUGURAIS, NÃO CONSIDERAVA A PROIBIÇÃO, MAS A PERMISSÃO, DOS CRÉDITOS DE USO E CONSUMO, CUJA RESTRIÇÃO, TEMPORAL, OCORRE APENAS NO INCISO I DO ART. 33. OU SEJA, TODOS OS DEMAIS DISPOSITIVOS (MESMO OS QUE NÃO SE RELACIONAM DIRETAMENTE COM A CONCESSÃO DE CRÉDITOS DE USO E CONSUMO) REALMENTE FORAM ESCRITOS COMO SE DIREITOS AMPLOS A CRÉDITOS HOUVESSE, JÁ QUE A REDAÇÃO NÃO SE MODIFICARÁ QUANDO FINDER O PRAZO PREVISTO NO INCISO I DO ART. 33.

**A EXPRESSÃO INTEGRAÇÃO OU CONSUMO EM PROCESSO DE PRODUÇÃO, QUANDO UTILIZADA NA LEI COMPLEMENTAR, NADA TEM A VER COM O UNIVERSO DO CREDITAMENTO, ISTO É, SE OS CHAMADOS BENS DE USO E CONSUMO SERIAM PASSÍVEIS DE APROVEITAMENTO.** A EXPRESSÃO APENAS APARECE NO QUE INTITULAMOS 'DISCIPLINAMENTO DO INCISO II DO § 2º DO ART. 155'.

SE ASSIM NÃO FOR, HAVERÁ ANTINOMIA, POR EXEMPLO, ENTRE O QUE PRESCREVE O INCISO I DO § 3º DO ART. 20 E O **CONTIDO NO ART. 33 (QUE VEDA OS CRÉDITOS DE BENS DE USO E CONSUMO,** COM A RESSALVA DO CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA):

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 2011;

II - somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento:

(...)

c) quando seu consumo resultar em operação de saída ou prestação para o exterior, na proporção destas sobre as saídas ou prestações totais;

(...)

**PERGUNTA-SE: QUAL O MOTIVO DO DISPOSTO NA ALÍNEA “C” DO INCISO II DO ART. 33 SE A PERMISSÃO JÁ ESTIVESSE CONTIDA NO INCISO I DO § 3º DO ART. 20? NÃO É A ENERGIA ELÉTRICA MERCADORIA INTEGRADA OU CONSUMIDA EM PROCESSO DE PRODUÇÃO?**

OBSERVE-SE, INCLUSIVE, QUE **O CAPUT DO ART. 33 DETERMINA QUE A VEDAÇÃO SEJA APLICADA INCLUSIVE AO ART. 20.** ASSIM, SE O INCISO I DO § 3º DO ART. 20 CONTIVESSE REGRA ATINENTE AO MÉTODO DO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE BENS DE USO E CONSUMO NAS EXPORTAÇÕES, O ART. 33, AO SE REFERIR A ELE, TERIA TIRADO-LHE TEMPORARIAMENTE A EFICÁCIA. TERÍAMOS, TAMBÉM, ANTINOMIA ENTRE OS DOIS DISPOSITIVOS E O QUE DISPÕE O INCISO II DO ART. 32.

**PORTANTO, O § 3º DO ART. 20 NÃO TRATA DO MESMO TEMA DO ART. 33, II, “C”.** AQUELE SE REFERE AO DISCIPLINAMENTO DO CONTIDO NO INCISO II DO § 2º DA CF; ESTE PERMITE A APLICAÇÃO DO CAPUT DO ART. 20, NO QUE SE REFERE AO USO E CONSUMO APENAS DE ENERGIA ELÉTRICA, SEM A LIMITAÇÃO TEMPORAL PREVISTA NO INCISO I DO ART. 33. O ART. 33 É REGRA DE VIGÊNCIA; **O § 3º DO ART. 20 DISCIPLINA APENAS A MANUTENÇÃO DO CRÉDITO,**

PROIBIDA PELA CONSTITUIÇÃO QUANDO A SAÍDA POSTERIOR É NÃO TRIBUTADA.

