

Acórdão: 23.754/24/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.003318924-11  
Impugnação: 40.010157091-16  
Impugnante: Mineração Usiminas S.A.  
IE: 001610177.03-11  
Proc. S. Passivo: João Manoel Martins Vieira Rolla/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

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

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - ATIVO PERMANENTE - OPERAÇÃO INTERESTADUAL.** Constatada a falta de recolhimento do imposto resultante da aplicação do percentual relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual pelas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento autuado. **Infração caracterizada nos termos art. 5º, § 1º, item “6” c/c art. 6º, inciso II e art. 12º, § 2º, todos Lei nº 6.763/75, e art. 43, § 8º do RICMS/02. 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, inerentes ao período janeiro de 2019 a junho de 2023:

1. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo (exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75);
2. Falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, referente às aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo (exigências: ICMS e MR).

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. 113/142, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 211/230.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 231/281, 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, por considerar os produtos objeto da presente atuação essenciais/imprescindíveis à consecução de sua atividade-fim (produção), a Impugnante requer a realização de prova pericial, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados à págs. 129.

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.

Ressalte-se, nesse sentido, que o Fisco, mediante 11 (onze) “quesitos” constantes no Termo de Intimação nº 204/2023 (Anexo 1), que antecedeu a presente atuação, solicitou ao contribuinte informações sobre todos os produtos que tiveram os seus créditos glosados.

As respostas apresentadas pela Autuada foram detalhadamente narradas no Relatório Fiscal Complementar anexado ao Auto de Infração, conforme excertos infra reproduzidos:

Relatório Fiscal Complementar

“... k) RELATÓRIO DO AUTO DE INFRAÇÃO:

Ação fiscal iniciada mediante a lavratura do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000047833.76, recebido pelo Sujeito Passivo em 19/10/2023.

[...]

Conforme se depreende das descrições e das classificações fiscais constantes nas notas fiscais de compras e nos Registros C170 de Entradas, todos os itens atuados (à exceção do item ‘KIT REPARO FLEXOL BF-03’, código 8-000000000015303549) são partes ou peças de máquinas, equipamentos ou

aparelhos e não são caracterizados como bens do Ativo Imobilizado. À luz da legislação tributária vigente à época das suas aquisições, em especial do inciso IV da Instrução Normativa SLT N° 01/1986, do § 22 do art. 66 do RICMS/2002 e do inciso XVII do art. 70 do mesmo Regulamento, tais partes e peças são consideradas materiais de uso ou consumo da mineradora da Autuada; suas entradas, portanto, não poderiam ter gerado créditos de ICMS.

À Empresa Fiscalizada foi oportunizada a produção de informações a respeito de todos os materiais arrolados, porém nenhum esclarecimento prestado na resposta ao Auto de Intimação n° 204/2023 (Anexo 1) foi suficiente para descaracterizá-los como materiais de uso ou consumo.

A respeito dos produtos elencados no 'QUESITO 1' do supracitado Auto de Intimação, a resposta do contribuinte confirma claramente os que as notas fiscais de aquisições indicavam: são 'bolas de moinho' – partes ou peças de moinhos ou de jigues.

[...]

A resposta ao Auto de Intimação também deixa claro que os itens listados no 'QUESITO 2' são partes, peças ou componentes de transportadores de correias (correias transportadoras), de peneiras e de britadores.

O item 'KIT REPARO FLEXOL BF-03', código 8-00000000015303549 (Anexo 5), é utilizado para reparar mantas de correias transportadoras. Por conseguinte, também é material de uso ou consumo da Empresa Fiscalizada. Ele consta no 'QUESITO 3' do Auto de Intimação.

Sobre os produtos elencados no 'QUESITO 4', a resposta do Contribuinte à intimação confirma com nitidez o que as notas fiscais de aquisições e os Registros C170 indicavam: são mantas de correias transportadoras.

[...]

Sobre os produtos elencados no 'QUESITO 5' do mencionado Auto de Intimação, a resposta da mineradora também ratifica com nitidez o que as notas fiscais de aquisições e os Registros C170 indicavam: são partes de bombas para líquidos. Todos eles são classificados no subitem 8413.91.90 da NCM.

[...]

Também na resposta ao Auto de Intimação N° 204/2023, a Empresa Fiscalizada deixa claro que os

materiais relacionados no 'QUESITO 6' e no 'QUESITO 10' são partes ou componentes de minerodutos.

No 'QUESITO 7' constam arrolados apenas produtos classificados na Posição 84.31 da NCM (partes destinadas a máquinas e aparelhos diversos). As descrições contidas nas NF-es, as escolhidas pela Autuada para documentá-los (Registros 0200) e a resposta ao Auto de Intimação ratificam que estes materiais são partes de retroscavadeiras, carregadeiras, perfuratrizes ou de máquinas a elas semelhantes.

[...]

No mesmo sentido, é nítido que os produtos listados no 'QUESITO 8' são partes de máquinas utilizadas para escavar e para movimentar minério. Eles são classificados na Subposição 8431.41 da NCM ('caçambas, mesmo de mandíbulas, pás, ganchos e tenazes').

[...]

Ainda na resposta ao 'Auto de Intimação, a Autuada confirma que o 'elemento filtrante' constante no 'QUESITO 9' é utilizado no Sistema de Disposição de Rejeitos Filtrados (Dry Stacking – Anexo 6). Além de ser uma parte de um filtro, tal material também é considerado de uso ou consumo da mineradora para fins de aproveitamentos de créditos de ICMS, já que é aplicado numa linha marginal ou auxiliar ao processo produtivo (rfr.: inciso I da Instrução Normativa SLT N° 01/1986).

