

Acórdão: 24.736/24/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.003411987-47
Impugnação: 40.010157213-11
Impugnante: CSN Cimentos Brasil S.A.
IE: 493073229.81-16
Proc. S. Passivo: Marcos Correia Piqueira Maia/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

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 c/c art. 39, incisos III e XVI do RICMS/23, que veda a apropriação de tais créditos. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - ATIVO PERMANENTE - OPERAÇÃO INTERESTADUAL. Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento autuado. Infração caracterizada nos termos art. 5º, § 1º, item “6” c/c art. 6º, inciso II e art. 12º, § 2º, todos Lei nº 6.763/75 e art. 43, § 8º do RICMS/02 c/c art. 12, inciso VI do RICMS/23. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, no período de 01/02/21 a 31/08/23:

1. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2018 a janeiro de 2021, relativos a aquisições de materiais de uso e consumo (Exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75);

2. Falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, no período de janeiro a agosto de 2018, referente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo (Exigências: ICMS e MR).

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 203/225, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 727/753.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 754/814, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Da Preliminar

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 seguintes 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.

Esclareça-se, nesse sentido, que em momento anterior à formalização do Auto de Infração, o Fisco intimou o estabelecimento autuado a apresentar todas as informações relativas aos produtos objeto da presente autuação, cujas respostas foram inseridas nos Anexos 2 e 3 do Auto de Infração.

Baseando-se nas informações prestadas pela Impugnante, o Fisco elaborou as planilhas relativas aos Anexos 4 e 5, nas quais foram reproduzidas informações detalhadas referentes aos mencionados produtos, dentre as quais destacam-se as infra indicadas:

- Código e descrição do item;
- Aplicação específica e detalhada e local de aplicação (setor do estabelecimento) de cada item;
- Tratando-se de partes e peças de máquinas e equipamentos:
- Função específica da parte/peça dessas máquinas e equipamentos;
- Descrição completa da máquina/equipamento e sua aplicação no processo produtivo;
- Se a parte/peça tem contato físico com o produto em elaboração;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Havendo esse contato, a indicação da função específica exercida pela parte/peça sobre o produto em elaboração.

- As conclusões do Fisco relativas a cada item, subdivididas nas seguintes colunas:

- Motivo do estorno do crédito;

- Observação complementar quanto ao motivo do estorno.

Portanto, a classificação dos itens objeto da presente autuação como materiais de uso e consumo foi baseada em informações prestadas pela própria Impugnante e fundamentada na legislação que rege a matéria.

Assim, considerando-se que a Impugnante também trouxe aos autos planilhas e Laudos Descritivos dos produtos objeto da presente autuação, o cerne da presente lide restringe-se à análise da legitimidade ou não dos créditos por ela apropriados, especialmente após a vigência da Instrução Normativa SUTRI nº 01/17 (efeitos a partir de 01/04/17), que revogou a IN SLT nº 01/86.

Com relação aos quesitos apresentados pela Impugnante, seguem infra transcritos excertos da manifestação fiscal, cujos argumentos foram integralmente ratificados pela Assessoria do CCMG, *in verbis*:

Manifestação Fiscal sobre a Perícia Requerida

“... Informa que apresentou vasta documentação, incluindo laudo técnico, de modo a comprovar que os produtos e materiais autuados possuem a natureza de produtos intermediários. Acrescenta que caso a i. Câmara Julgadora entenda que a documentação não seja suficiente, pede que seja determinada a realização de perícia nos termos do art. 142 do RPTA/MG.

Apresenta os seguintes quesitos:

1) Os produtos e materiais autuados são aplicados no processo produtivo do cimento?

2) Os produtos e materiais autuados entram em contato direto com o produto em fabricação?

3) Os produtos e materiais autuados sofrem desgastes ou perdas das suas propriedades em função da atividade exercida no âmbito do processo produtivo?

[...]

Em relação aos quesitos nº 1 e 2, as referidas informações já foram prestadas pela Impugnante conforme Anexos 2 e 3 do e-PTA. Ressalta-se que não se constata nos autos divergência no tocante às informações prestadas pela Autuada com relação à função, aplicação e o local de aplicação dos itens estornados, mas sim quanto à legitimidade dos créditos. Desnecessário, portanto, os quesitos nº 1 e 2.

No que diz respeito ao quesito nº 3, entende-se que a solicitação de perícia técnica feita pela Autuada objetiva somente tentar tornar ilimitado o conceito de produto intermediário para fins de aproveitamento de crédito. Do modo como apresentado em sua defesa, pretende a Autuada qualificar o material de uso ou consumo em produto intermediário com direito ao crédito.

Assim, tendo em vista as informações prestadas nos autos para cada item glosado (aplicação específica e detalhada; local de aplicação, função e outras), torna-se dispensável a realização de prova pericial, uma vez que, neste caso, repita-se, não se constata divergência na aplicação/função/local de cada item, mas apenas na aplicação do direito no momento de conceituar os itens glosados como material de uso ou consumo ou como produto intermediário.

Como será esclarecido na fase de mérito, o direito ao crédito do imposto está subordinado às hipóteses previstas na legislação tributária e não ao fato de determinado produto ser ou não essencial ou imprescindível ..." (Grifou-se)

Dessa forma, indefere-se a perícia, 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 01/02/21 a 31/08/23, relativos a materiais de uso e consumo.

Os bens cujos créditos foram glosados estão relacionados nas planilhas inseridas nos Anexos 4 e 5 do Auto de Infração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Contraopondo-se ao feito fiscal, a Impugnante relata que, a despeito de todas as informações fornecidas, o Fisco se recusa a aceitar os créditos de ICMS sobre materiais que inegavelmente são empregados diretamente no processo produtivo de cimento, sendo indispensáveis para a obtenção do produto final.

Cita, a título de exemplo, os tijolos refratários, empregados no interior do forno de clínquer, para reduzir o desgaste sofrido pela carcaça do forno devido às altas temperaturas durante o processo de clínquerização, e as correias, que desenvolvem a função específica e essencial de transportar a matéria-prima.

Informa que os tijolos refratários e as correias representam mais de 43% (quarenta e três por cento) da cobrança combatida, conforme quadro-resumo infra reproduzido:

Principais bens autuados	ICMS + DIFAL	Percentual da autuação
REFRATARIO TIJOLO	R\$ 3.763.380,60	33,74%
REFRATARIO CONCRETO	R\$ 1.274.903,45	11,43%
CORREIAS	R\$ 1.174.537,09	10,53%
PLACA	R\$ 833.010,33	7,47%
MARTELO	R\$ 826.543,92	7,41%
CHAPA	R\$ 686.684,42	6,15%
TELAS	R\$ 299.203,44	2,68%
SISTEMA BEUMER	R\$ 208.141,98	1,86%
BARRA	R\$ 198.094,51	1,77%
CORPO MOEDOR	R\$ 192.264,89	1,72%
ROLDOS	R\$ 166.733,85	1,49%
ANCORAGEM	R\$ 92.251,64	0,82%
PNEUS	R\$ 83.922,33	0,75%

A seguir, a Impugnante afirma que, ao realizar uma interpretação sistemática dos dispositivos da LC nº 87/96 à luz do texto constitucional, chega-se à conclusão de que geram créditos de ICMS todos os bens adquiridos para aplicação direta na atividade-fim da empresa, sendo somente vedado o creditamento quando: **(I)** o contribuinte adquira mercadorias ou serviços “alheios à atividade do estabelecimento”, ou, então, **(II)** quando as mercadorias adquiridas participarem de determinada prestação de serviço que não seja tributada pelo ICMS.

Nessa linha, a Impugnante reproduz decisão do Superior Tribunal de Justiça - STJ relativo ao Recurso Especial (REsp) nº 1175166/MG e salienta que, ao interpretar o teor do art. 20, § 1º, do art. 21, inciso III e do art. 33, todos da Lei Complementar (LC) nº 87/96, o referido Tribunal firmou o entendimento de que, para fins de creditamento do ICMS, deve-se demonstrar a essencialidade do produto adquirido em relação à atividade-fim desempenhada pela empresa.

Assim, a seu ver, caso tal bem não seja essencial para a atividade produtiva realizada pelo contribuinte, o bem poderá ser classificado como “alheio à atividade-fim” ou “destinado para uso e consumo”, não ensejando o direito o acréscimo do ICMS.

Ressalta, porém, que a LC nº 87/96, assim como a Lei Estadual nº 6.763/75, não cuidaram de conceituar o que seriam bens e materiais alheios à atividade do estabelecimento para fins de aproveitamento de crédito.

Pontua que, desse modo, coube ao Regulamento de ICMS traçar limites mais estreitos em relação ao aproveitamento de crédito, oportunidade em que cita e reproduz o art. 66, inciso V, alíneas “a” e “b” do RICMS/02, bem como o art. 31, inciso I, alíneas “a” e “b” do RICMS/23, complementando que, de acordo com este último dispositivo (art. 31, inciso I do RICMS/23) produto intermediário representa aquele bem que é adquirido “para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação”, sendo consumido na condição de elemento indispensável ao processo produtivo.

Acentua que, nesse contexto, os créditos glosados são referentes à aquisição de materiais que não constituem matéria-prima, mas são empregados e consumidos na linha central do processo de produção do cimento, ou seja, trata-se de produtos intermediários.

Após narrar que durante o processo de fiscalização respondeu aos questionamentos do Fisco, apontando o local de aplicação e a função de cada um dos bens autuados, a Impugnante destaca que é pertinente trazer à discussão também o disposto no laudo técnico elaborado por empresa de engenharia especializada, juntado nos autos do PTA nº 01.001207261-63, que trata da mesma matéria e resultou na glosa de créditos sobre materiais muito semelhantes aos do presente caso (doc. nº 05).

Narra, ainda, que o referido laudo técnico dividiu o processo de fabricação do cimento em 6 etapas, sendo elas: 1) Extração; 2) Britagem de Calcário e Argila; 3) Classificação/Homogeneização; 4) Moinho de Cru; 5) Forno de Clínquer e 6) Moagem de Cimento, conforme abaixo, onde a Impugnante cita exemplos da aplicação de alguns dos bens autuados ao longo das diferentes fases de produção:

“...Extração e Britagem de Calcário e Argila

Conforme explicado pelo laudo técnico, o calcário e a argila são as matérias-primas básicas para produção de cimento. O calcário é extraído da pedreira com o auxílio de explosivos, britado e movido para caminhões, que encaminham o material para depósito.

Entre os bens autuados no presente caso, estão o ‘PNEU RADIAL’. Todavia,

como a Impugnante esclareceu nas informações solicitadas, trata-se de pneus dos veículos que fazem a remoção do calcário e de pneus dos veículos que o transportam até o depósito. Noutros termos, são materiais que se desgastam ao serem utilizados na linha central de produção da empresa.

Em seguida, dentro do processo de Britagem, que tem por objetivo o beneficiamento e classificação do calcário por diferentes especificações granulométricas, são indispensavelmente utilizados os seguintes

equipamentos, que, conseqüentemente, desgastam-se dentro do processo produtivo:

(I) MARTELO DO BRITADOR: Trata-se de peça componente dos britadores terciários, utilizado para britagem do calcário dolomítico e calcítico, sendo diretamente empregado no processo de extração do calcário e do dolomito sintetização, no qual é realizada a britagem do minério; (*vide laudo técnico – doc. n° 05*):



Britador Terciário



(II) LÂMINAS RASPADORAS DO TRANSPORTADOR DE CORREIAS: Raspador utilizado para remoção do minério acumulado nas correias do Transportador de Correias para que não ocorra perda de material pelo acúmulo de minério entre as diversas etapas do processo de beneficiamento (*vide laudo técnico – doc. n° 05*):



(III) CORREIA TRANSPORTADORA: Correias aplicadas para transportar o material (inclusive o calcário e a argila) entre as fases de produção. (*vide doc. n° 05*):



Nesse contexto, diante da funcionalidade específica de cada um deles, evidencia-se que tais equipamentos e materiais são essenciais para a consecução do processo produtivo, entram em contato direto com a matéria-prima ou o produto final e se desgastam no processo. São, portanto, típicos produtos intermediários.