#### **10.10.4 CRÉDITOS NAS EXPORTAÇÕES**

ASSIM, **TRATANDO-SE DE EXPORTAÇÕES, OS CRÉDITOS PERMITIDOS SÃO EXATAMENTE OS MESMOS ADMITIDOS PARA AS DEMAIS OPERAÇÕES, COM AS ÚNICAS RESSALVAS:**

- QUANTO À AMPLITUDE: O ART. 33, AO TRATAR DA VIGÊNCIA DO CAPUT DO ART. 20, ALARGA O MÉTODO (MISTO, NA ATUALIDADE), INCLUINDO A ENERGIA E OS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO NAS HIPÓTESES QUE ELENCIA;

- QUANTO AO CONTIDO NO INCISO II DO § 2º DO ART. 155: OS §§ 1º E 3º DO ART. 20, OS INCISOS I E II E O § 2º DO ART. 21 PERMITEM O CRÉDITO APESAR DA OPERAÇÃO POSTERIOR NÃO TER INCIDÊNCIA.

#### **10.10.5 SEGUNDA NORMA DE VIGÊNCIA – O ART. 32, II**

COMO JÁ VISTO, **O ART. 33 É REGRA DE VIGÊNCIA DO CAPUT DO ART. 20 (ASPECTO TEMPORAL) E, AO POSTERGÁ-LA PARCIALMENTE, ACABOU POR LIMITAR O PRÓPRIO CONTEÚDO DO CRÉDITO, ISTO É, O ASPECTO MATERIAL DA NORMA (EXCLUIU O USO E CONSUMO, A ENERGIA E A COMUNICAÇÃO EM CERTOS CASOS, P. EX.).**

O ART. 32 TEM EXATAMENTE A MESMA FUNÇÃO DO ART. 33 (É CLÁUSULA DE VIGÊNCIA) E REFERE-SE, NO INCISO II, AINDA QUE SEM MENCIONÁ-LAS, ÀS EXCEÇÕES CONSTANTES DOS §§ 1º E 3º DO ART. 20, BEM COMO DOS INCISOS I E II E DO § 2º DO ART. 21.

EM SÍNTESE:

- O ART. 33 É NORMA DE VIGÊNCIA DO QUE DENOMINAMOS REGRA DE AMPLITUDE DO DIREITO AO CRÉDITO (ART. 155, § 2º, XII, “C”);

- O INCISO II DO ART. 32 É NORMA DE VIGÊNCIA DO DISCIPLINAMENTO DA ALÍNEA “A” DO INCISO II DO § 2º DO ART. 155 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA.

OU SEJA, O ART. 32, II, NÃO TEM NENHUM CONTEÚDO QUE NÃO SEJA O LIGADO AO TEMPO (VIGÊNCIA) E PODERIA PERFEITAMENTE ESTAR REDIGIDO ASSIM:

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

(...)

II – darão direito de crédito nos termos do inciso I do § 3º do art. 20 e não serão objeto do estorno previsto no inciso II do art. 21 as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de

mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;

A ÚNICA DIFERENÇA ENTRE OS DOIS ARTIGOS É QUE O ART. 33 DÁ VIGÊNCIA PARCIAL AO CAPUT DO ART. 20, AFETANDO, EM CONSEQUÊNCIA, O PRÓPRIO CONTEÚDO DA NORMA. O ART. 32, AO CONTRÁRIO, DEU VIGÊNCIA TOTAL ÀS EXCEÇÕES DOS §§ 1º E 3º DO ART. 20, DOS INCISOS I E II E DO § 2º DO ART. 21 (QUE, CONFORME JÁ REGISTRAMOS, EXISTEM APENAS EM FUNÇÃO DO INCISO II DO § 2º DO ART. 155 DA CF, NADA DIZENDO QUANTO AO CONTEÚDO DO CRÉDITO).

SE ASSIM NÃO FOR, PERGUNTA-SE: **QUAL O MOTIVO DO DISPOSTO NA ALÍNEA “C” DO INCISO II DO ART. 33 SE A PERMISSÃO JÁ ESTIVESSE CONTIDA NO INCISO II DO ART. 32? SE A ENERGIA ELÉTRICA – COMO PRODUTO OU CONSUMIDO EM PROCESSO INDUSTRIAL – JÁ FOSSE PASSÍVEL DE CRÉDITO EM QUALQUER OUTRO DISPOSITIVO (INCLUSIVE NO INCISO II DO ART. 32), NÃO HAVERIA DE SER TRATADA NO ART. 33.**

PODEMOS VOLTAR A AFIRMAR QUE A LEI COMPLEMENTAR QUANDO TRATA DO CONTEÚDO DO CRÉDITO, JAMAIS SE UTILIZA DAS EXPRESSÕES *CONSUMIDO OU CONSUMO EM PROCESSO* (CONFIRA-SE O CAPUT DO ART. 20 C/C ART. 33)