[...]

Já o item que consta no 'QUESITO 11' do Auto de Intimação é um diafragma de borracha. É peça de um jigge utilizado pela mineradora ..." (Grifou-se)

Portanto, à exceção do item "Kit Reparo FLEXOL BF-03", utilizado para reparar mantas dos transportadores de correias, todos os itens que tiveram os seus créditos glosados referem-se a partes e peças de reposição/manutenção de máquinas, aparelhos ou equipamentos industriais.

Assim, o cerne da presente lide se restringe à análise do direito à apropriação de créditos relativos a essas partes e peças, assim como do "Kit Reparo", à luz da legislação vigente.

Logo, as informações prestadas pelas partes, incluindo aquelas relativas aos demais anexos do Auto de Infração, são mais que suficientes para o deslinde da matéria.

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se

no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial, 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), por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas. Confira-se:

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

[...]

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

### **Do Mérito**

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

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2019 a junho de 2023, relativos a materiais de uso e consumo.

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

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

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante relata, inicialmente, que a conclusão do Fisco de que os créditos estariam vinculados a materiais de uso e consumo não se sustenta, eis que referidos bens adquiridos constituem produtos intermediários, segundo os contornos firmados, recentemente, pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça -STJ, sendo lícito o direito de crédito como decorrência dos artigos 19, 20, *caput*, e § 1º, e 21, inciso III da Lei Complementar (LC) nº 87/96, à luz dos quais devem ser interpretadas as normas estaduais, em especial o artigo 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02.

Salienta, nesse sentido, que o direito ao crédito de ICMS decorre, antes de mais nada, da técnica da não cumulatividade adotada como *princípio constitucional* (art. 155, II, § 2º, I, Constituição da República de 1988 - CR/88). É fato que, na interpretação do Supremo Tribunal Federal - STF, desse postulado decorre um critério de vinculação *física* entre entradas e saídas, para concessão do direito creditório, porém, a própria Constituição admite sua extensão via regulação da sistemática pela lei complementar, como autoriza o artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” da CR/88.

Transcreve o disposto no art. 20 da LC nº 87/96 e destaca que a lei complementar excepcionou do direito de crédito somente os bens de uso e consumo (art. 33, I), anotando ainda o dever do contribuinte de estornar o crédito, sempre que a mercadoria “*vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento*” (art. 21, III).

Segundo a Impugnante, pode-se inferir, portanto, que o legislador complementar dá abrigo, atualmente, além do critério estritamente físico de creditamento, aplicável às matérias-primas em geral, a um critério funcional e finalístico, com exceção dos referidos bens de uso e consumo, que, na sua visão, são vinculados ao espaço físico que dá suporte à produção, comercialização ou prestação tributáveis, isto é, surge direito ao crédito de ICMS na aquisição de bens e serviços necessários à consecução da atividade-fim do contribuinte, sem os quais não é materialmente possível realiza-la em termos e em qualidade.

Tal parâmetro, de acordo com a Impugnante, não condiz com critérios ligados à forma de interação do produto na atividade produtiva - se integrados ao produto final, ou se consumidos integralmente, ou ainda se meramente desgastados, complementando que a exegese supra é ratificada, primeiramente, pela própria evolução das normas infraconstitucionais a partir da promulgação da Constituição de 1.988.

Nessa linha, a Impugnante relata que coube ao Convênio ICMS nº 66/88, disciplinar originalmente a sistemática não-cumulativa, e consoante seus termos o direito de crédito exigia: I) de um lado, a integração física do bem ao produto final; de outro, II) o seu consumo diretamente no processo.

Porém, na sua visão, a superveniência dos sobreditos artigos 20, *caput*, e § 1º, e 21, III, da LC nº 87/96, alterou radicalmente a disciplina da matéria, ou seja, ao abolir a previsão anterior quanto à necessidade de integração física ou consumo do produto adquirido, e se referir genericamente à entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, com exceção tão só dos bens alheios à atividade do estabelecimento - ainda que postergada a vigência do crédito para bens de uso e consumo - a legislação complementar claramente assegurou créditos do ICMS com base em simples vinculação causal entre as entradas e atividade-fim (não alheia) do estabelecimento.

Pontua que, inexistindo tal vínculo ou não se cuidando de bens de uso e consumo, o crédito é de rigor, conforme decisão do STJ externada no julgamento do REsp. n.º 1.366.437/PR, segundo a qual tais entradas “... *não podem ser confundidas às entradas destinadas diretamente ao desempenho do mister empresarial ...*”, destinando-se, ao contrário, “... *à satisfação das necessidades relacionadas ao espaço físico que lhe dá suporte*”.

De outro lado, de acordo com a Impugnante, o critério finalístico em tela consagra e preserva a estrutura básica, ou conteúdo mínimo, do princípio da não-cumulatividade, eis que sem a sua adoção (desse critério), restaria absolutamente esvaziada o escopo do referido artigo 155, § 2º, inciso I da CR/88, à vista da conseqüente oneração dos participantes da cadeia produtiva, notadamente porque as

matérias primas usualmente correspondem a uma parte menos expressiva do custo, em segmentos de alto valor agregado.