Moagem do Cru

Apesar da britagem, parte do material não chega a uma granulometria adequada para se ter o ponto da farinha fina. Assim, o término da preparação da farinha ocorre através da moagem da matéria-prima, resultando em um pó-fino, conhecido como 'cru'.

No processo de moagem, destacam-se:

(IV) CHAPAS: Revestimento internos de proteção da estrutura do equipamento, que está em contato com o

material a ser moído. Tem como função proteger a carcaça do britador e auxiliar na moagem do material.

(V) PLACAS DE REVESTIMENTO: Fazem parte do conjunto de revestimento de moagem do moinho, sem a qual não seria possível a moagem. Os sistemas de revestimento também influenciam na dinâmica e na forma de moagem necessária para obtenção do produto. Evidentemente, há intenso desgaste dos materiais utilizados nesse processo.

Forno de Clínquer

Após as etapas citadas acima, a farinha vai para o forno de clínquer e é aquecida a uma temperatura altíssima. O produto desse aquecimento é justamente o clínquer. Trata-se de procedimento indispensável à formação do cimento.

Nessa etapa, são tidos como essenciais à produção do cimento alguns equipamentos que também foram erroneamente classificados pelo Fisco como sendo de uso e consumo. Vejamos alguns exemplos:

(I) TIJOLO REFRACTÁRIO: Os referidos itens são blocos refratários aplicados internamente nos fornos de clínquer, cuja função é reduzir o desgaste sofrido pela carcaça do forno de clínquer devido às altas temperaturas durante o processo de clinquerização (*vide laudo técnico – doc. nº 03*):



Como esclarecido em resposta à fiscalização, trata-se de material empregado no interior do forno de clínquer.

Veja-se, de maneira mais detalhada, as especificações acerca da utilização do TIJOLO REFRACTÁRIO, um dos principais itens da autuação, analisado por meio do laudo técnico anexado aos autos (*vide laudo técnico - doc. nº 03*):

[...]

Desta feita, verifica-se que o tijolo refratário – e os demais bens autuados - consiste em produto intermediário, pois se desgasta no processo de clinquerização, em contato direto com a matéria-prima utilizada na produção do cimento ...” (Grifou-se).

Após acrescentar que todas as informações supra poderão ser confirmadas por prova pericial/diligência a ser realizada in locu, caso o E. Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG entenda necessário, a Impugnante reitera que a jurisprudência do STJ se consolidou no sentido de conferir ao contribuinte pleno direito de crédito sobre todos os materiais empregados diretamente na sua atividade-fim, enfatizando que, em recente julgamento do EAREsp nº 1.775.781, finalizado em 11/10/23, a 1ª Seção do STJ, novamente, validou o aproveitamento de créditos de ICMS sobre a aquisição de produtos intermediários, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente no processo produtivo, quando comprovada a necessidade de sua utilização para a atividade-fim da empresa.

Na sua visão, tal precedente deixa bastante evidente que o Fisco não poderá, ao seu bel-prazer, classificar os itens adquiridos pelo contribuinte como se fossem “bens de uso e consumo”, sem, contudo, analisar a efetiva destinação dos respectivos bens na atividade-fim desempenhada.

Argumenta que a afirmativa simplória do Fisco de que o bem adquirido apenas seria consumido ou desgastado gradativamente no processo produtivo do contribuinte, por si só, não é suficiente para classificá-lo como “bens de uso e consumo”.

Conclui, nesses termos, que é evidente que o seu procedimento de se creditar dos materiais autuados foi correto, uma vez que os materiais aqui tratados são essenciais para que a empresa execute seu objeto social, o que garante o aproveitamento dos créditos de ICMS, conforme prevê expressamente a LC nº 87/96 (art. 20, § 1º e art. 21, III), bem como a jurisprudência consolidada do Superior Tribunal de Justiça.

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

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

A regra da não cumulatividade do ICMS encontra-se disciplinada no art. 155, inciso II, § 2º da Constituição da República de 1988 - CR/88, nos seguintes termos:

CR/88

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

RE 195894 / RS - RIO GRANDE DO SUL

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

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

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

RE 503877 AgR / MG - MINAS GERAIS

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

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

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

III - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO”

Mais recentemente (07/11/23), o Supremo Tribunal Federal - STF concluiu o julgamento do Recurso Extraordinário nº 704.815/SC e, à unanimidade dos votos, reafirmou a regra geral de que a não cumulatividade do ICMS segue o regime do crédito físico, conforme excertos abaixo, relativos aos votos dos Ministros Dias Toffoli, Gilmar Mendes e Alexandre de Moraes:

VOTO PROFERIDO PELO MINISTRO DIAS TOFFOLI:

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

COERENTE COM ISSO, O TRIBUNAL JÁ ESTABELECEU, V.G., QUE ESSA NÃO CUMULATIVIDADE CONSTITUCIONAL NÃO ASSEGURA AO CONTRIBUINTE O DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DESTINADAS AO USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. CONSIDERA-SE QUE ESSE CRÉDITO SE ENQUADRA NO CONCEITO DE CRÉDITO FINANCEIRO, DESTACANDO-SE QUE TAIS MERCADORIAS NÃO SE INTEGRAM À

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

QUE SAI DO ESTABELECIMENTO NEM SÃO ELAS MESMAS COMERCIALIZADAS PELO ADQUIRENTE ...” (GRIFOU-SE)

VOTO PROFERIDO PELO MINISTRO GILMAR MENDES:

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

(...)

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

VOTO PROFERIDO PELO MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES:

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

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

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

LC nº 87/96

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

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

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

Ultrapassada as questões vinculadas à CR/88 e a LC nº 87/96, passa-se à análise da legislação mineira que rege a matéria.

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

RICMS/02

Efeitos até 30/06/23

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 o art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 fazia alusão ao termo “consumidos” não estava fazendo menção a bens com as características de “materiais de uso e consumo” (materiais meramente consumidos na produção), sob pena de absoluta contradição.

Na verdade, tal dispositivo legal estava a afirmar que se enquadravam no conceito de produtos intermediários aqueles que, embora não se integrassem ao produto final, fossem 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 compreendiam no consumo a que se referia 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 de 01/04/17 a 30/06/23

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Tal aspecto legal foi reforçado no atual RICMS/23, no qual o art. 31, inciso I, alínea "c" disciplina que o desgaste de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento não se compreende no consumo a que se refere a sua alínea "b". Confira-se:

RICMS/23

Efeitos a partir de 01/07/23

Art. 31 - 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:

I - à 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;

c) o desgaste de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento não se compreende no consumo a que se refere a alínea "b".

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

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.

Corroborando esse entendimento a decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 195.894-4, que foi assim ementada:

"IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A EVOCAÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL DE MANUTENÇÃO." (GRIFOU-SE).

Contudo, o inciso V da Instrução Normativa em apreço, 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 n° 01/86

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

(Redação Original)

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

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

Instrução Normativa SUTRI N° 01/17

Art. 2º - Ficam revogados:

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

[...]

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

Esclareça-se que o art. 3º da Instrução Normativa SUTRI n° 01/14, que define o processo produtivo das empresas que exploram a atividade de mineração (ou atividade mista de mineração e industrialização), faz remissão à IN SLT n° 01/86, para a classificação de qualquer produto utilizado nesse processo como intermediário.

Art. 3º Para fins de definição de produto intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SLT n.º 01, de 20 de fevereiro de 1986, entende-se como processo produtivo de extração mineral aquele compreendido entre a fase de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do produto mineral do local de extração até o de seu beneficiamento mineral ou estocagem. (Grifou-se)

Logo, ainda que aplicadas em máquinas, equipamentos e veículos que tenham participação no processo produtivo de mineração e/ou industrialização, as partes e peças de reposição/manutenção periódica são classificadas como materiais de uso e consumo, nos termos do inciso IV da IN nº 01/86.

Por outro lado, sob o prisma do art. 66, § 6º do RICMS/02 c/c art. 31, § 3º do RICMS/23, 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

Efeitos até 30/06/23

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

RICMS/23

Efeitos a partir de 01/07/23

Art. 31 - 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:

[...]

§ 3º - Será admitido o crédito, na forma do § 1º, relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens a que se refere o § 2º, desde que:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 doze meses.

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

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

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

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

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

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

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

Decreto nº 9.580/18 – (22/11/18)

Art. 354. Serão admitidas como custo ou despesa operacional as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, caput).

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 n° 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único; e Lei n° 6.404, de 1976, art. 183, § 3°, inciso II).

§ 2° O valor não depreciado de partes e peças substituídas poderá ser deduzido como custo ou despesa operacional, desde que devidamente comprovado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

I - aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre os custos de substituição das partes ou das peças;

II - apurar a diferença entre o total dos custos de substituição e o valor determinado no inciso I;

III - escriturar o valor apurado no inciso I a débito das contas de resultado;

IV - escriturar o valor apurado no inciso II a débito da conta do ativo imobilizado que registra o bem, o qual terá seu novo valor contábil depreciado no novo prazo de vida útil previsto.

§ 3° 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 n° 9.249, de 1995, art. 13, caput, inciso III).

Decreto n° 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.

§ 1° 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.

§ 2° 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:

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

No entanto, como já afirmado, as partes e peças objeto da presente autuação são destinadas à reposição ou a manutenções diversas, motivo pelo qual se enquadram na regra estabelecida no § 13 do art. 66 do RICMS/02 (atual art. 31, § 6º do RICMS/23), não gerando, pois, direito a créditos do ICMS.

RICMS/02

Efeitos até 30/06/23

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.

Condições idênticas, para fins de apropriação de créditos relativos a aquisições de partes e peças de manutenção/reposição periódica, foram reproduzidas no art. 31 do atual RICMS/23, *verbis*:

RICMS/23

Efeitos a partir de 01/07/23

Art. 31 - 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:

[...]

III - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 1º a 10;

[...]

§ 3º - Será admitido o crédito, na forma do § 1º, relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens a que se refere o § 2º, 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 doze meses;

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

[...]

§ 5º - Incluem-se, também, no conceito de bem do ativo imobilizado, observadas as condições estabelecidas nos §§ 2º e 3º:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

§ 6º - 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 § 5º e utilizada para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem.

Por consequência, de plano, sem a necessidade de maiores análises, todas as partes e peças objeto da presente autuação não geram direito a créditos do ICMS, por força da vedação estabelecida no art. 70, inciso XVII do RICMS/02 c/c art. 39, inciso XVI do RICMS/23, uma vez que todas elas deram entrada no estabelecimento autuado em datas posteriores a 01/04/17.

RICMS/02

Efeitos até 30/06/23

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

[...]

Efeitos a partir de 01/04/17

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

RICMS/23

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos a partir de 01/07/23

Art. 39 - Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

[...]

XVI - 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.

Com relação aos demais produtos objeto da presente atuação, não classificados como partes e peças de reposição/manutenção, a conclusão é a mesma, isto é, são também materiais de uso e consumo, uma vez que não se consomem imediata e integralmente na extração do calcário ou no curso da fabricação do cimento.

A conclusão supra mencionada advém da análise das planilhas inseridas nos Anexos 4 e 5 do Auto de Infração, nas quais a glosa dos créditos promovida pelo Fisco foi motivada com utilização de uma das informações abaixo, com observações complementares, em coluna específica dos referidos Anexos, quando necessário.