**10.10.6** O consumo em processo de industrialização

**A expressão ‘consumo em processo de industrialização’ se refere à categoria produtos intermediários (e, obviamente, à própria matéria-prima) e não ao gênero uso e consumo.**

Por quê? Primeiramente, como ressaltado, a expressão jamais é utilizada para demarcar a abrangência do crédito (não aparece, por exemplo, no caput do art. 20). Em segundo lugar, a lei complementar, ao se referir à energia elétrica (art. 33, II, “c”), claramente demonstrou que não havia, a pretexto de tratar de ‘consumo em processo de industrialização’, autorizado o aproveitamento de créditos do gênero uso e consumo, mesmo nas exportações.

No Convênio 66/88 (muito antes dos créditos do uso e consumo), já se permitia o crédito das mercadorias que, **utilizadas no processo industrial**, ‘sejam nele consumidos’ (art. 33, III). A leitura do art. 34 do mesmo Convênio não deixa qualquer dúvida que **apenas se incluíam no universo dos bens consumidos no processo industrial a matéria-prima e os produtos intermediários.**

Em suma, há anos a expressão **‘consumo em processo de industrialização’** é empregada para

**designar matéria-prima e produto intermediário, nada tendo a ver com uso e consumo.**

**10.10.7** Uma breve consulta ao guardião da lei federal Em pelo menos duas oportunidades, o Superior Tribunal de Justiça (cuja missão precípua é interpretar a lei federal) já tratou do tema.

No Mandado de Segurança nº 19.521, a relatora Ministra Eliana Calmon fez constar de seu voto (omissão e destaques nossos):

A LC 102/2000, ao introduzir alterações na LC 87/96, estabeleceu as restrições seguintes:

(...)

b) em relação à energia elétrica, o aproveitamento do ICMS dava-se quando a energia fosse utilizada no processo de industrialização, visto que tal restrição já estava explicitada antes da LC 87/96, pelo Convênio 66/88, art. 31. Não houve alteração substancial restritiva para o consumidor com a nova redação dada ao art. 33 da referida lei complementar. O novo dispositivo apenas deixou mais explicitadas as hipóteses, ou seja:

1) quando fosse objeto de operação de saída a própria energia elétrica, o que não se aplica à espécie em julgamento;

2) igual à hipótese antecedente, ou seja, quando fosse consumida no processo de industrialização. Apenas houve mudança de nomenclatura, pois o legislador, no inciso III do art. 31 do Convênio 66/88, usou a expressão **UTILIZADOS NO PROCESSO INDUSTRIAL**;

(...)

Como se percebe, a Ministra Eliana Calmon fez constar de seu voto que a expressão **consumida no processo de industrialização** (do art. 33, II, “b” da Lei Complementar) **equivale a utilizados no processo industrial** (art. 31, III do Convênio 66/88). Logo, com base em tais expressões, não é possível conceder pela lei complementar crédito que não era concedido pelo convênio.

#### 10.10.8 Conclusões

a) a expressão integração ou consumo em processo de produção, quando utilizada na lei complementar, nada tem a ver com o universo do creditamento;

b) a expressão consumida no processo de industrialização (do art. 33, II, “b” da Lei Complementar) equivale a utilizados no processo industrial (art. 31, III do Convênio ICM 66/88);

c) para a lei complementar, entre os bens de uso e consumo, apenas energia elétrica, nos casos que menciona, é passível de aproveitamento de crédito, até que se opere a eficácia do caput do art. 20 (art. 33, I);

d) os §§ 1º e 3º do art. 20 e os incisos I e II e o § 2º do art. 21 da Lei Complementar nº 87, de 1996, não tratam da abrangência do creditamento (se físico, financeiro ou misto), mas apenas disciplinam o contido no inciso II do § 2º do art. 155 da Carta Magna (permissão do crédito quando existem operações e prestações sem tributação);

e) o inciso II do art. 32 é norma de vigência do disciplinamento da alínea “a” do inciso II do § 2º do art. 155 da Constituição da República;

f) o art. 33 é norma de vigência do que denominamos regra de amplitude do direito ao crédito (art. 155, § 2º, XII, “c”);

g) se energia elétrica – como produto intermediário ou seno consumido em processo industrial – já fosse passível de crédito em qualquer outro dispositivo não haveria de estar elencada no art. 33;

h) não há motivo para concessão deferida pela alínea “c” do inciso II do art. 33 se a permissão já estivesse contida inciso II do inciso 32.” (G.N.)