Registra que, há algum tempo, o STJ vem afirmando que a lei complementar foi além do crédito estritamente físico (no sentido de incorporação ao produto final), ao concluir que “... a LC 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final (art. 20, § 1º)”.

Cita outros precedentes nesse sentido, com especial ênfase na decisão proferida pela 1ª Seção do STJ que, ao apreciar os Embargos de Divergência no REsp. nº 1.775.781/SP, sustentou o entendimento de que “revela-se cabível o creditamento referente à aquisição de materiais (produtos intermediários) empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa – essencialidade em relação à atividade fim”, acrescentando que os critérios empregados pelo Fisco no lançamento fiscal questionado contrariam, frontalmente, a posição do E. STJ.

Sustenta, nessa linha, que as normas legais que fundamentam a presente autuação (IN SLT nº 01/86 e o art. 66, § 22 c/c art. 70, XVII do RICMS/02), partem de um conceito de produto intermediário que decorre de critérios idênticos aos repelidos pelo STJ, ou seja, exigem uma específica forma de consumo, ou interação, no processo industrial, desprezando o pressuposto da essencialidade, em momento algum questionada pelo Fisco.

Acentua que a essencialidade dos produtos autuados pode ser observada, também, por meio da leitura de suas respostas ao Termo de Intimação nº 204/2023, *in verbis*:

“Não é preciso esforço para concluir que os processos de *concentração de minério* (Quesito 1) e o mister dos *britadores de minério* (Quesito 2) são necessários para a extração e beneficiamento do produto final, que constitui a atividade-fim da autuada. A mesma constatação se depreende das *lâminas raspadoras* adquiridas - destinadas *‘para remover o minério de ferro que grudam (sic) nas correias transportadoras’*, viabilizando a continuidade do fluxo -, bem como das próprias *correias transportadoras* e seus elementos componentes (Quesitos 2, 3 e 4).

De igual modo, os produtos relacionados aos Quesitos 5, 6 e 10 exercem função imprescindível na condução da polpa de minério (são bombas, e seus componentes, chapas de impacto e direcionamento e tubulações), possibilitando o transporte desde frentes mais remotas até as fases de beneficiamento - sem o que há interrupção da produção. Não há como contestar, outrossim, a participação essencial de bens cuja

aplicabilidade se dá nas fases de *perfuração da rocha*, *escavação* e *carregamento* do minério (Quesitos 7 e 8).

Por fim, os produtos referidos nos Quesitos 9 e 11 são aplicados nas fases de *filtragem* e *concentração* do minério, ambas indiscutivelmente inerentes à linha principal de produção, sem os quais não se alcança o produto final desejado, por força de impurezas ou inadequação de sua composição.

E, repita-se, a análise do Relatório Fiscal sobre ditas respostas ratifica a função e aplicabilidade aventadas, pois reconhece que os itens abordados são, ou fazem parte, de equipamentos notoriamente essenciais, a exemplo de *peneiras*, *britadores*, *correias transportadoras*, *minerodutos*, *perfuratrizes*, *retroescavadeiras*, dentre outros tantos.

O caráter essencial de cada uma das etapas descritas e, por tabela, dos produtos a elas vinculados, deriva ainda do exame do *Fluxograma do Processo Produtivo* (doc. **05**, anexo), o qual identificada cada uma das etapas e fases acima.” (Grifou-se).

A seguir, a Impugnante passa a discorrer sobre a vinculação dos produtos autuados ao seu processo produtivo.

Nesse sentido, a Impugnante ressalta, inicialmente, que, mesmo sob a regência do conceito de produtos intermediários trazido pelo art. 66, inciso V, alínea “b”, do RICMS/02 e pela IN SLT nº 01/86, instrumentos normativos suscitados pelo Fisco, diversos dos produtos adquiridos atendem às prescrições normativas, sobretudo aos itens I e II da instrução citada.

Pondera que, na esteira de decisões do E. Conselho de Contribuintes de Minas Gerais -CCMG sobre a matéria, envolvendo os mesmos bens objeto da autuação, não se cuidam de meras partes ou peças componentes de equipamento outro, mas itens que se apresentam como um conjunto mecânico ou funcional individual e singular, que igualmente satisfazem os pressupostos do consumo integral e imediato.

Em seguida, a Impugnante detalha itens que, na sua visão, a despeito das considerações do Fisco, atendem a esses parâmetros:

**“1) CORREIA TRANSPORTADORA E TELAS DE PENEIRA**

Da aquisição de tais equipamentos adveio boa parte do crédito glosado.

Com efeito, a correia transportadora (manto) é utilizada na linha principal da produção e se presta ao transporte do minério, desgastando-se devido ao contato com o minério, até ser substituída.

Por assim ser, a correia transportadora se apresenta como produto individualizado, que é aplicado e

utilizado diretamente no processo de industrialização, exaurindo-se conforme sua utilização no transporte do minério.

Sobreleva ressaltar que a definição trazida pelo Fisco, 'transportadora de correia', NCM 3926.90.22, já revela seu caráter individual, não sendo, obviamente, *parte de peças de máquina, aparelho ou equipamento*, e adequando-se, perfeitamente, aos requisitos contidos nos incisos I e II, da IN SLT nº 01/86, somado a sua essencialidade no processo de produção, considerando que são responsáveis pelo transporte do minério.