ANEXO 04

Motivo do Estorno	OBS
Parte/peça britador - manutenção mecânica (revestimento/proteção)	Parte/peça manutenção
Parte/peça paletizadora - manutenção mecânica	Parte/peça manutenção
Parte/peça manutenção mecânica (proteção/condução)	Parte/peça manutenção
Parte/peça correia transportadora - manutenção mecânica (transporte)	Parte/peça manutenção
Parte/peça ensacadeira - manutenção mecânica (transporte)	Parte/peça manutenção
Parte/peça manutenção mecânica (revestimento/direcionar fluxo)	Parte/peça manutenção
Vide "Planilha 01.12" - Anexo 5 - Análise das informações prestadas no novo Termo de Intimação.	Realizado novo Termo de Intimação em 10.11.2023, solicitando esclarecimentos das informações prestadas no Termo de Intimação inicial.
Parte/peça britador - manutenção mecânica (suporte)	Parte/peça manutenção
Parte/peça manutenção mecânica (transporte/limpeza)	Parte/peça manutenção
Parte/peça manutenção mecânica (revestimento/transporte)	Parte/peça manutenção
Parte/peça peneira - manutenção mecânica	Parte/peça manutenção
Material de uso e consumo utilizado na prevenção de incêndio.	Não é matéria-prima ou produto intermediário, empregados diretamente no processo de produção como previsto no art. 66, inciso V do RICMS.
Parte/peça manutenção mecânica (transporte)	Parte/peça manutenção
Parte/peça manutenção/substituição	Material de uso ou consumo
Parte/peça manutenção/substituição	Material de uso ou consumo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**ANEXO 05**

Motivo do Estorno	OBS
Parte/peça manutenção mecânica (fixação)	Material de uso ou consumo
Parte/peça britador - manutenção mecânica (proteção)	Parte/peça manutenção
Parte/peça manutenção mecânica (revestimento/movimentação)	Parte/peça manutenção
Parte/peça manutenção mecânica (transporte)	Parte/peça manutenção
Parte/peça ensacadeira - manutenção mecânica (transportar)	Parte/peça manutenção
Parte/peça manutenção mecânica (revestimento/direcionar fluxo)	Parte/peça manutenção
Parte/peça manutenção mecânica (revestimento/transporte)	Parte/peça manutenção
Parte de uma estrutura - material de uso e consumo	Material de uso ou consumo
Parte/peça manutenção mecânica (fixação)	Parte/peça manutenção
Parte/peça manutenção/substituição	Material de uso ou consumo
Parte/peça manutenção mecânica	Material de uso ou consumo
Parte/peça perfuratriz - manutenção mecânica	Parte/peça manutenção
Laboratório	Laboratório - material de uso ou consumo

Analisando-se os referidos anexos, verifica-se que os dados nele contidos são bastante elucidativos quanto à natureza dos produtos que tiveram os seus créditos glosados, efetivamente caracterizados como materiais de uso ou consumo, especialmente após a vigência da IN SUTRI nº 01/17, ou como partes e peças que se enquadram na regra estabelecida no § 13 do art. 66 do RICMS/02 (art. 31, § 6º do RICMS/23), não gerando, pois, direito a créditos do ICMS.

Como em toda e em qualquer indústria, as mineradoras/cimenteiras utilizam uma variada gama de produtos que podem ser utilizados tanto em máquinas e equipamentos empregados na linha de produção, como também em áreas diversas.

A título de exemplo, podem ser citados os materiais de manutenção mecânica, elétrica e hidráulica, de aplicação ampla, dentre outros.

No tocante ao quadro apresentado pela Impugnante referente aos principais itens autuados (doc. nº 04), que representam a maior parte do valor total do estorno do crédito realizado pelo Fisco, seguem infra reproduzidas as informações prestadas pela Autuada à época da intimação inerente aos referidos itens:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESCRIÇÃO	APLICAÇÃO ESPECÍFICA E DETALHADA	SE FOR PARTE DE EQUIP. / MÁQ. QUAL A FUNÇÃO DO PRODUTO NO EQUIP. / MÁQ.
REFRATARIO TIJOLO /REFRATÁRIO CONCRETO	MATERIAL APLICADO NO INTERIOR DA TORRE DE CICLONES, FORNO, CABEÇOTE E RESFRIADOR	GARANTIR QUE O CONCRETO REFRATARIO FIQUE FIXADO NA PAREDE DOS EQUIPAMENTOS.
CORREIA SCHENCK	APLICAÇÃO BALANÇAS DOSADORAS	TRANSPORTAR MATERIAL
CORREIA TRANSPORTADORA PLANA	CORREIAS QUE SÃO APLICADAS NOS TRANSPORTADORES PARA CIRCULAR O MATERIAL ENTRE AS FASES DE PRODUÇÃO	TRANSPORTAR MATERIAL
PLACA CSN DM144053 1	PLACAS DE RESGRIAMENTO DO CLÍNQUER	TRANSPORTAR E RESFIADOR
PLACA CSN DM144059 1	APLICAÇÃO NO SISTEMA DE REFRIGERAÇÃO DE CLINNQUER NA SAIDA DO FORNO	POSSIBILITAR O RESFRIAMENTO DO CLINQUER NA SAIDA DO FORNO
PLACA CSN SAR0306M 1	CHAPAS BRITADORES TERCIÁRIOS	PROTEGER ESTRUTURA DO MATERIAL ABRASIVO
PLACA DESGASTE ASTM A36 8X 1220X2740MM	CHAPAS ANTI DESGASTE	PROTEGER ESTRUTURA DO MATERIAL ABRASIVO
PLACAS DE SINALIZAÇÃO	USO GERAL	PLACA SINALIZADORA
PLACA COBRAPI	MATERIAL APLICADO NO INTERIOR DA TORRE DE CICLONES, FORNO, CABEÇOTE E RESFRIADOR	GARANTIR A TEMPERATUA NECESSARIA DENTRO DOS FORNOS
MARTELO CSN	MARTELOS DOS BRITADORES TERCIÁRIOS	PROTEGER A CARÇAÇA DO BRITADOR E AUXILIAR NA MOAGEM DO MATERIAL
CHAPA SAE	APLICAÇÕES DIVERSAS	FABRICAÇÃO DE PEÇAS
CHAPA CSN	CHAPA REVESTIMENTO BRITADORES TERCIÁRIOS	PROTEGER A CARÇAÇA DO BRITADOR E AUXILIAR NA MOAGEM DO MATERIAL
CHAPA DESGASTE DES SAR-1080M	CHAPAS BRITADORES TERCIÁRIOS	PROTEGER ESTRUTURA DO MATERIAL ABRASIVO
CHAPA CSN DM589395	REVESTIMENTO DE CHUTES E ESTRUTURAS DE EQUIPAMENTOS	PROTEGER ESTRUTURA DO MATERIAL ABRASIVO
CHAPA CORACORTHE	APLICADO EM CHUTES E EQUIPAMENTOS DO PROCESSO PRODUTIVO PARA EVITAR O DESGASTE DO EQUIPAMENTO	REVESTIR PAREDES DE CHUTES E EQUIPAMENTOS
CHAPA SAE 1345	APLICAÇÕES DIVERSAS	FABRICAÇÃO DE PEÇAS
CHAPA CSN DM144017 1, 2	TRANSPORTE DE CLÍNQUER ATÉ O EMBARQUE FERROVIÁRIO	TRANSPORTAR MATERIAL
CHAPA CSN DM614096 5	CALHAS VIBRATORIAS	PROTEGER A ESTRUTURA NO PROCESSO DE MOVIMENTAÇÃO DE MATERIAL
TELA MET DIN17223A 9,52MM 44X 44	APLICAÇÃO NA PENEIRA PRIMÁRIA - PE427	CLASSIFICAR MATERIAL
TELA MET DIN17223A 5,59MM 12,7X 12,7	APLICADO NAS PENEIRAS SECUNDÁRIAS PE428/429	REALIZAR O PENEIRAMENTO DO MATERIAL
SISTEMA BEUMER	PALETIZADORAS	TRANSPORTE DE SACOS
BARRA CSN DM600319 1	BARRAS DE BRITADOR DO BRITADOR PRIMÁRIO	BRITAR MATERIAL APÓS A LAVRA DA MINA
BARRA CSN DM361683 1	DISPOSITIVOS DE RESFRIAMENTO DO CLINQUER/ TRANSPORTE	POSSIBILITAR O RESFRIAMENTO DO CLINQUER NA SAIDA DO FORNO
CORPO MOEDOR	MATERIAL APLICADO NO INTERIOR DA TORRE DE CICLONES, FORNO, CABEÇOTE E RESFRIADOR	GARANTIR QUE O CONCRETO REFRATARIO FIQUE FIXADO NA PAREDE DOS EQUIPAMENTOS.
ROLO TRANSPORTADOR CORREIA	APLICAÇÃO EM CORREIAS TRANSPORTADORAS NA UNIDADE	POSSIBILITAR MOVIMENTAÇÃO DA CORREIA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESCRIÇÃO	APLICAÇÃO ESPECÍFICA E DETALHADA	SE FOR PARTE DE EQUIP. / MÁQ. QUAL A FUNÇÃO DO PRODUTO NO EQUIP. / MÁQ.
ROLO BEUMER	ROLO PALETIZADORA	TRANSPORTE DE SACOS
ANCORAGEM CSN	Aplicação em chaparia para fixação de concreto refratário	FIXAR O CONCRETO NA CHAPARIA DO EQUIPAMENTO PARA PROTEGER CONTRA ALTA TEMPERATURA
PNEU RADIAL 24.00R35 ARO 17:00/3.5"	MATERIAL APLICADO EM CAMINHÕES FORA DE ESTRADA	ALTERAR E MANTER A DIREÇÃO DO VEÍCULO, ABSORVER IMPACTOS, TRANSFERIR FORÇAS DE TRAÇÃO E FRENAGEM E SUPORTAR CARGAS
PNEU INDUSTRIAL 16.00R25 ARO 25	MATERIAL APLICADO EM EQUIPAMENTOS DE CARGA	ALTERAR E MANTER A DIREÇÃO DO VEÍCULO, ABSORVER IMPACTOS, TRANSFERIR FORÇAS DE TRAÇÃO E FRENAGEM E SUPORTAR CARGAS
PNEU RADIAL 14.00R24 ARO 8.00 TG	MATERIAL APLICADO EM MINICARREGADEIRA	ALTERAR E MANTER A DIREÇÃO DO VEÍCULO, ABSORVER IMPACTOS, TRANSFERIR FORÇAS DE TRAÇÃO E FRENAGEM E SUPORTAR CARGAS

Da análise das informações acima, bem como das planilhas elaboradas pelo Fisco, verifica-se nitidamente que se trata de partes e peças utilizadas em máquinas, veículos e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado da empresa, cujos créditos são vedados pelo art. 70, inciso XVII do RICMS/02 (art. 39, inciso XVI do RICMS/23), por terem sido adquiridas em datas posteriores a 01/04/17 (partes e peças que não se enquadram no conceito de bens do imobilizado).

Boa parte dos itens supra citados, como é o caso, por exemplo, dos “Pneus”, chapas de revestimento, “Rolo Transportador de Correia”, correias (mantas dos transportadores de correias), dentre outros, são caracterizados como materiais de uso e consumo, nos termos do inciso IV da IN SLT nº 01/86, independentemente da data de entrada no estabelecimento autuado (antes ou após 01/04/17), o que será demonstrado nas linhas que se seguem.

Noutro enfoque, cabe destacar que o “laudo técnico” acostado aos autos pela Impugnante (doc. 05), relativo ao PTA nº 01.001207261-63 (Acórdão nº 22.549/21/2ª) não tem qualquer repercussão sobre o presente lançamento, questão muito bem abordada pelo Fisco, nos seguintes termos:

Manifestação Fiscal

“... No tocante ao Laudos Técnicos anexados à Impugnação (doc. nº 03 e 05) entende-se totalmente inócua considerar as conclusões obtidas pelos *experts*, como pretende a Impugnante, uma vez que elas não se prestaram a alterar o entendimento dos Ilustres Julgadores do CCMG.