(KALUME – Célio Lopes – ICMS Didático – Editora Del Rey Ltda. – 2011 – fls. 392/400)

### **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, referente 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 art. 6º, inciso II e art. 12º, § 1º, todos da mesma lei, e art. 43, § 8º do RICMS/02.

#### Lei nº 6.763/75

Art. 5º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação

de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º O imposto incide sobre:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

Efeitos a partir de 01/01/16

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

RICMS/02

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

(...)

Efeitos a partir de 01/01/16

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

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

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

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

a.2) ao valor obtido na forma da subalínea "a.1" será incluído o valor do imposto considerando a

alíquota interna a consumidor final estabelecida neste Estado para a mercadoria;

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

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

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

**Da Arguição de “Nulidade do Lançamento em Razão da Falta de Realização da Recomposição da Conta Gráfica na Apuração do Montante Devido. Cobrança Indevida de Juros”**

A Impugnante narra que, *“partindo da genérica acusação fiscal acerca do não recolhimento de ICMS, não poderia a fiscalização ter autuado o contribuinte sem proceder à análise da conta gráfica do estabelecimento, com a devida consideração dos saldos credores no período autuado”*.

A seu ver, *“trata-se de obrigação legal do fisco estadual na determinação do montante devido no momento do lançamento (art. 142, do CTN), vinculada à técnica de confronto de créditos e débitos adotada pela lei para apuração mensal do ICMS, na forma do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96”*.

Salienta, nesse sentido, que *“os créditos de ICMS não integram mero direito do sujeito passivo contra a Fazenda Pública. Compõem o perfil da exigibilidade do ICMS, não constituindo apenas faculdade do contribuinte de escriturá-los e compensá-los no exercício da atividade de que trata o art. 150, do CTN, mas também dever da Fazenda Pública ao verificar a matéria tributável na realização do lançamento. Aliás, por isso o art. 142 do CTN determina que a Autoridade não verifique apenas o fato gerador, mas mesmo este existindo, deve constatar se for o caso a existência de tributo a pagar”*, complementando que *“o raciocínio vale também para a aplicação indevida de juros pelo fisco a partir de fevereiro de 2018, posto que se a empresa detinha saldo credor no ano de 2018, se realizada a recomposição de forma adequada, a exigência de juros será indevida”*.

Afirma que, *“a partir de tais premissas – que parece ser o único caminho da Justiça, da cobrança correta e do respeito aos ditames deste tributo não cumulativo – é que se deve refazer a escrita fiscal e verificar o eventual mês que tenha gerado saldo devedor. A propósito, é de comum conhecimento (se assim não entender o Ilmo. Fiscal, basta baixar os autos em diligência para apuração) que a Empresa possuía saldo credor de ICMS quanto do lançamento do crédito tributário, o que desde já se requer”*.



Acrescenta que “a apuração de saldo devedor, pelo cotejo entre todos os créditos e débitos no período, é pressuposto também da exigência da **multa** no caso dos autos - se não houve ausência de pagamento de tributo, não há tipificação passível de acionar a incidência de tal cobrança”.

Segundo a Impugnante, “fato é que, simplesmente exigir o valor do imposto supostamente não pago, com juros e multa, sem que tenha sido verificado se a empresa detinha créditos suficientes para satisfazer a pretensão fiscal, não encontra respaldo na legislação do ICMS. A exigência em combate representa clara descon sideração das regras de apuração previstas na legislação, bem como total omissão a respeito do princípio da não-cumulatividade, que impõe a compensação entre débito e crédito”.

Pugna, dessa forma, “pela declaração de nulidade do auto de infração, tendo em vista a ausência de recomposição da conta gráfica do estabelecimento autuando, fato que representa total afronta ao art. 142 do CTN, uma vez que não apurado devidamente o suposto tributo devido, em clara violação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS”.

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

Nesse sentido, há que se destacar 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 casos da espécie.

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.

RICMS/02

Vigência a partir de 01/02/15

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

Esclareça-se, porém, que o § 1º do referido dispositivo legal garante ao contribuinte a quitação do crédito tributário com os créditos acumulados que detiver, observado o disposto nos §§ 2º e 3º do mesmo dispositivo.