Nesse sentido, vale realce o entendimento já exarado pelo Douto Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, desse E. CCMG, concluindo pela exclusão da glosa do crédito proveniente da aquisição de correias por contribuinte que também se dedica a exploração de jazidas minerais, no julgamento do PTA/AI 01.002247532-05, ocorrido em 08 de junho de 2.022, veja-se:

[...]

Diante dessas especificidades, não sobejam dúvidas quanto a sua essencialidade no processo de industrialização, revelando, ainda, sua completa adequação às disposições normativas previstas na IN SLT nº 01/1986, além de atender a definição de produto intermediário trazida pelo STJ, considerando a impossibilidade de se imaginar a industrialização do minério sem o equipamento que realiza o seu transporte após a extração.

Do mesmo modo, as *telas de peneira*, apontadas no quesito **2** do anexo **1**, do auto de infração, são utilizadas na linha direta de produção, com a função de separar os materiais de granulometria diferente, desgastando-se paulatinamente devido ao impacto e abrasão com o minério.

Novamente, estamos diante de um produto individualizado que, por seu turno, 'não são partes, peças, componentes ou acessórios de transportadoras de correias', quesito 2, do Anexo 1, sendo consumido diretamente no processo de produção, cuja função específica e individualizada mostra-se indispensável na industrialização do minério.

Como se vê, referidos materiais enquadram-se nos requisitos de individualidade e consumo integral dentro da função que lhes é própria na industrialização do minério, o que condiz com as descrições contidas na IN SLT 01/86.

## 2) TUBOS E TUBULAÇÕES - CONDUÇÃO MATERIAL

Os aludidos tubos e tubulações tem como função a condução da polpa/rejeito (tubo condução), cuja simples descrição de sua função, revela a essencialidade na produção industrial do minério.

Novamente, em mais um dos materiais adquiridos que tiveram o crédito glosado pelo Fisco mineiro, resta configurada a atuação particularizada exigida pela IN SLT 01/86, na linha principal de produção (fase de movimentação), bem como a evidente interação física, que, por sua vez, se desgasta e esgota por abrasão de maneira contínua no processo de industrialização do minério.

O seu NCM, 7306.30.00, já o descreve como equipamento particularizado, proveniente de 'outros tubos'.

Neste norte, os tubos e tubulações são individualizados, com uma função específica e particularizada na cadeia de produção, com identidade própria, não se constituindo em *partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento.*

E nem se diga que o simples fato dos tubos também transportarem rejeitos do minério infirmaria sua natureza de materiais intermediários. Ainda que se admita que o transporte do rejeito não faça parte do processo produtivo da Impugnante, o fato de os tubos transportarem rejeitos não exclui a circunstância de que transportam, também, a própria polpa, em momentos distintos.

Aliás, a preponderância é, evidentemente, do transporte de polpa de minério – e não de rejeito -, pois não é razoável que o estabelecimento que tem como atividade, justamente, a produção mineral, promova a circulação de maior volume de rejeitos do que o produto que justifica a sua existência (minério).

É dizer, os tubos não deixam de ter função e característica própria, por, eventualmente, serem utilizados no transporte de rejeitos, nem tampouco não deixam de se desgastar de modo paulatino, até o exaurimento de suas propriedades físicas.

Nesse sentido, manifestou-se a Assessoria Fiscal desse E. Conselho, em parecer, elaborado pelo i. Assessor ROBERTO NOGUEIRA DE LIMA no PTA n.º 01.000158886-12, vejamos:

[...]

De toda forma, ainda que se entenda que em parte do tempo algum dos tubos de condução seja utilizado para transporte de rejeitos, é de se glosar apenas parcialmente os créditos, proporcionalmente a tal utilização.” (Grifou-se).

Conclui, nesses termos, que são legítimos os créditos por ela apropriados.

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 CR/88, nos seguintes termos:

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

**SE NÃO HÁ SAÍDA DO BEM, AINDA QUE NA QUALIDADE DE COMPONENTE DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO, NÃO HÁ FALAR-SE EM CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA. RECURSO NÃO CONHECIDO.”**  
(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. AGRAVO 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.

III - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO” (GRIFOU-SE).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

### VOTO PROFERIDO PELO MINISTRO DIAS TOFFOLI:

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

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

### VOTO PROFERIDO PELO MINISTRO GILMAR MENDES:

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

(...)

APESAR DE EFETIVAMENTE PROMOVER MUDANÇAS NO ARQUÉTIPO CONSTITUCIONAL DO ICMS ATÉ ENTÃO VIGENTE, NADA INDICA QUE HOUE 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 à LC nº 87/96, passa-se à análise da legislação mineira que rege a matéria.

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

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

[...]

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

[...]

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

Há que se destacar que os conceitos de produtos intermediários e materiais de uso ou consumo são mutuamente exclusivos, no que concerne ao direito a créditos de ICMS. Assim, quando a alínea “b” do inciso V do art. 66 faz alusão ao termo “consumidos” não está fazendo menção a bens com as características de “materiais de uso e consumo”, sob pena de absoluta contradição.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na verdade, tal dispositivo legal está a afirmar que se enquadram no conceito de produtos intermediários aqueles que, embora não se integrem ao produto final, sejam utilizados diretamente na industrialização e obtenção do produto final.

Esclareça-se que, de acordo com a norma estabelecida no § 22 do art. 66 do RICMS/02 (efeitos a partir de 01/04/17), não se compreende no consumo a que se refere a alínea “b” do inciso V do caput o desgaste de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento.