Cabe observar que o Relatório Técnico Contábil (doc nº 05) apresentado referente ao Auto de Infração nº 01.001207261-63 que versa sobre a constatação de falta de recolhimento de ICMS, decorrente de apropriação indevida a título de crédito, mediante lançamento no Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) de notas fiscais de aquisição de mercadorias e bens, ou seja, matéria diferente da ora analisada. O AI nº 01.001207261-63 trata-se de

estorno de crédito de ICMS de itens apropriados no CIAP pertencentes ao ativo imobilizado, enquanto o AI nº 01.003411987-47 em questão trata-se de estorno de crédito de ICMS de itens considerados pela Impugnante como 'produto intermediário' e pelo Fisco como 'material de uso ou consumo'. Acrescente-se, ainda, que a legislação que rege o direito ao crédito do ICMS do produto intermediário é distinta da legislação que rege o direito ao crédito de bens/partes/peças do ativo imobilizado ..." (Grifou-se).

Esclareça-se que no presente processo não há estorno de créditos de bens individualizados integrantes do ativo imobilizado da empresa autuada, mas somente de partes e peças de reposição/manutenção periódica neles aplicadas.

Dos Produtos Específicos Citados pela Impugnante

Com relação aos produtos específicos citados pela Impugnante, seguem abaixo os motivos pelos quais são considerados materiais de uso e consumo:

- Pneus:

Os pneus, mesmo aqueles alocados nas atividades de carregamento e movimentação do minério, de modo claro e inequívoco, não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, não se enquadrando no conceito de produto intermediário definido pela Instrução Normativa nº 01/86.

A função dos pneus é de suportar carga, amortecer impacto, rodar, transmitir esforços do motor ao solo, não havendo assim, nenhuma atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção.

O desgaste dos pneus se dá em função da força de atrito com o solo, decorrente do peso do veículo que sustenta, independentemente da existência de minério nas vias em que rodam.

Observe-se que, nos casos em que o veículo transita sem carregamento de minério ou estéril (por exemplo, no retorno após descarregamento, na ida para lavagem, abastecimento, manutenção e outros deslocamentos), os pneus continuam a se desgastar ao suportar a própria carga (massa do veículo).

Portanto, somente o fato de haver o eventual contato físico com o minério, não é suficiente para o enquadramento do pneu como produto intermediário.

É esse o entendimento externado no Acórdão nº 4.751/17/CE, que classificou como materiais de uso e consumo os pneus adquiridos por empresa que também explora a atividade de mineração, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 4.751/17/CE

PTA/AI: 01.000165686-62

RECORRENTE: FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

VALE S.A.

- **PNEUS**, GRAXAS E ÓLEOS LUBRIFICANTES

AS GRAXAS, OS ÓLEOS LUBRIFICANTES E OS PNEUS NÃO PODEM SER CLASSIFICADOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, UMA VEZ QUE NÃO SE ENQUADRAM NAS DEFINIÇÕES CONTIDAS NA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/01 C/C INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86.

AS REFERIDAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS, AO FAZEREM ALUSÃO A CONSUMO DIRETO, RESTRINGEM SUAS DEFINIÇÕES AOS BENS E MATERIAIS QUE PARTICIPEM ATIVA E DIRETAMENTE DO PROCESSO DE PRODUÇÃO, GERANDO, VIA DE CONSEQUÊNCIA O PRODUTO FINAL.

ASSIM, UMA CARREGADEIRA, UM BRITADOR, UMA PENEIRA, ENTRE OUTROS, PARTICIPAM ATIVA E DIRETAMENTE DO PROCESSO DE PRODUÇÃO DO MINÉRIO DE FERRO, O QUE NÃO OCORRE COM OS ÓLEOS LUBRIFICANTES E AS GRAXAS, CUJA ÚNICA FUNÇÃO É A LUBRIFICAÇÃO DE PARTES E PEÇAS DE VEÍCULOS, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, OU SEJA, ESSES PRODUTOS NÃO CONTRIBUEM DE FORMA DIRETA PARA A PRODUÇÃO DO MINÉRIO.

[...]

OS PNEUS, MESMO AQUELES ALOCADOS NAS ATIVIDADES DE CARREGAMENTO E MOVIMENTAÇÃO DO MINÉRIO, DE MODO CLARO E INEQUÍVOCO, NÃO DESENVOLVEM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA, DENTRO DA LINHA DE PRODUÇÃO, NÃO SE ENQUADRANDO NO CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO DEFINIDO PELA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86.

A FUNÇÃO DOS PNEUS É DE SUPORTAR CARGA, AMORTECER IMPACTO, RODAR, TRANSMITIR ESFORÇOS DO MOTOR AO SOLO, NÃO HAVENDO ASSIM, NENHUMA ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA, DENTRO DA LINHA DE PRODUÇÃO.

O DESGASTE DOS PNEUS DÁ-SE EM FUNÇÃO DA FORÇA DE ATRITO COM O SOLO, DECORRENTE DO PESO DO VEÍCULO QUE SUSTENTA, INDEPENDENTE DA EXISTÊNCIA DE MINÉRIO NAS VIAS EM QUE RODAM.

OBSERVE-SE QUE, NOS CASOS EM QUE O VEÍCULO TRANSITA SEM CARREGAMENTO DE MINÉRIO OU ESTÉRIL (NO RETORNO APÓS DESCARREGAMENTO, POR EXEMPLO) OS PNEUS CONTINUAM A SE DESGASTAR AO SUPORTAR A PRÓPRIA CARGA (MASSA DO VEÍCULO).

PORTANTO, SOMENTE O FATO DE HAVER O EVENTUAL CONTATO FÍSICO COM O MINÉRIO, NÃO É SUFICIENTE PARA O ENQUADRAMENTO DO PNEU COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO.

O CONTATO A QUE SE REFERE A IN Nº 01/86 É O CONTATO PARA A PRODUÇÃO DO MINÉRIO, COMO TEM A MANDÍBULA DO BRITADOR (QUE MÓI O MINÉRIO), QUE SE DESGASTA EM FUNÇÃO DESSE CONTATO, NO PROCESSO DE PRODUÇÃO DO MINÉRIO, O QUE NÃO É O CASO DOS PNEUS ...” (GRIFOU-SE)

- “Martelo do Britador”:

Conforme informação da própria Impugnante, trata-se de peça componente dos britadores terciários, utilizado para britagem do calcário dolomítico e calcítico, sendo diretamente empregado no processo de extração do calcário e do dolomito sintetização, no qual é realizada a britagem do minério

Correta, portanto, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco, nos termos do art. 70, inciso XVII do RICMS/02 (atual art. 39, inciso XVI do RICMS/23), uma vez que se trata de peça adquirida em data posterior a 01/04/17.

- Partes e Peças dos Transportadores de Correias:

Sob a ótica do art. 66, § 6º do RICMS/02 (art. 31, § 3º do RICMS/23), analisando-se os transportadores de correia como um todo, isto é, como um bem individualizado integrante do ativo imobilizado, as partes e peças neles aplicadas são considerados materiais de manutenção periódica, que não geram direito a créditos de ICMS.

Sob o prisma da IN nº 01/86, durante o transporte de material, não ocorre qualquer beneficiamento ou transformação da matéria-prima ou do produto em elaboração, condição *sine qua non* para que determinado bem seja considerado produto intermediário.

Assim, as correias transportadoras (mantas ou lençol de borracha dos transportadores de correias), assim como as demais partes e peças aplicadas nos transportadores, como lâminas/raspadores (primários e secundários) e rolos e roletes (de carga, de impacto e de retorno), por exemplo, devem ser considerados materiais de uso e consumo.

Tais bens se enquadram no inciso IV da IN SLT nº 01/86 (partes/peças de manutenção/reposição), uma vez que não exercem qualquer ação direta sobre o produto em elaboração, ou seja, mesmo sob a ótica do inciso V da IN SLT nº 01/86, vigente até 31/03/17, não se enquadrariam no conceito de produtos intermediários, por não exercerem nenhuma atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa.

Esse é o entendimento do E. Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG, externalizado em diversas decisões, podendo ser citadas, a título de exemplos, as infra indicadas:

ACÓRDÃO Nº 21.577/14/3ª

“... A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, APURADO POR MEIO DE RECOMPOSIÇÃO DE CONTA GRÁFICA, NO PERÍODO DE JANEIRO A DEZEMBRO DE 2009, EM DECORRÊNCIA DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS ORIGINÁRIOS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DESTINADAS A USO E CONSUMO E BENS ALHEIOS AO ESTABELECIMENTO E CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA FORA DA ÁREA DE BENEFICIAMENTO PRIMÁRIO. EXIGE O FISCO, AINDA, O ICMS DEVIDO PELA DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADES DA

FEDERAÇÃO, PARA FINS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO.

[...]

1.1 – APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO E DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO

[...]

ANALISANDO OS PRODUTOS LEVANTADOS PELA DEFESA, AFIRMA O FISCO QUE ELES NÃO EXERCEM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA NO PROCESSO PRODUTIVO, RAZÃO PELA QUAL SE CLASSIFICAM COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO.

ASSIM DISCORRE EM SUA MANIFESTAÇÃO:

...

- Rolos de Impacto e de Carga (rolo guia correia) - nosso entendimento é que este produto não se desgasta pelo contato com o minério, uma vez que não existe este contato. Estes rolos se posicionam sob o manto do equipamento com a função de guiá-lo, ocorrendo seu desgaste pelo contato com este manto e não com o minério. O CC/MG se posicionou favoravelmente ao entendimento do fisco, em recente julgamento de PTA deste mesmo estabelecimento, na decisão prolatada no Acórdão 21.372/13/1ª (PTA 01.000172472.23 – PTA este relativo ao mesmo estabelecimento impugnante - Mina de Timbopeba).

...

[...]

É DE FÁCIL PERCEPÇÃO QUE TODOS OS ROLOS SERVEM PARA SUSTENTAR E PERMITIR A MOVIMENTAÇÃO DA CORREIA TRANSPORTADORA E SE DESGASTAM EM RAZÃO DO ATRITO (ROLO/CORREIA) E ABRASÃO, BEM COMO PELA ALTA CONCENTRAÇÃO DE UMIDADE NO PROCESSO.

RESTA CLARO, PORTANTO, QUE NÃO ESTÃO EM CONTATO COM O MINÉRIO QUE SE INDUSTRIALIZA, ATUANDO SOB A CORREIA TRANSPORTADORA, O QUE LHES IMPÕE A CLASSIFICAÇÃO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO.

NÃO SE DISCORDA DA NECESSIDADE DO PRODUTO NO DESEMPENHO DAS CORREIAS, MAS NÃO É APENAS ISSO QUE SE LEVA EM CONSIDERAÇÃO PARA A CLASSIFICAÇÃO DOS MATERIAIS, POIS, VIA DE REGRA, TODAS AS AQUISIÇÕES DO ESTABELECIMENTO SÃO NECESSÁRIAS PARA A CONSECUÇÃO DOS OBJETIVOS SOCIAIS.

[...]

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

ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI DA MENCIONADA LEI, MAJORADA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO), NOS TERMOS DOS §§ 6º E 7º DO ART. 53 DA LEI EM DESTAQUE.” (GRIFOU-SE)

ACÓRDÃO Nº 21.780/15/3ª

“... ITENS 1.1 DO AUTO DE INFRAÇÃO: DO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A ENTRADAS DE MATERIAIS CARACTERIZADOS COMO DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO:

[...]

SÃO OS SEGUINTE MATERIAIS OBJETO DO ESTORNO DOS CRÉDITOS DO IMPOSTO, APÓS A REFORMULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

- ROLO TRANSPORTADOR DE CORREIA, ENCOSTO COMPONENTE, LÂMINA COMPONENTE, HIDROGÊNIO SÓDIO, PLACA COMPONENTE, CUNHA COMPONENTE, AGLOMERANTE, BUCHA COMPONENTE, REVESTIMENTO COMPONENTE, ROTOR COMPONENTE, ABANADEIRA COMPONENTE, LUVA COMPONENTE, ANEL COMPONENTE E PLACA COMPONENTE.