RICMS/02

Art. 195. (...)

§ 1º O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

§ 2º O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1º, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

§ 3º Na hipótese de saldo igual a zero ou saldo devedor, no período a que se refere o § 2º, fica vedada a dedução de que trata o § 1º.

§ 4º Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1º.

(Destacou-se)

Por sua vez, o § 4º disciplina que valores relativos aos juros de mora e à multa de revalidação sofrerão redução proporcional à parcela quitada mediante utilização de saldos credores acumulados.

Assim, se o contribuinte detiver saldo credor acumulado para quitar a totalidade dos créditos indevidamente apropriados, ele arcará somente com o valor da multa isolada exigida, como ocorria à época em que se exigia a recomposição da conta gráfica.

De forma similar, se o saldo credor acumulado for suficiente para cobrir apenas parte dos créditos indevidamente apropriados, os juros de mora e a multa de revalidação serão exigidos somente de forma proporcional à parcela não quitada, o que ocorria, também, à época da exigência da recomposição da conta gráfica, em que os créditos do contribuinte eram inferiores aos valores glosados.

Se o contribuinte não possuir nenhum saldo credor, a recomposição geraria valor a recolher exatamente igual ao somatório dos créditos glosados, sobre o qual incidiria a multa de revalidação.

Independentemente dessas observações, a exigência fiscal da multa de revalidação, como já afirmado, está devidamente amparada no caput do art. 195 do RICMS/02.

Há que se destacar que a nova regra contida no dispositivo legal em apreço tem efeitos retroativos, pois a nova redação apenas instituiu um novo critério de apuração ou de procedimento de fiscalização (não obrigatoriedade de recomposição da conta gráfica), nos termos do § 1º do art. 144 do CTN, sem qualquer prejuízo ao

contribuinte, pois este pode fazer uso de eventuais créditos acumulados que possuir para quitação do crédito tributário, ou, se assim não desejar, manter os créditos em sua conta gráfica para compensação com débitos futuros ou mesmo transferi-los a terceiros, nos termos previstos na legislação.

O próprio Decreto nº 46.698/14 (art. 4º), que alterou a redação do art. 195 do RICMS/02, faz menção expressa a seus efeitos retroativos, com fulcro no art. 144, § 1º do CTN.

Portanto, contrariamente à afirmação da Impugnante, o procedimento fiscal está devidamente amparado no art. 195 do RICMS/02, inexistindo, pois, qualquer vício no lançamento que possa acarretar a sua nulidade.

### **2.5. Da Arguição de “Ausência de Lastro Legal para a Aplicação da Multa de Revalidação” e de Impossibilidade de Cumulação de Multa de Revalidação e Multa Isolada em Decorrência da mesma Infração**

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, contrariando o princípio do *non bis in idem*, há que se destacar, inicialmente, que o art. 53, § 1º da Lei nº 6.763/75 estabelece, claramente, que as multas serão cumulativas quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

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;

(...)

§ 1º As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

Acrescente-se que as multas de revalidação e isolada exigidas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

A Multa Isolada aplicada, capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, refere-se a descumprimento de obrigações acessórias, ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido. Veja-se o teor dos dispositivos legais mencionados, *in verbis*:

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.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação), e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, “*são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias*”.

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que esta possui caráter punitivo e repressivo, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE.

A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA.

RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Com relação à multa de revalidação, ao contrário da alegação da Impugnante, sua exigência está respaldada no art. 195 do RICMS/02, conforme demonstrado no tópico anterior.

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 927/928, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencido, em parte, o Conselheiro Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich, que o julgava improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Pedro Henrique Silva Anselmo. Participaram do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles.

**Sala das Sessões, 03 de agosto de 2023.**

**Juliana de Mesquita Penha**  
**Relatora**

**Alexandre Périssé de Abreu**  
**Presidente / Revisor**

M/D

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	24.480/23/1 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.002559768-26	
Impugnação:	40.010155402-27	
Impugnante:	Aperam Inox América do Sul S.A. IE: 687013342.03-52	
Proc. S. Passivo:	Arnaldo Soares Miranda de Paiva/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

Voto proferido pelo Conselheiro Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

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.

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

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

Notadamente, o cerne da presente discussão consiste em aferir se determinados itens, objeto da autuação, consistem em mercadorias classificadas como produtos intermediários ou materiais de uso e consumo. Em consequência será possível aferir se a empresa contribuinte tem o direito ao aproveitamento de crédito de ICMS decorrente do consumo das supracitadas mercadorias.