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

[...]

### **Efeitos a partir de 01/04/17**

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

A conceituação de produtos intermediários foi disciplinada pela Instrução Normativa SLT n° 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 n° 01/86

### **Efeitos a partir de 01/04/17**

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Corroborar 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 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)

Porém, o inciso V da Instrução Normativa SLT nº 01/86, com vigência até 31/03/17, definia também como produtos intermediários as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvessem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, resultando na perda de suas dimensões ou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

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

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:

## 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 12 (doze) meses; e

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

Quanto a esse tema, o Acórdão nº 20.182/11/1ª 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*:

### 20.182/11/1ª

“QUANDO SE TRATAR DE PARTES E PEÇAS, PORTANTO, CABE À AUTUADA COMPROVAR QUE A SUBSTITUIÇÃO NÃO DECORRE DE MEROS REPAROS E MANUTENÇÃO (COMO EFETIVAMENTE CONTABILIZOU TAIS AQUISIÇÕES), MAS SIM DE UMA REFORMA QUE AUTORIZA AFIRMAR QUE O BEM FOI RENOVADO, COM AUMENTO DA VIDA ÚTIL PELO PRAZO SUPERIOR A 12 (DOZE) MESES, TUDO DEVIDAMENTE DEMONSTRADO E CONTABILIZADO NOS TERMOS DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE.

A RESTRIÇÃO IMPOSTA PELA LEGISLAÇÃO MINEIRA ENCONTRA RESPALDO EXATAMENTE NA LEI CONTÁBIL UTILIZADA NA FUNDAMENTAÇÃO DA IMPUGNANTE, E, EM ESPECIAL, NOS §§ 1º E 2º DO ART. 301 DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA”

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

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

[...]

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

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

I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;

II - a parte de bem imobilizado em partes;

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

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

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

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

[...]

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

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

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

Apenas a título de exemplo, com relação às chamadas peças sobressalentes, não basta designá-las como tal, sendo necessária comprovação nesse sentido, devendo-se destacar que estas são definidas no Manual da FIPECAFI da seguinte forma:

PEÇAS DE USO ESPECÍFICO E VIDA ÚTIL COMUM

“MUITAS VEZES, NA COMPRA DE CERTOS EQUIPAMENTOS DE PORTE, AS EMPRESAS ADQUIREM NO MESMO MOMENTO UMA SERIE DE PEÇAS OU CONJUNTOS IMPORTANTES E VITAIS A SEU FUNCIONAMENTO, NORMALMENTE PRODUZIDAS E MONTADAS PELO PRÓPRIO FORNECEDOR DO EQUIPAMENTO. ESSAS PEÇAS SOBRESSALENTES SÃO DE USO ESPECÍFICO PARA TAL EQUIPAMENTO E NECESSÁRIAS PARA QUE O EQUIPAMENTO NÃO FIQUE PARALISADO POR LONGO TEMPO, NO CASO DE NECESSIDADES DE SUBSTITUIÇÃO (PREVENTIVA OU CORRETIVA).

NESSE CASO, TAIS PEÇAS DEVEM SER CLASSIFICADAS NO IMOBILIZADO E, NA VERDADE, TÊM VIDA ÚTIL CONDICIONADA À VIDA ÚTIL DO PRÓPRIO EQUIPAMENTO; DESSA FORMA, SÃO DEPRECIADAS EM BASE SIMILAR À DO EQUIPAMENTO CORRESPONDENTE ...”

(GRIFOU-SE).

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

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

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

RICMS/02

Art. 66 ...

[...]

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

[...]

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02

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

[...]

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

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

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

[...]

**Efeitos a partir de 01/04/17**

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

Quanto à Instrução Normativa SLT n° 01/01, há que se destacar que ela foi revogada pela Instrução Normativa SUTRI n° 01/14, a qual, porém, não trouxe alterações significativas, no tocante à admissibilidade de créditos do imposto, tanto é que a definição do processo produtivo das mineradoras, como é o caso do estabelecimento autuado, continuou sendo o mesmo, *verbis*:

IN STUTRI n° 01/14

Art. 3° 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 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]

A IN n° 01/14 apenas firmou o entendimento de que a atividade de mineração propriamente dita não está inserida no conceito de industrialização, ou seja, a referida norma legal sustenta o entendimento de que o produto mineral extraído

continua a ser produto primário, mesmo após os processos<sup>1</sup> a que é submetido pelas empresas mineradoras.

Tal entendimento, entretanto, não modificou os critérios utilizados pelo Fisco no presente lançamento, uma vez que, sob a ótica do crédito do ICMS, tanto a IN SUTRI nº 01/14 quanto a revogada IN SLT nº 01/01, acatam os créditos relativos às aquisições, pelas mineradoras (ou atividades mistas de mineração e industrialização), de matérias primas, insumos energéticos (óleo diesel e energia elétrica, por exemplo) e produtos intermediários, determinando, entretanto, que, para a caracterização de determinado bem como produto intermediário, devem ser observadas as definições contidas na Instrução Normativa nº 01/86.

Em resumo: 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, novamente reproduzidos abaixo, sendo caracterizadas como materiais de uso e consumo.

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.

[...]

Nesse sentido, como já afirmado, sob a ótica da IN nº 01/17 os bens objeto da presente atuação não se enquadram no conceito de produtos intermediários, não gerando, pois, direito a créditos do ICMS, independentemente de serem utilizados na fase de extração do minério, na sua movimentação interna ou na industrialização mineral.