[...]

OS MATERIAIS OBJETO DO ESTORNO NÃO PODEM SER CLASSIFICADOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, COMO DEFENDE A IMPUGNANTE, POR NÃO SE ENQUADRAREM NAS DEFINIÇÕES CONTIDAS NAS MENCIONADAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS NºS 01/86, 01/01 E 01/14.

[...]

QUANTO AO ROLO DE CARGA (APLICAÇÃO CORREIA TRANSPORTADORA – FUNÇÃO APOIO DA MANTA NO TRECHO CARREGADO), VALE DESTACAR QUE ELE TEM A FUNÇÃO DE SUPORTAR A CORREIA TRANSPORTADORA, BEM COMO A CARGA QUE ESTÁ SENDO MOVIMENTADA POR ELA.

DA MESMA FORMA QUE NO ROLO DE IMPACTO, OS ROLOS DE CARGA ESTÃO LOCALIZADOS SOB A MANTA DA CORREIA TRANSPORTADORA, NÃO TÊM CONTATO FÍSICO COM O MINÉRIO. SEU DESGASTE É PELO CONTATO DIRETO COM A PARTE ABAIXO DA MANTA.

[...]

É DE FÁCIL PERCEPÇÃO QUE TODOS OS ROLOS SERVEM PARA SUSTENTAR E PERMITIR A MOVIMENTAÇÃO DA CORREIA TRANSPORTADORA E SE DESGASTAM EM RAZÃO DO ATRITO (ROLO/CORREIA) E ABRASÃO, BEM COMO PELA ALTA CONCENTRAÇÃO DE UMIDADE NO PROCESSO.

RESTA CLARO, PORTANTO, QUE NÃO ESTÃO EM CONTATO COM O MINÉRIO QUE SE INDUSTRIALIZA, ATUANDO SOB A CORREIA TRANSPORTADORA, O QUE LHE IMPÕE A CLASSIFICAÇÃO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO.

[...]

DESSA FORMA, AFIGURA-SE CORRETA A GLOSA DOS CRÉDITOS EFETUADA PELA FISCALIZAÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02, QUE VEDA O APROVEITAMENTO DO IMPOSTO A TÍTULO DE CRÉDITO, QUANDO SE TRATAR DE ENTRADA DE BENS DESTINADOS A USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO ...” (GRIFOU-SE)

ACÓRDÃO Nº 22.772/17/3ª

“... 2.2. CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO:

[...]

“CORREIA 30 3 16X1 16 2 PLYLON 220 ST”, “CORREIA 450 MM 3 16X1 16 5 PLYON EP32”, “CORREIA C TALISCA EM V”, “CORREIA TRANSP 550X2735MM 8583 HEB”, “CORREIA TRANSP L24 2PN 1200 1 8X1 16” E “CORREIA TRANSP L30 3 8 X 1 8 3 LONAS”:

UTILIZADAS NO TRANSPORTE DE MATERIAIS (CLÍNQUER, ESCÓRIA, COMBUSTÍVEL, CIMENTO, ETC.).

REITERE-SE QUE DURANTE O TRANSPORTE DE MATERIAL NÃO OCORRE QUALQUER BENEFICIAMENTO OU TRANSFORMAÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA OU DO PRODUTO EM ELABORAÇÃO, CONDIÇÃO SINE QUA NON PARA QUE DETERMINADO BEM SEJA CONSIDERADO PRODUTO INTERMEDIÁRIO. ASSIM, AS CORREIAS TRANSPORTADORAS (MANTAS DO TRANSPORTADORES DE CORREIAS) DEVEM SER CONSIDERADOS MATERIAIS DE USO E CONSUMO.

[...]

EM SUA PLANILHA ACOSTADA ÀS PÁGS. 94/104 (VIDE ANEXO II DESTA PARECER), A IMPUGNANTE AFIRMA QUE OS PRODUTOS NELA LISTADOS TERIAM SIDO RECONHECIDOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, NO VOTO VENCIDO PROFERIDO NO ACÓRDÃO Nº 22.534/17/3ª, PORÉM O REFERIDO ACÓRDÃO APROVOU A GLOSA DOS CRÉDITOS RELATIVOS A PRODUTOS IDÊNTICOS AOS ANALISADOS NO PRESENTE PROCESSO, VERBIS: (GRIFOU-SE).

ACÓRDÃO Nº 22.534/17/3ª

PTA/AI: 01.000640353-85

IMPUGNANTE: LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A.

“CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS ÀS ENTRADAS DE MATERIAIS DESTINADOS A USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, ESCRITURADOS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS, NO PERÍODO DE 01/01/11 A 31/12/11.

[...]

- CORREIA TRANSPORTADORA:

NA IMPUGNAÇÃO A AUTUADA INFORMA QUE AS CORREIAS TRANSPORTADORAS SÃO UTILIZADAS PARA TRANSPORTAR AREIAS, PEQUENOS AGREGADOS, MATERIAIS EMBALADOS OU MESMO RESÍDUOS PARA SEREM PROCESSADOS E UTILIZADOS COMO COMBUSTÍVEL NOS FORNOS, PASSANDO A INTEGRAR A MATRIZ DO CLÍNQUER, NA QUALIDADE DE MATÉRIA-PRIMA DESTES.

CONSTA DO ANEXO 3 DIVERSAS CORREIAS E RESPECTIVAS INFORMAÇÕES APRESENTADAS PELO CONTRIBUINTE:

- CORREIAS TRANSPORTADORAS, APLICADAS NO TRANSPORTE DOS MATERIAIS: CIMENTO (ENSACADEIRA), CLÍNQUER (FORNO DE CLÍNQUER), ARGILA (BRITAGEM DE ARGILA), CALCÁRIO (BRITAGEM DE CALCÁRIO), ESCÓRIA (SECADOR DE ESCÓRIA);

- CORREIA SEM FIM, UTILIZADAS NAS “BALANÇAS DE PESAGEM”, FUNÇÃO: PESAGEM DE MATERIAL.

A DUZ O FISCO QUE A CORREIA TRANSPORTADORA PRESTA-SE A RETIRAR O PRODUTO DE UM LOCAL E LEVAR PARA OUTRO (TRANSPORTE).

CONSTATA-SE QUE AS CITADAS CORREIAS SÃO PARTES/PEÇAS DE EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE DE MATERIAIS, PORTANTO, SÃO MEROS COMPONENTES DE MÁQUINA, APARELHO OU EQUIPAMENTO, NÃO DESENVOLVAM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA, DENTRO DA LINHA DE PRODUÇÃO, EM CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO QUE SE INDUSTRIALIZA. PORTANTO, NÃO SE ENQUADRAM COMO MATERIAL INTERMEDIÁRIO.

[...]

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, INCISO III DO RICMS/02 ...”

ACÓRDÃO Nº 4.528/15/CE

“...MATERIAIS/PRODUTOS QUE DEVEM SER CLASSIFICADOS COMO “MATERIAIS DE USO E CONSUMO”:

- “ELEMENTO RASPADOR”:

A CARACTERIZAÇÃO DO PRODUTO “ELEMENTO RASPADOR” COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO FOI MUITO BEM FUNDAMENTADA PELA FISCALIZAÇÃO EM SUA MANIFESTAÇÃO, NOS SEGUINTE TERMOS:

MANIFESTAÇÃO FISCAL (PÁGS. 622/624)

“... PRODUTOS:

1 - RASPADOR PARA CORREIA

2 - LÂMINA PARA RASPADOR

3 - LÂMINA COMPONENTE PARA LIMPEZA DE CORREIA TRANSPORTADORA

4 - ELEMENTO RASPADOR

- FUNÇÃO: TODOS ESTES QUATRO PRODUTOS TÊM COMO FUNÇÃO A LIMPEZA DA MANTA DA CORREIA TRANSPORTADORA.

ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA NO BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO: NÃO. SÃO MEROS ELEMENTOS COM A FUNÇÃO DE LIMPEZA DA MANTA, NÃO TENDO NENHUMA ATUAÇÃO NO BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO..." (GRIFOU-SE)

Correta, portanto, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco, nos termos do art. 70, incisos III e XVII do RICMS/02 c/c art. 39, incisos III e XVI do RICMS/23, independentemente da data de aquisição dos produtos aqui analisados.

- **“Chapas/Placas de Revestimento/Desgaste”:**

De acordo com a própria Impugnante, as chapas se referem a revestimentos internos de proteção da estrutura do equipamento, que está em contato com o material a ser moído. Tem como função proteger a carcaça do britador e auxiliar na moagem do material.

De forma análoga, também de acordo com a Impugnante, as placas de revestimento fazem parte do conjunto de revestimento de moagem do moinho.

Como se vê, as chapas/placas de revestimento/desgaste diversos têm a função de proteger os equipamentos em que são aplicadas.

Esses revestimentos enquadram-se na descrição contida no inciso IV da IN nº 01/86 (material de reposição/manutenção), devendo-se destacar que a carcaça dos equipamentos constitui a estrutura estável referida no mencionado inciso e que os revestimentos são os componentes dessa estrutura, cuja manutenção naturalmente pode importar em sua substituição.

Os revestimentos não exercem função particularizada, essencial e específica, isto é, não exercem nenhuma ação direta na extração do minério ou sobre o produto em elaboração, pois sua função, como já afirmado, é a proteção da dos equipamentos em que se encontram inseridos, sendo classificados, pois, como materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02 (atual art. 39, inciso III do RICMS/23), independentemente da data de entrada no estabelecimento autuado (antes ou após 01/04/17).

O entendimento supra exposto é corroborado pelos seguintes acórdãos do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG, que analisaram produtos análogos, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 21.780/15/3ª

“... ITENS 1.1 DO AUTO DE INFRAÇÃO: DO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A ENTRADAS DE MATERIAIS CARACTERIZADOS COMO DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

OS PRODUTOS QUE FORAM CONSIDERADOS PELA FISCALIZAÇÃO COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO ENCONTRAM-SE IDENTIFICADOS NO DEMONSTRATIVO DE PÁGS. 124/125 (APÓS REF. CRÉDITO TRIBUTÁRIO - ANEXO 1).

[...]

SÃO OS SEGUINTE MATERIAIS OBJETO DO ESTORNO DOS CRÉDITOS DO IMPOSTO, APÓS A REFORMULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

- ROLO TRANSPORTADOR DE CORREIA, ENCOSTO COMPONENTE, LÂMINA COMPONENTE, HIDROGÊNIO SÓDIO, PLACA COMPONENTE, CUNHA COMPONENTE, AGLOMERANTE, BUCHA COMPONENTE, REVESTIMENTO COMPONENTE, ROTOR COMPONENTE, ABANADEIRA COMPONENTE, LUVA COMPONENTE, ANEL COMPONENTE E PLACA COMPONENTE.

[...]

OS MATERIAIS OBJETO DO ESTORNO NÃO PODEM SER CLASSIFICADOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, COMO DEFENDE A IMPUGNANTE, POR NÃO SE ENQUADRAREM NAS DEFINIÇÕES CONTIDAS NAS MENCIONADAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS NºS 01/86, 01/01 E 01/14.

[...]

DESSA FORMA, AFIGURA-SE CORRETA A GLOSA DOS CRÉDITOS EFETUADA PELA FISCALIZAÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02, QUE VEDA O APROVEITAMENTO DO IMPOSTO A TÍTULO DE CRÉDITO, QUANDO SE TRATAR DE ENTRADA DE BENS DESTINADOS A USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO.” (G.N.)

ACÓRDÃO Nº 22.534/17/3ª

“CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS ÀS ENTRADAS DE MATERIAIS DESTINADOS A USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, ESCRITURADOS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS, NO PERÍODO DE 01/01/11 A 31/12/11.

[...]

- PLACA DE DESGASTE:

- PLACAS DE DESGASTE: APLICAÇÃO RESFRIADOR PLANETÁRIO, REVESTIMENTO DO FORNO DE CLÍNQUER.