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

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

Ainda sob uma análise contábil, constata-se que grande parte dos CFOPs atribuídos às mercadorias, em sua maioria, são 2101 ou 1101, “compra para

industrialização”, 2151 “transferência para industrialização”. Portanto, nem todos os produtos receberam, *a priori*, a classificação como “bens de uso e consumo”.

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

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

O art. 66, inciso V do RICMS/02 prevê que “será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que”:

- a) incluem-se na embalagem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;
- b) são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

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

Em seu inciso I (com redação vigente a partir de 01/04/17) elucida que “consumo imediato” entende-se o consumo direto, de produto individualizado, no processo de industrialização; assim, considera-se consumido diretamente no processo de industrialização o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No intuito de aprimorar o conceito destaca em seu item III que “Não se consideram consumidas imediata e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou 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.

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

Dessa maneira, cabe a elucidação de entendimentos nesse mesmo sentido proferidos pelo Egrégio Tribunal de Justiça de Minas Gerais, *in verbis*:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO ORDINÁRIA - CREDITAMENTO DE ICMS - ENQUADRAMENTO DE PRODUTOS COMO INTERMEDIÁRIOS - COMPROVAÇÃO - PERÍCIA - MULTA ART. 1.026, §2º, CPC - CARÁTER PROTRELATÓRIO - DECOTE. 1 - O DECRETO ESTADUAL Nº 43.080/2002 (ARTIGOS 66 E 70) PERMITE QUE SE CREDITEM DO ICMS OS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, CONSISTENTES NAQUELES QUE, EMPREGADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, INTEGRAM-SE AO NOVO PRODUTO OU, EMBORA A ELE NÃO SE INCORPOREM, SÃO CONSUMIDOS, IMEDIATA E INTEGRALMENTE, NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO. 2 - A INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01 (20/02/1986) ESTABELECE QUE SE CONSIDERA CONSUMIDO DIRETAMENTE NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO O PRODUTO INDIVIDUALIZADO, QUANDO SUA PARTICIPAÇÃO SE DER NUM PONTO QUALQUER DA LINHA DE PRODUÇÃO, MAS NUNCA MARGINALMENTE OU EM LINHAS INDEPENDENTES, E NA QUAL O PRODUTO TIVER O CARÁTER DE INDISCUTÍVEL ESSENCIALIDADE NA OBTENÇÃO DO NOVO PRODUTO. 3 - COMPROVADO, POR PERÍCIA, QUE PARTE DOS PRODUTOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE PRODUÇÃO DO FERRO GUSA POSSUEM NATUREZA INTERMEDIÁRIA, HÁ DIREITO AO CREDITAMENTO DE ICMS. 4 - A IMPOSIÇÃO DA MULTA PREVISTA NO ART. 1.026, §2º, DO CPC, EXIGE QUE O RECURSO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO TENHA MANIFESTO CARÁTER PROTRELATÓRIO. PRECEDENTES.

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

EMENTA: REEXAME NECESSÁRIO E APELAÇÃO CÍVEL - AÇÃO DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - PRELIMINAR DE JULGAMENTO "ULTRA PETITA" - ACOLHIMENTO - DECOTE DO EXCESSO - MÉRITO - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SOBRE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE



INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO (ICMS) - FATO GERADOR: ABRIL A DEZEMBRO DE 2000 - PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E ATIVO PERMANENTE - NATUREZA RECONHECIDA EM LAUDO PERICIAL - POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO - ARTS.19, 20 E 33 DA LC 87/96 (REDAÇÃO DA LC 99/99) C/C INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT 01/86 - ANULAÇÃO PARCIAL DA CDA - MULTA MORATÓRIA - NATUREZA CONFISCATÓRIA AUSENTE - TAXA SELIC - APLICABILIDADE - CUMULAÇÃO DE MULTA E JUROS MORATÓRIOS - POSSIBILIDADE - SENTENÇA PARCIALMENTE REFORMADA. 1) AO CONSAGRAR O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE, O ART.155, II, §2º, I, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988 ADOTOU O CHAMADO "SISTEMA DE CRÉDITO FÍSICO", QUE ASSEGURA AO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO A POSSIBILIDADE DE ABATER, NO ICMS DEVIDO PELO "PRODUTO FINAL", AQUELE ICMS QUE JÁ VEIO EMBUTIDO NOS "PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS". 2) NOS TERMOS DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT 01/86, CORRESPONDEM A "PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS" AQUELE QUE, EMPREGADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, INTEGRAM-SE AO NOVO PRODUTO; BEM COMO, POR EXTENSÃO, AQUELES QUE, EMBORA NÃO SE INTEGRANDO AO NOVO PRODUTO, SÃO CONSUMIDOS, IMEDIATA E INTEGRALMENTE, NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO. 3) A LEI COMPLEMENTAR Nº. 87/1996 (LEI KANDIR) ADOTOU O REGIME DE CRÉDITO FINANCEIRO AO ASSEGURAR AO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO O DIREITO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS DERIVADO DA AQUISIÇÃO DE PRODUTOS/INSUMOS PARA USO E CONSUMO (A PARTIR DE 01/01/2003) E PARA O ATIVO PERMANENTE (IMEDIATAMENTE), OS QUAIS NÃO SE AGREGAM DIRETAMENTE AO PROCESSO DE COMERCIALIZAÇÃO/INDUSTRIALIZAÇÃO, CONFORME SE INFERE DOS ARTIGOS 19, 20, "CAPUT" E 33, INCISOS I E III (NA REDAÇÃO DADA PELA LC 99/99, VIGENTE À ÉPOCA DOS FATOS GERADORES). 4) CASO EM QUE A EMBARGANTE/EXECUTADA CREDITOU ICMS DERIVADO DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE ABRIL A DEZEMBRO DE 2000, AS QUAIS, SEGUNDO PROVA TÉCNICA JUDICIAL, POSSUEM NATUREZA DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS OU DE ATIVO PERMANENTE, O QUE TORNA CORRETO O CREDITAMENTO, À LUZ DO ART.155, II, §2º, I, DA CR/88, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT 01/86 E DO ART.33, III, DA LC 87/96 (REDAÇÃO DADA PELA LC 99/99). 5) CONFORME JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DO TJMG, A MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NOS ARTIGOS ART.53, III C/C 56, INCISO II, DA LEI ESTADUAL Nº. 6.763/1975 É VÁLIDA, EIS QUE O PERCENTUAL DE 50% (CINQUENTA POR CENTO) NÃO POSSUI NATUREZA CONFISCATÓRIA, JÁ QUE ATENDE AO CARÁTER REPRESSIVO E PEDAGÓGICO, DESTINANDO-SE A PENALIZAR E TAMBÉM A EVITAR QUE O CONTRIBUINTE SONEGUE O IMPOSTO. 6) A TAXA SELIC É LEGÍTIMA COMO ÍNDICE DE CORREÇÃO MONETÁRIA E DE JUROS DE MORA, NA ATUALIZAÇÃO DOS

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS EM ATRASO, DIANTE DA EXISTÊNCIA DE LEI ESTADUAL QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS. 7) É LEGÍTIMA A INCIDÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE MULTA FISCAL PUNITIVA.

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

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

Partindo para o exame fático da questão, cada item deve ser analisado de forma individualizada. Em relação aos itens autuados “tijolos refratários” amoldam-se ao conceito de produtos intermediários, haja vista que se trata de produtos passíveis de serem individualizados;

- são consumidos na condição de elemento indispensável ao processo de industrialização que resultará no produto final, sem os quais, não pode ser fabricado;

- são consumidos de forma imediata (direta) no processo de industrialização, devendo ser substituídos em prazo inferior a um ano, em muitos casos em prazo inferior, inclusive, a três meses;

- a sua participação não se dá de forma marginal ou em linha independente da produção;

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

- são exauridos, perdendo com o tempo, a propriedade que lhe é própria, sem implicar o seu desaparecimento físico total, sendo consumido de forma contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos. Há registro nos autos que os itens são corroídos por meio físico ou químico durante o processo industrial;

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

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

Ante ao exposto, por todas as razões expostas, entende-se que, no presente caso, à luz dos registros fiscais e contábeis empreendidos pela empresa autuada e da especificidade dos produtos autuados, voto pela improcedência do lançamento, por

compreender que os itens “tijolos refratários” podem ser classificados como produtos intermediários no presente caso, gerando o direito a crédito de ICMS.

**Sala das Sessões, 03 de agosto de 2023.**

**Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich  
Conselheiro**

CCMIG