Por outro lado, o fato de determinado bem ser utilizado na consecução da atividade econômica do contribuinte não assegura sua classificação como produto

---

<sup>1</sup> Processos ou tratamentos complementares à extração mineral (beneficiamento mineral ou não industrial) dos quais resultam produto primário, ainda que exijam adição ou retirada de outras substâncias, tais como: fragmentação, pulverização, classificação, concentração, separação magnética, flotação, homogeneização, aglomeração ou aglutinação, briquetagem, nodulação, sinterização, pelotização, desaguamento, inclusive secagem, desidratação e filtragem, etc.

intermediário, nos termos previstos na Instrução Normativa nº 01/86, pois há produtos que são utilizados na linha central de produção, mas que são considerados materiais de uso e consumo, sendo este o caso, por exemplo, das partes e peças de manutenção periódica de máquinas e equipamentos da produção.

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

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

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

LC nº 87/96

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

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

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

[...]

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por oportuno, segue abaixo resumo dos produtos cujos créditos foram glosados pelo Fisco (“quesitos” e resumo das respostas da Autuada constantes no Anexo 1 do AI - Termo de Intimação nº 204/2023):

### - “Bolas de Moinho/Corpos Moedores” (“Quesito” nº 01):

Produto	NCM	Descrição do Produto
8-000000000015733988	73259100	ESFERA 15,00MM ACO CROMO
8-000000000015907865	73259100	CORPO MOEDOR D2.1/2 ALTO CR MOINHO ECM

73.25	Outras obras moldadas, de ferro fundido, ferro ou aço.
7325.10.00	- De ferro fundido, não maleável
7325.9	- Outras:
7325.91.00	-- Esferas e artigos semelhantes, para moinhos

A glosa dos créditos se refere a “bolas de moinho” ou “corpos moedores” que, conforme informação da própria Impugnante, são partes/peças de moinhos.

A caracterização do mencionado produto como material de uso e consumo é corroborada pela resposta relativa à Consulta de Contribuinte nºs 239/2017, bem como pelo Acórdão nº 24.587/23/3ª, *verbis*:

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.

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 DESTES.

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]

**- Partes e peças de transportadores de correias (“Quesitos” nºs 02 e 04):**

Trata-se, basicamente, de estorno de créditos de mantas (correias) e lâminas/raspadores de correias, que se referem a partes/peças dos transportadores de correias.

Sob a ótica do art. 66, § 6º do RICMS/02, 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 partes e peças aplicadas nos transportadores, 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.

Esse é o entendimento do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG, externalizado em diversas decisões, podendo ser citadas, a título exemplificativo, as abaixo indicadas, onde são citadas várias partes e peças de transportadores de correias que, embora não sejam exatamente as mesmas supra citadas, retratam a conceituação dessas partes de reposição como materiais de uso e consumo.

### 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

“... 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 DESTA.

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.

ADUZ 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]

Ao contrário da alegação da Impugnante, o bem principal integrante do ativo imobilizado da empresa é o “Transportador de correia” como um todo.

Assim, todos os demais bens que o integram, como as mantas (correias), elementos raspadores, rolos (guia, de impacto, de carga), roletes diversos, rolamentos, dentre outros, são caracterizados como suas partes e peças.

Como bem salienta o Fisco, as “mantas de correias” (“lençóis” utilizados para o transporte do minério) relacionadas no “Quesito 4” do Termo de Intimação nº 204/2023 (Anexo 1), não são equipamentos individualizados, mesmo porque não foram contabilizadas como tal.

Como já afirmado, assim como ocorre com os “rolos”, “roletes”, “raspadores”, dentre outros itens, as correias (mantas) são partes e peças de manutenção que compõem os transportadores de correia.

Por outro lado, o voto vencido proferido pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes no PTA nº 01.002247532-05 (Acórdão nº 23.171/22/2ª), considerando as correias transportadoras (“mantas”) como produtos intermediários, não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal, uma vez que contrário ao entendimento majoritário da D. 2ª Câmara de Julgamento, conforme parte expositiva infra reproduzida:

ACÓRDÃO Nº 23.171/22/2ª

“... DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CCMG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM INDEFERIR O PEDIDO DE PERÍCIA. NO MÉRITO, POR MAIORIA DE VOTOS, EM JULGAR PROCEDENTE O LANÇAMENTO, NOS TERMOS DO PARECER DA ASSESSORIA DO CCMG. VENCIDO, EM PARTE, O CONSELHEIRO MARCELO NOGUEIRA DE MORAIS (REVISOR), QUE O JULGAVA PARCIALMENTE PROCEDENTE, PARA EXCLUIR DO LANÇAMENTO AS EXIGÊNCIAS REFERENTES ÀS CORREIAS TRANSPORTADORAS ...”

[...]

[GRIFOU-SE]

Assim, diante do acima exposto, correta a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco, independentemente da data de aquisição das mencionadas “correias transportadoras”.

Ressalte-se, porém, que todos os produtos objeto da presente autuação foram adquiridos em datas posteriores a 01/04/17, motivo pelo qual os créditos a eles referentes, incluindo as “correias transportadoras”, são vedados pelo art. 70, inciso XVII do RICMS/02.