- DIVERSAS PLACAS (PLACAS DE REVESTIMENTO, PLACAS DE IMPACTO, PLACA ZY) APLICADAS NO REVESTIMENTO DOS SEGUINTE EQUIPAMENTOS: “MOINHO DE BOLAS”, QUE TEM COMO FUNÇÃO MOAGEM DE CIMENTO; REVESTIMENTO DO “BRITADOR DE CALCÁRIO”, QUE TEM COMO FUNÇÃO A BRITAGEM DE CALCÁRIO; REVESTIMENTO DO SECADOR DE ESCÓRIA”, QUE TEM COMO FUNÇÃO A SECAGEM DA ESCÓRIA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- PLACA DESLIZANTE: UTILIZADAS NO REVESTIMENTO DA ENSACADEIRA, QUE TEM A FUNÇÃO DE ENSACAMENTO DO CIMENTO.

[...]

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

[...]

CORRETO O ESTORNO DE CRÉDITOS PROMOVIDO PELA FISCALIZAÇÃO.” (GRIFOU-SE.)

ACÓRDÃO Nº 22.767/17/3ª

PTA/AI: 01.000771050-18

IMPUGNANTE: LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A.

IE: 059073229.10-63

“... 2.2. CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO:

[...]

MATERIAL UTILIZADO PARA REVESTIR CHUTES DE TRANSFERÊNCIAS DE MATERIAIS (CHAPA PARA PREVENIR ABRASÃO DO EQUIPAMENTO COM MATERIAL).

- “CONE REF FLS ZZ 179 DES 539 MB1 3137 0”:

PEÇA INSTALADA NA ENTRADA DO MOINHO (PARTE INTEGRANTE DO CONJUNTO DE REVESTIMENTO DO MOINHO DE BOLAS).

- “CONSUMÍVEL MILL 300 2 8MM”:

SEGUNDA A IMPUGNANTE, TRATA-SE DE MATERIAL UTILIZADO PARA REVESTIMENTO DA MESA DO MOINHO DE CARVÃO.

[...]

“MANTA DE FIBRA CERÂMICA”:

PROTEGER CASCO/REVESTIMENTO DO RESFRIADOR DO FORNO (SATÉLITE).

[...]

“PLACA DE REVESTIMENTO DES 529 SS1 3015 1”:

[...]

REVESTIMENTO PARA O MOINHO DE CRU (MOINHO DE BOLAS)

[...]

EM SUA PLANILHA ACOSTADA ÀS PÁGS. 91/101 (VIDE ANEXO II DO PARECER DA ASSESSORIA, DOC. PÁGS. 176/181), A IMPUGNANTE AFIRMA QUE OS PRODUTOS NELA LISTADOS TERIAM SIDO RECONHECIDOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, NO VOTO VENCIDO PROFERIDO NO ACÓRDÃO Nº 22.534/17/3ª, PORÉM O REFERIDO ACÓRDÃO APROVOU A GLOSA DOS CRÉDITOS RELATIVOS A PRODUTOS IDÊNTICOS AOS ANALISADOS NO PRESENTE PROCESSO, VERBIS:

ACÓRDÃO Nº 22.534/17/3ª

PTA/AI: 01.000640353-85

IMPUGNANTE: LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A.

[...]

A IMPUGNANTE SUSTENTA QUE OS CRÉDITOS GLOSADOS PELO FISCO SE REFEREM A PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, “OS QUAIS FORAM CONSUMIDOS AO LONGO DO PROCESSO PRODUTIVO PARA INTEGRAR O PRODUTO FINAL, GUARDADAS AS PARTICULARIDADES DE CADA MATERIAL, SOB A NATUREZA JURÍDICA DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO”.

CITA COMO EXEMPLOS:

[...]

- PLACA DE DESGASTE: MATERIAL REFRAATÓRIO UTILIZADO NO REVESTIMENTO INTERNO DOS FORNOS ONDE OCORRE A CALCINAÇÃO DO CIMENTO (CLINQUERIZAÇÃO) – ETAPA 7;

[...]

- PLACA DE DESGASTE:

NA IMPUGNAÇÃO A AUTUADA INFORMA QUE SE TRATA DE MATERIAL REFRAATÓRIO UTILIZADO NO REVESTIMENTO INTERNO DOS FORNOS ONDE OCORRE A CALCINAÇÃO DO CIMENTO UTILIZADO NA ETAPA 7 (CLINQUERIZAÇÃO).

CONSTA DO ANEXO 3 AS SEGUINTE PLACAS:

- PLACAS DE DESGASTE: APLICAÇÃO RESFRIADOR PLANETÁRIO, REVESTIMENTO DO FORNO DE CLÍNQUER.

- DIVERSAS PLACAS (PLACAS DE REVESTIMENTO, PLACAS DE IMPACTO, PLACA ZY) APLICADAS NO REVESTIMENTO DOS SEGUINTE EQUIPAMENTOS: “MOINHO DE BOLAS”, QUE TEM COMO FUNÇÃO MOAGEM DE CIMENTO; REVESTIMENTO DO “BRITADOR DE CALCÁRIO”, QUE TEM COMO FUNÇÃO A BRITAGEM DE CALCÁRIO; REVESTIMENTO DO SECADOR DE ESCÓRIA”, QUE TEM COMO FUNÇÃO A SECAGEM DA ESCÓRIA.

- PLACA DESLIZANTE: UTILIZADAS NO REVESTIMENTO DA ENSACADEIRA, QUE TEM A FUNÇÃO DE ENSACAMENTO DO CIMENTO.

A FISCALIZAÇÃO ADUZ QUE AS PLACAS, CONSTANTES DO AUTO DE INFRAÇÃO E COM INFORMAÇÕES DETALHADAS NO ANEXO 3, MUITO EMBORA ESTEJAM SENDO UTILIZADAS EM EQUIPAMENTOS DO PROCESSO PRODUTIVO DO CIMENTO, SÃO PEÇAS, E COMO TAL, DEVEM ATENDER ÀS CONDIÇÕES DE ADMISSIBILIDADE DO CRÉDITO PREVISTAS NA INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT nº 01/86, ESPECIFICAMENTE NO INCISO V, JÁ TRANSCRITO ANTERIORMENTE, NO QUE DIZ RESPEITO À ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA.

ASSEVERA QUE AS PLACAS SÃO UTILIZADAS PARA REVESTIR DETERMINADAS MÁQUINAS/EQUIPAMENTOS, COM VISTAS À PROTEÇÃO DOS MESMOS, UTILIZAÇÃO ESTA QUE NÃO TEM NADA DE PARTICULARIZADA.

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

[...]

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, INCISO III DO RICMS/02 ...” (GRIFOU-SE)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Correta, portanto, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco, nos termos do art. 70, incisos III e XVII do RICMS/02 c/c art. 39, incisos III e XVI do RICMS/23.

- “Tijolos Refratários”:

Segundo a Impugnante, “os referidos itens são blocos refratários aplicados internamente nos fornos de clínquer, cuja função é reduzir o desgaste sofrido pela carcaça do forno de clínquer devido às altas temperaturas durante o processo de clinquerização”.

No entanto, em que pese o argumento da Impugnante, os Tijolos Refratários, especialmente por terem sido adquiridos em data posterior a 01/04/17, não geram direito a créditos do ICMS, nos termos do art. 70, inciso XVII do RICMS/02 (atual art. 39, inciso XVI do RICMS/23), conclusão esta corroborada pelo Acórdão nº 24.038/22/1ª, que aprovou as exigências fiscais relativas a esse bem, nos seguintes termos:

ACÓRDÃO Nº 24.038/22/1ª

PTA/AI: 01.001488954-66

IMPUGNAÇÃO: 40.010150858-05

IMPUGNANTE: LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A

“... QUANTO AOS TIJOLOS REFRAATÁRIOS, 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 CORROBREM SUAS ALEGAÇÕES ATINENTES À POSSIBILIDADE DE APROVEITAR OS CRÉDITOS DO PRODUTO TIJOLO REFRAATÁRIO, 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 COMPROVARIAM QUE “OS TIJOLOS REFRAATÁRIOS QUE ENSEJARAM A GLOSA DOS CRÉDITOS TOMADOS SÃO, INEGAVELMENTE, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS”, UMA VEZ QUE: (I) SÃO ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO; (II) SÃO CONSUMIDOS DIRETAMENTE NESSE 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 REFRAATÁRIO DESGASTADO É INCORPORADO AO CLÍNQUER DURANTE A FASE DE CLINQUERIZAÇÃO, INCORPORANDO-SE, ASSIM, AO NOVO PRODUTO.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 REFRATÁRIOS 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 REFRATÁRIOS 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”.

ADUZ QUE, “COMO DEMONSTRAM OS LAUDOS EM ANEXO (DOC. Nº 02, CIT.), (I) OS TIJOLOS REFRATÁRIOS 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 REFRATÁRIOS, EM FUNÇÃO DO DESGASTE OCASIONADO 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 REFRATÁRIOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS À LUZ DO ART. 70, XVII, DO RICMS/MG – QUE, ALIÁS, NÃO COMPÔS A MOTIVAÇÃO OU A FUNDAMENTAÇÃO DO AUTO DE INFRAÇÃO ORA IMPUGNADO E QUE, POR ISSO, NÃO PODERIA SER SUSCITADO DE TODO MODO”.

CONCLUI, NESES TERMOS, QUE “RESTA CLARO QUE OS LAUDOS EM ANEXO (DOC. Nº 02, CIT.) ATESTAM CABALMENTE QUE OS TIJOLOS REFRATÁRIOS 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.

CONFORME ESCLARECIDO ANTERIORMENTE, O INCISO V DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86, COM VIGÊNCIA ATÉ 31/03/17, DEFINIA COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS AS PARTES E PEÇAS QUE, MAIS QUE MEROS COMPONENTES DE MÁQUINAS, APARELHOS OU EQUIPAMENTOS, DESENVOLVESSEM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA, DENTRO DA LINHA DE PRODUÇÃO, EM CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO EM ELABORAÇÃO, RESULTANDO 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 IMPLEMENTAVA OU AS CONTIVESSE.

[...]

ESSA EXCEÇÃO, NO ENTANTO, FOI REVOGADA, EM 01/04/17, PELO ART. 2º, INCISO I, COM VIGÊNCIA ESTABELECIDADA PELO ART. 4º, AMBOS DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SUTRI Nº 1 DE 04/01/17, VERBIS:

[...]

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:

DETALHAMENTO DO CRITÉRIO:

“Item com vida útil inferior a 12 meses, com atuação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção, entra em contato físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais durante a preparação do clínquer em um processo por via seca em forno rotativo, torres de pré aquecimento e pré-calcinação, gerando o consumo do refratário principalmente no forno rotativo, onde as principais reações químicas transformam o material cru (calcário, argilas e aditivos corretivos comumente chamado de farinha), decorrente das altas temperaturas no forno (entre 1.400 °C e 1.500 °C). Como é um processo intenso termicamente, as soluções refratárias acabam se incorporando ao produto em função dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mecanismos de desgaste (térmicos, químicos e mecânicos), atuando de forma isolada ou conjuntamente dentro do forno.” (Grifou-se)

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 ESTABELECIDA 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 ESTABELECIDA 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 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 seguintes 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

As seguintes informações e respostas foram apresentadas naquele laudo:

[...]

Diante do exposto, apresentamos nossa Manifestação.

Na indústria do contribuinte o tijolo refratário é a parte principal do material empregado no revestimento interno da virola metálica forno de clinquerização e, também, do resfriador de clínquer. Sua função é a de proteger esses equipamentos contra os efeitos da alta temperatura produzida pela queima do calcário.

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 refratário, assim como os demais materiais refratários 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 refratário não se enquadra na definição de produto intermediário. É, pela sua própria natureza, aplicação e função, produto de uso ou consumo, que não é consumido imediata e integralmente no processo de industrialização por tratar-se de material diverso. (Grifou-se).

Aproveitamos para trazer alguns trechos de acórdão do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais que corroboram o nosso entendimento:

ACÓRDÃO: 23.718/21/3ª (PÁGS.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 DESCRITAS, PORTANTO, NÃO SÃO CONSIDERADAS MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS, MAS SIM MATERIAL DE USO E CONSUMO.

(...)

ACÓRDÃO: 22.413/20/2ª (PÁGS.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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

REFERIDOS MATERIAIS - ABANADEIRA, APOIO CSN, ARAME SOLDA, BARRA CSN, BARRA REDONDA, BEXIGA ACUMULADORA 32 LITROS, BICO CSN, BORRACHA SCHENCK, CAÇAMBA BEUMER, CAÇAMBA CSN, CAIXA HAVER & BOECKER, CAPA ELECTRO AÇO ALTONA, CHAPA BORRACHA, CHAPA CSN, CHAPA DA MOEGA DO BRITADOR DE CALCÁRIO, CHAPA DESGASTE, CHAPA EUTECTIC, CHAPA HAVER & BOECKER, CHAPA SAE 1020, CHAPA TMSA, CHAPA UHMW, CORREIA BEUMER, CORREIA HAVER & BOECKER, CORREIA SCHENCK, CORREIA TRANSPORTADORA PLANA, CUNHA CSN, DENTE LIEBHERR, ELETRODO REVESTIMENTO DURO, FORQUILHA CSN, GARFO HAVER & BOECKER, GARRA CSN, GRELHA CSN, GUIA BEUMER, GUIA DESGASTE, HASTE ATLAS COPCO, HASTE PARA PERFURAÇÃO DE ROCHA, ISOLANTE TÉRMICO, KIT PARA EMENDA DE CORREIA, LÂMINA BEUMER, LÂMINA PENTEC, LÂMINA PUR, LÂMINA RASPADORA, LÂMINA SCHENCK, LENÇOL CR, LONGARINA CSN, MANTA METSO, PARAFUSO CABEÇA ESCAREADA, PAREDE CSN, PENEIRA ENSAIO GRANULOMÉTRICO, PLACA COBRAPI, PLACA DESGASTE ASTM, PLACA SULAÇO, PNEU RADIAL, PORCA SEXTAVADA, RASPADOR CORREIA TRANSPORTADORA, RASPADOR CSN, REAGENTE HIDRÓXIDO DE AMÔNIO, RÉGUA CSN, ROLAMENTO AUTOCOMPENSADOR DE ROLOS, ROLETE BEUMER, ROLETE TRANSPORTE CARGA, ROLO BEUMER, SELA HAVER & BOECKER, TECIDO POLIESTER, TIJOLO REFRAATÁRIO, TUBO MARTIN E VÁLVULA CSN - 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. (GRIFOU-SE)

(...)

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 conseguinte, 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.

(...)

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, com apuração do imposto pelo regime de débito e crédito, tem como atividade principal informada no cadastro estadual produção de tubos de aço sem costura (CNAE 2423- 7/01).

(...)

Acrescenta que a sua participação se dá em um ponto da linha principal de uma das fases de produção, não em linhas marginais ou independentes, possuindo caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do produto que é industrializado pela Consulente.

Desta forma, seleciona diversos produtos utilizados em sua planta de produção relacionando-os de acordo com sua aplicação/área e a função exercida nesta planta, respectivamente: pedra/refratário/tampão/tijolo (alto forno/aciaria): produto é utilizado como parte da estrutura do alto forno/revestimento;

(...)

CONSULTA:

1 - Os produtos acima relacionados são considerados produtos intermediários para efeito de crédito do ICMS?

Levando-se em consideração as informações trazidas pela Consulente, que os produtos por ela relacionados, apesar de participarem da linha principal de uma das fases de

produção, são desgastados no processo produtivo, em prazo inferior a 12 (doze) meses, pode-se concluir, a princípio, que estes produtos, não atendem a característica própria de o produto intermediário ser consumido contínua, gradativa e progressivamente, na forma prevista no inciso II da Instrução Normativa SLT nº 01/1986.

Ademais, tais produtos, enquadrando-se no conceito de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, tendo duração inferior a 12 (doze) meses, não poderão ser contabilizados como ativo imobilizado, logo, não cabe o creditamento do imposto nos termos das normas regulamentares acima citadas, prevalecendo, assim, a regra geral do inciso IV da Instrução Normativa SLT nº 01/1986.

Neste sentido, extrai-se da relação de produtos elencados pela Consulente, produtos expressamente declarados por esta como parte de uma estrutura de 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).

Correta, portanto, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco, nos termos do art. 70, inciso XVII do RICMS/02 c/c art. 39, inciso XVI do RICMS/23 (aquisição posterior a 01/04/17).

- “Telas” e “Corpos Moedores”:

A mesma conclusão acima é válida em relação às telas de peneira e aos “corpos moedores”, conforme Consulta de Contribuinte nº 239/2017 e acórdãos infra indicados:

Consulta de Contribuinte nº 239/2017

Consulente: AMG Mineração S/A

“... Resposta:

[...]

... Da mesma forma ocorre com as telas vibratórias de peneiramento do minério, que possuem baixa vida útil e alta rotatividade de consumo, o que sugere um período de durabilidade dessas inferior a 12 (doze) meses.

[...]

Note-se que a definição de produto intermediário, para fins do crédito do imposto, está atrelada ao consumo imediato e integral do produto no processo de industrialização, o que não ocorre com as partes e peças, consoante a definição contida no item IV da Instrução Normativa SLT nº 01/1986:

[...]

Assim, conforme o caso apresentado, existe vedação ao crédito do imposto no inciso XVII do art. 70 do RICMS/2002, referente 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.

[...]

Neste sentido, os materiais de uso e consumo, somente darão direito ao crédito a partir 1º de janeiro de 2020, sendo vedado o aproveitamento do valor de ICMS relativo à sua aquisição, conforme disposto no inciso X do art. 66 c/c inciso III do art. 70, ambos do RICMS/2002 ...” (Grifou-se)

Consulta de Contribuinte nº 239/2017

Consulente: AMG Mineração S/A

“... Resposta:

[...]

Quanto aos corpos moedores (barras ou bolas) utilizados de forma auxiliar facultativa no processo de moagem, não houve informações a respeito do período de sua durabilidade, no entanto, como ocorre com os demais produtos acima mencionados, percebe-se, através do laudo juntado, que, para realizarem o processo de cominuição ou peneiramento do minério, necessitam estar inseridos numa máquina, aparelho

ou equipamento, assumindo, assim, a função de partes ou peças destes.

Note-se que a definição de produto intermediário, para fins do crédito do imposto, está atrelada ao consumo imediato e integral do produto no processo de industrialização, o que não ocorre com as partes e peças, consoante a definição contida no item IV da Instrução Normativa SLT nº 01/1986:

[...]

Assim, conforme o caso apresentado, existe vedação ao crédito do imposto no inciso XVII do art. 70 do RICMS/2002, referente 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.

Ademais, o creditamento do imposto somente seria possível na entrada dos corpos moedores (barras ou bolas), das mandíbulas, martelos e pontas de tungstênio utilizados como partes e peças em máquina, aparelho ou equipamento de propriedade da Consulente, caso tivessem sido contabilizados no ativo imobilizado e tivessem aumentado em 12 (doze) meses a vida útil da máquina, aparelho ou equipamento em que está inserido, nos termos do § 6º do art. 66 do RICMS/2002.

As peças, partes e componentes empregados em máquina, aparelho ou equipamento são considerados, via de regra, bens de uso e consumo ..." (Grifou-se)

ACÓRDÃO Nº 24.587/23/3ª

"... 2 - BOLAS DE AÇO (ITEM 23):

A IMPUGNANTE ADUZ QUE DE IGUAL MODO, A FISCALIZAÇÃO CONSIDERA QUE AS 'BOLAS DE AÇO' UTILIZADAS NOS MOINHOS SERIAM MATERIAIS DE USO OU CONSUMO, SIMPLEMENTE INDICANDO A CONSULTA DE CONTRIBUINTE SUTRI Nº 239/17, EM QUE A CONSULTORIA TRIBUTÁRIA ANALISOU O PROCESSO INDUSTRIAL DE EMPRESA QUE SEQUER TEM A FABRICAÇÃO DE CIMENTOS EM SEU OBJETO SOCIAL.

INFORMA QUE "AS BOLAS DE AÇO ADQUIRIDAS PELA IMPUGNANTE SÃO UTILIZADAS NO INTERIOR DO FORNO DE

CLINQUERIZAÇÃO PARA A MOAGEM DO “CLÍNQUER”, SOFRENDO DEFORMAÇÃO E PERDA DE MASSA NO PROCESSO DE MOAGEM, SENDO REPOSTOS TODOS OS MESES E, INCLUSIVE, SUBSTITUÍDOS TODOS OS ANOS”.

POR SEU TURNO, INFORMA O FISCO QUE AS BOLAS DE AÇO TÊM AMPLA APLICAÇÃO EM TODO O SEGMENTO DA MINERAÇÃO PARA A REDUÇÃO DA GRANULOMETRIA (MOAGEM) DOS DIVERSOS TIPOS DE MINÉRIO (FERRO, MANGANÊS, BAUXITA ETC.).

QUANTO À SUA CLASSIFICAÇÃO COMO PARTES/PEÇAS DOS EQUIPAMENTOS EM QUE SÃO APLICADOS, DIZ QUE HÁ UMA DÚVIDA OBJETIVA NESSE SENTIDO: PARA ALGUNS, AS BOLAS DE AÇO SÃO BENS AUTÔNOMOS, DISTINTOS DOS EQUIPAMENTOS, PARA OUTROS CONSTITUEM PARTES/PEÇAS DOS EQUIPAMENTOS EM QUE SÃO UTILIZADOS.

ASSIM SENDO, REALIZA UMA ANÁLISE DO CREDITAMENTO DAS BOLAS DE AÇO SEGUNDO AS DUAS HIPÓTESES: CONSIDERANDO AS BOLAS DE AÇO COMO PARTES/PEÇAS E COMO BENS AUTÔNOMOS, NOS SEGUINTE TERMOS, TRANSCRITOS DA MANIFESTAÇÃO FISCAL:

BOLAS DE AÇO COMO PARTES/PEÇAS

SENDO ASSIM CONSIDERADAS, É INVIÁVEL O ENQUADRAMENTO DE TAIS MATERIAIS COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO, A PARTIR DA REVOGAÇÃO DO INCISO V DA IN Nº 01/86, QUE INCLUÍA ENTRE OS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, AS PARTES DE EQUIPAMENTOS QUE SE DESGASTAVAM À SEMELHANÇA DAS BOLAS EM ANÁLISE. VEDADO, PORTANTO, O CREDITAMENTO DE TAIS MATERIAIS PELA ATUAL REDAÇÃO DA IN Nº 01/86, SEGUNDO A HIPÓTESE AVENTADA.

É OPORTUNO MENCIONAR QUE NA RESPOSTA À CONSULTA DE CONTRIBUINTE (PTA Nº 45.000013922-71), A SUTRI CLASSIFICOU AS BOLAS DE MOINHOS COMO PARTES/PEÇAS, VEDANDO A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS CORRESPONDENTES.

BOLAS DE AÇO COMO BENS AUTÔNOMOS

SOB TAL HIPÓTESE É TAMBÉM INVIÁVEL A APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS CORRESPONDENTES, POIS O EXAURIMENTO DE MATERIAIS PELO DESGASTE, TAL COMO OCORRE COM AS BOLAS DE AÇO, NÃO MAIS SE INSERE COMO FORMA DE CONSUMO INTEGRAL NA DEFINIÇÃO DOS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS SEGUNDO A ATUAL REDAÇÃO DO INCISO II DA IN Nº 01/86. VALE DIZER: MATERIAIS QUE SE DESGASTAM À SEMELHANÇA DAS BOLAS DE AÇO NÃO MAIS SE ENQUADRAM NA DEFINIÇÃO DO PRODUTO INTERMEDIÁRIO SEGUNDO A ATUAL REDAÇÃO DA IN Nº 01/86.