A mesma observação é válida em relação às telas de peneira, citadas pela Impugnante, conforme Consulta de Contribuinte nº 239/2017, já citada anteriormente, *verbis*:

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)

**- “Kit Reparo FLEXOL BF-03” (“Quesito” nº 03):**

Como já afirmado, todos os itens que tiveram os seus créditos glosados referem-se a partes e peças de reposição/manutenção de máquinas, aparelhos ou equipamentos industriais, exceção feita ao produto denominado “Kit Reparo FLEXOL BF-03”, que é utilizado para reparar mantas dos transportadores de correias.

Trata-se, claramente, de material de uso e consumo, uma vez que não exerce qualquer ação direta no processo de industrialização.

**- Partes e peças de “bombas de líquidos” (“Quesito” nº 05):**

Com relação ao “quesito” nº 05 (Anexo 1 do AI - Termo de Intimação nº 204/2023), o Fisco solicitou à Autuada que informasse se os produtos abaixo listados eram partes e peças de bombas para líquidos e, caso contrário, qual seria a aplicação/utilização de cada um deles no processo produtivo da empresa.

Produto	NCM	Descrição do Produto
8-000000000015301856	84139190	REVESTIMENTO DA SUCCAO RM35004225001
8-000000000015301857	84139190	ROTOR LISO RM35054700B03
8-000000000015302267	84139190	REVESTIMENTO TRASEIRO BOMBA 3/2 C-AH
8-000000000015302330	84139190	REVESTIMENTO DIANT BOMBA 3/2 C-AH
8-000000000015302938	84139190	REVESTIMENTO TRASEIRO RM35001325001

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

Produto	NCM	Descrição do Produto
8-000000000015303105	84139190	REVESTIMENTO SUCCAO RM35001425001
8-000000000015303234	84139190	ROTOR F6145WRT1A61
8-000000000015303407	84139190	VOLUTA MJ50C10230MDGF006101
8-000000000015303570	84139190	REVESTIMENTO TRASEIRO F6041HS1A05
8-000000000015303746	84139190	CAIXA EAM078HS1D21
8-000000000015303752	84139190	REVESTIMENTO SUCCAO F6083WRT1R55
8-000000000015303753	84139190	REVESTIMENTO DIANT F6018R55
8-000000000015303754	84139190	REVESTIMENTO TRASEIRO F6036HS1R55
8-000000000015303755	84139190	VEDACAO REVESTIMENTO F8124501
8-000000000015307896	84139190	TUBULACAO 1113039 BOMBA POLPA
8-000000000015308269	84139190	ROTOR 8366
8-000000000015308270	84139190	ROTOR 8367
8-000000000015309371	84139190	ROTOR MM35044700002
8-000000000015310823	84139190	ROTOR RM15054700013
8-000000000015319037	84139190	REVESTIMENTO DIANT RM25001421001
8-000000000015319038	84139190	REVESTIMENTO TRASEIRO RM25001321001
8-000000000015319506	84139190	REVESTIMENTO RM25004221001
8-000000000015329642	84139190	REVESTIMENTO MM150042000HP
8-000000000015721318	84139190	ROTOR FECH BOMBA WARMAN 8/6
8-000000000015735617	84139190	ROTOR ASTM A532 BOMBA POLPA 6X4
8-000000000015735626	84139190	REVESTIMENTO VOLUTA E4110A05 BOMBA POL *
8-000000000015735627	84139190	REVESTIMENTO SUCCAO E4083A05 BOMBA POL *
8-000000000015736032	84139190	REVESTIMENTO TRASEIRA BOMBA POLPA 6X4
8-000000000015738475	84139190	ROTOR BOMBA WARMAN 10/8 8145HE1
8-000000000015742898	84139190	VEDADOR REVESTIMENTO VEDACAO REVESTIME*
8-000000000015744086	84139190	REVESTIMENTO DIANT BOMBA 6/4 D-AH
8-000000000015744087	84139190	REVESTIMENTO SUCCAO BOMBA 6/4 D-AH
8-000000000015744116	84139190	REVESTIMENTO DIANT BOMBA WARMAN 10/8 R-M
8-000000000015845723	84139190	ROTOR FECH BOMBA POLPA WARMAN 8X6 E
8-000000000015855768	84139190	CAMARA ENGAXETAMENTO EM078HS1D21 BOMBA *
8-000000000015860936	84139190	ROTOR BOMBA HM300 FHC-S
8-000000000015860937	84139190	REVESTIMENTO TRASEIRO BOMBA HM300 FHC-S
8-000000000015861149	84139190	ROTOR FECH RM25054700009 BOMBA SLURRYM*
8-000000000015861385	84139190	ROTOR PDCH2055 BOMBA HR200 FNR-S
8-000000000015861388	84139190	REVESTIMENTO TRASEIRO PDCH2050 BOMBA *
8-000000000015861390	84139190	REVESTIMENTO CARCACA PDCH2025 BOMBA HR*
8-000000000015861396	84139190	REVESTIMENTO SUCCAO PDCH2042 BOMBA HR2*
8-000000000015861465	84139190	PLACA LIGACAO 5030661 BOMBA XR350
8-000000000015861559	84139190	ROTOR PDCH6288 BOMBA XR350 FNR-S
8-000000000015861588	84139190	REVESTIMENTO TRASEIRO PDCH2114 BOMBA *
8-000000000015861589	84139190	REVESTIMENTO CARCACA PDCH2132 BOMBA HR*
8-000000000015861590	84139190	REVESTIMENTO SUCCAO PDCH2117 BOMBA HR250