CONCLUINDO, CONSIDERANDO AS BOLAS DE AÇO COMO PARTES/PEÇAS OU NÃO, O CREDITAMENTO CORRESPONDENTE É INVIÁVEL NA REDAÇÃO ATUAL DA IN Nº 01/86.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONSIDERANDO AS BOLAS DE AÇO COMO PARTES/PEÇAS DOS EQUIPAMENTOS EM QUE SÃO APLICADOS, O EXAURIMENTO DESSES MATERIAIS PELO DESGASTE/DEFORMAÇÃO, NÃO SE INSERE COMO FORMA DE CONSUMO A QUE SE REFERE A ALÍNEA “B” DO INCISO V DO ARTIGO 66 DO RICMS, POR EXPRESSA DISPOSIÇÃO DO § 22 DO ART. 66 DO RICMS. ESSE REQUISITO É ELEMENTAR PARA ENQUADRAMENTO DO MATERIAL COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO.

DESCONSIDERANDO AS BOLAS DE AÇO COMO PARTES/PEÇAS, AS BOLAS DE AÇO NÃO SE EQUIPARAM ÀS MATÉRIAS PRIMAS COMO SÃO ASSIM EQUIPARADOS OS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS NA ALÍNEA “B” DO INCISO V DO ARTIGO 66 E NO ARTIGO 222, II, AMBOS DO RICMS. INVIÁVEL O CREDITAMENTO COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO.

FINALIZANDO A ANÁLISE SEGUNDO O RICMS, A IMPUGNANTE AO ADQUIRIR AS BOLAS DE AÇO, RETIROU-AS DA CADEIA DE CIRCULAÇÃO NA CONDIÇÃO DE CONSUMIDORA FINAL, APLICANDO-AS COMO CORPOS MOEDORES DO CLÍNQUER.

[...]

POR OPORTUNO TRAZ-SE A CITADA CONSULTA DE CONTRIBUINTES Nº 239/17:

[...]

NO CASO EM DISCUSSÃO, COMO A PRÓPRIA IMPUGNANTE INFORMA AS BOLAS DE AÇO ‘SÃO UTILIZADAS NO INTERIOR DO FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO PARA A MOAGEM DO ‘CLÍNQUER’. (...), SENDO REPOSTOS TODOS OS MESES E, INCLUSIVE, SUBSTITUÍDOS TODOS OS ANOS’.

[...]

ASSIM SENDO, UMA VEZ QUE TAIS CORPOS MOEDORES UTILIZADOS NO PROCESSO DE MOAGEM, CUJA VIDA ÚTIL É INFERIOR A 12 MESES, OS QUAIS, PARA REALIZAREM O PROCESSO DE MOAGEM DAS MATÉRIAS-PRIMAS, NECESSITAM ESTAR INSERIDOS NUMA MÁQUINA, APARELHO OU EQUIPAMENTO, NO CASO O FORNO DE CLINQUERIZAÇÃO, ASSUME, ASSIM, A FUNÇÃO DE PARTE OU PEÇAS DESTA.

NÃO RESTA DÚVIDA, PORTANTO, DE QUE AS BOLAS DE AÇO SÃO PARTE DE EQUIPAMENTO INDIVIDUALIZADO, CUJO CRÉDITO É VEDADO PELO ART. 70, INCISO XVII DO RICMS/02 ...”

[...]

[GRIFOU-SE]

Resumindo: analisando-se as planilhas elaboradas pelo Fisco, verifica-se que todas as partes e peças objeto da presente atuação, pelas razões já expostas, enquadram-se nas hipóteses previstas no art. 66, § § 13 e 22 do RICMS/02 (atual art. 31, § 6º do RICMS/23), novamente reproduzidos abaixo, sendo caracterizadas como materiais de uso e consumo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02

Efeitos até 30/06/23

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.

[...]

Efeitos a partir de 01/04/2017 - Dec. nº 47.119/16

§ 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.

RICMS/23

Efeitos a partir de 01/07/23

Art. 31 - 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:

[...]

§ 6º - 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 § 5º e utilizada para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem.

[...]

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

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

É importante salientar que a Lei Complementar nº 87/96 não alterou o conceito, para aplicação da legislação do ICMS, de produto intermediário e de material

de uso e consumo, não tendo sentido, pois, a afirmação da Impugnante de que todos os insumos de produção dão direito ao aproveitamento de créditos fiscais de ICMS, condicionando apenas a comprovação de que eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial.

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

LC nº 87/96

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

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

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

(...)

Por fim, resta destacar que não é a essencialidade de determinado bem, para a consecução da atividade econômica do contribuinte, que determina a sua condição de produto intermediário, para fins de direito à apropriação do respectivo crédito, pois o direito ao crédito do imposto encontra-se subordinado às normas estabelecidas no art. 66 do RICMS/02 (art. 31 do RICMS/23) 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 (art. 31, inciso IV e § 11 do RICMS/23), 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 CR/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/ou XVII do RICMS/02 (atual art. 39, incisos III e XVI do RICMS/23).

RICMS/02

Efeitos até 30/06/23

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos a partir de 01/04/17

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

RICMS/23

Efeitos a partir de 01/07/23

Art. 39 - 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 à uso ou a consumo do estabelecimento;

[...]

XVI - 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.

(...)

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

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

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

As exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, estão respaldadas no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

art. 5º, § 1º, “6” c/c art. 6º, inciso II e art. 12º, § 2º, todos da mesma lei, e art. 43, § 8º do RICMS/02 (atual art. 12, inciso VI do RICMS/23).

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

Efeitos até 30/06/23

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

RICMS/23

Efeitos a partir de 01/07/23

Art. 12 - Salvo disposição diversa prevista neste regulamento, a base de cálculo do ICMS é:

[...]

VI - na entrada, no território do Estado, decorrente de operação interestadual, de mercadoria ou bem destinados a estabelecimento de contribuinte, para uso, consumo ou integração ao seu ativo imobilizado, a que se refere o inciso III do art. 3º deste regulamento, o valor da operação, observado o seguinte:

a) para fins do disposto no art. 18 deste regulamento:

1 - do valor da operação será excluído o valor do imposto correspondente à operação interestadual;

2 - ao valor obtido na forma do item 1 da alínea "a" 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 do item 2 da alínea "a" 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 o item 1 da alínea "a" antes da exclusão do imposto.

(...)

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

Não procede a alegação da Impugnante de que o Fisco não poderia exigir o recolhimento do diferencial de alíquotas referente aos bens adquiridos antes de 2022, ante a ausência de lei complementar regulamentadora da matéria, o que somente veio a ocorrer com a edição da LC nº 190/22, publicada em 05/01/22.

A Defesa se aproveita da recente publicação da EC nº 87/2015, se valendo da discussão acerca da necessidade de publicação de nova Lei Complementar para a cobrança do diferencial de alíquota no caso das operações destinadas a não contribuintes do imposto para argumentar questão pacificada acerca da exigência do diferencial de alíquota nas operações destinadas a contribuinte, como é o caso da Autuada.

Antes da Emenda Constitucional mencionada, já havia incidência do diferencial de alíquota quando a operação era destinada a contribuinte do imposto nas operações de aquisição de mercadorias para uso ou consumo.

Logo, a forma de tributação da operação não sofreu alterações em razão da promulgação da referida emenda, ou seja, o recolhimento do diferencial de alíquota continua sendo realizado apenas para o Estado de destino e recolhido pelo destinatário. Portanto, todos os critérios utilizados para a definição dos elementos da obrigação tributária permanecem inalterados.

Assim, a novidade trazida pela citada emenda se refere unicamente à definição do Estado de destino como sujeito ativo do DIFAL nas operações e prestações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte e à "partilha" desse montante entre a unidade da federação de origem e aquela do destino, nos anos de transição, conforme o art. 99 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da CR/88.

Antes da referida emenda, relativamente a essas operações e prestações destinadas a consumidor final não contribuinte, o ICMS era devido integralmente ao estado de origem.

Cabe ressaltar que o estado de Minas Gerais estabeleceu todas os elementos da hipótese de incidência relativos ao DIFAL, sem se afastar do texto constitucional, como estabelecido no item 6 do § 1º do art. 5º e pelo inciso II do art. 6º, ambos da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esse entendimento é corroborado pela decisão referente ao Mandado de Segurança (Processo nº 5143487-04.2018.8.13.0024), que rejeitou qualquer ilegalidade na cobrança do ICMS relativo à diferença de alíquota, *verbis*:

PROCESSO 5143487-04.2018.8.13.0024

“... INSURGE A AUTORA CONTRA A COBRANÇA DO DIFAL EM OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PARA USO E CONSUMO NOS SEUS ESTABELECIMENTOS, OU SEJA, EM RELAÇÃO AOS QUAIS ESTÁ É A CONSUMIDORA FINAL (ADQUIRENTE).

(...)

EM SÍNTESE, CONSIGNOU A CORTE SUPREMA, AO APRECIAR O TEMA Nº 1.093 DA REPERCUSSÃO GERAL, A INVALIDADE “DA COBRANÇA, EM OPERAÇÃO INTERESTADUAL ENVOLVENDO MERCADORIA DESTINADA A CONSUMIDOR FINAL NÃO CONTRIBUINTE, DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA DO ICMS, NA FORMA DO CONVÊNIO Nº 93/2015, AUSENTE LEI COMPLEMENTAR DISCIPLINADORA”.

NO ENTANTO, ENTENDO, QUE A QUESTÃO DISCUTIDA NO PRESENTE FEITO, NÃO SE ENQUADRA AO TEMA Nº 1.093 DO STF, JULGADO RECENTEMENTE SOB A SISTEMÁTICA DE REPERCUSSÃO GERAL, VISTO QUE A MATÉRIA ALI DISCUTIDA SE LIMITAVA ÀS OPERAÇÕES ENVOLVENDO CONSUMIDORES FINAIS NÃO CONTRIBUINTES DO ICMS, O QUE NÃO É O CASO DA AUTORA, TENDO EM VISTA QUE ESTÁ SE DIZ CONTRIBUINTE DE ICMS.

ADEMAIS, CABE RESSALTAR QUE A EC Nº 87/2015 (INCISO VII, ART. 155, § 2º, DA CF) NÃO REPERCUTIU NAS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS QUE DESTINAM BENS E SERVIÇOS A CONTRIBUINTES DO IMPOSTO, POIS NESTE CASO JÁ ERA ASSEGURADA A COBRANÇA ANTES DA REDAÇÃO CONFERIDA PELA EC Nº 87/2015.

(...)

FEITAS ESSAS CONSIDERAÇÕES, NÃO HÁ O QUE SE FALAR EM ILEGALIDADE DA REFERIDA COBRANÇA.

COM ESSAS CONSIDERAÇÕES, ACOLHO PARCIALMENTE OS EMBARGOS APENAS PARA SANAR A CONTRADIÇÃO E OMISSÃO E MODIFICAR O DISPOSITIVO DA SENTENÇA QUE, QUE PASSARÁ A CONSTAR.

‘SEM MAIS DELONGAS, DENEGO A SEGURANÇA PLEITEADA’ ...”

(...)

Desta forma, correta a cobrança do DIFAL pelo Estado de Minas Gerais.

Da Arguição 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 que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória (aproveitamento de créditos de ICMS em desacordo com o disposto na legislação tributária), 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, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

[...]

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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."

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, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, 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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 incluem 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:

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 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 DEPRECIAÇÃO 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: EXMª. SRª. DESª. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

(...)

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

accessória 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 indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Pedro Henrique Garzon Ribas e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu e Pedro Henrique Alves Mineiro.

Sala das Sessões, 08 de agosto de 2024.

**Gislana da Silva Carlos
Relatora**

**Geraldo da Silva Datas
Presidente / Revisor**