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

Produto	NCM	Descrição do Produto
8-000000000015861592	84139190	REVESTIMENTO 503039M1 BOMBA XR350
8-000000000015861593	84139190	REVESTIMENTO PDCH5350 BOMBA XR350
8-000000000015861596	84139190	REVESTIMENTO TRASEIRO 503038M1 BOMBA *
8-000000000015864162	84139190	CARCACA BOMBA HM300
8-000000000015874073	84139190	ROTOR FECH RM30054700009 BOMBA SLURRYM*
8-000000000015908071	84139190	ROTOR FECH MM10044700016 BOMBA MILLMA
8-000000000015908228	84139190	REVESTIMENTO TRASEIRO RM10001326001
8-000000000015908229	84139190	REVESTIMENTO DIANT RM10001426001 BOMBA
8-000000000015908234	84139190	REVESTIMENTO CORPO TRAS RM15001326001
8-000000000015908235	84139190	REVESTIMENTO CORPO DIANT RM15001426001
8-000000000015908236	84139190	ROTOR FECH BOMBA SLURRYMAX
8-000000000015908320	84139190	ROTOR 14X1236MM
8-000000000015908377	84139190	REVESTIMENTO SUCCAO RM15004226001 BOMBA
8-000000000015910434	84139190	REVESTIMENTO CORPO TRAS RM40001326001
8-000000000015910435	84139190	REVESTIMENTO CORPO DIANT RM40001426001
8-000000000015910436	84139190	REVESTIMENTO SUCCAO RM40004226001 BOMBA
8-000000000015910437	84139190	ROTOR RM40054700MMD BOMBA 16X1440MMD
8-000000000015910440	84139190	ESPAÇADOR LUVA EIXO MM35007910DRC BOMBA
8-000000000015910442	84139190	LUVA BOMBA 16X1440MMD
8-000000000015910937	84139190	ROTOR RM20044700013 BOMBA 8X6-22MMC
8-000000000015910938	84139190	ROTOR RM10044700018 BOMBA SLURRYMAX 4*
8-000000000015911011	84139190	ROTOR RM35054700003 BOMBA 14X1239MMD
8-000000000015911017	84139190	REVESTIMENTO TRASEIRO RM35001326001 B*
8-000000000015911021	84139190	REVESTIMENTO DIANT RM35001426001 BOMBA*
8-000000000015911023	84139190	REVESTIMENTO SUCCAO RM35004226001 BOMB*
8-000000000015911141	84139190	LUVA RM08017518MAA BOMBA 3X3-11MMAA
8-000000000015917512	84139190	LANTERNA MM10011818001
8-000000000015971154	84139190	REVESTIMENTO DIANT 00100600185 BOMBA 1*
8-000000000015971156	84139190	REVESTIMENTO TRASEIRO F8036M BOMBA 10X8
8-000000000015971157	84139190	REVESTIMENTO DA SUCCAO 00100600177 BOM*
8-000000000015971158	84139190	REVESTIMENTO DIANT 00100600081 BOMBA 8X6
8-000000000015971160	84139190	REVESTIMENTO TRASEIRO F6036M 001006000*
8-000000000015971162	84139190	REVESTIMENTO DA SUCCAO 00100600085 BOM*
8-000000000015973133	84139190	REVESTIMENTO TRASEIRO F8036H51 BOMBA 1*
8-000000000015973248	84139190	REVESTIMENTO TRASEIRO F6036H51 0010060*
8-000000000015975708	84139190	REVESTIMENTO SUCCAO RM25004225001 BOMB*
8-000000000015976546	84139190	ROTOR PDCH2019 BOMBA HM200 FHCS
8-000000000015980253	84139190	CARRETEL 2 4C-1325 100 CVX
8-000000000015987679	84139190	CAMARA ENGAXETAMENTO RM350078120HP
8-000000000015995184	84139190	ROTOR LISO RM100-447-00B16

Em resposta, a Autuada informou que “esses elementos são destinados ao uso em bombas de transporte da polpa de minério de ferro”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se, portanto, que os itens acima se referem a partes e peças de manutenção/reposição de bombas, especialmente rotores e revestimentos, que são caracterizadas como materiais de uso e consumo, por força do disposto no inciso IV da IN SLT nº 01/86, independentemente da data da entrada do bem no estabelecimento autuado (anterior ou posterior a 01/04/17).

Os rotores são componentes responsáveis pela impulsão do fluido/polpa. Essas peças são aplicadas na manutenção de bombas de polpa/fluido, que não exercem, tanto as bombas quanto as suas partes e peças, atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, para a obtenção do produto final, condição sine qua non para a caracterização de qualquer produto como intermediário.

Bombas são máquinas aplicadas para deslocar fluidos/polpa de um ponto para outro sem qualquer industrialização do material bombeado.

Portanto, os rotores são partes e peças de reposição/manutenção, componentes de equipamentos maiores (bombas de líquidos), substituídas pelo seu exaurimento natural, sendo caracterizadas como materiais de uso e consumo.

É esse o entendimento exposto no Acórdão nº 21.780/15/3ª, dentre outras decisões do E. Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG, *verbis*:

### ACÓRDÃO Nº 21.780/15/3ª

“... SÃO OS SEGUINTEs 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.

[...]

NO QUE SE REFERE AOS ROTORES COMPONENTES E REVESTIMENTOS COMPONENTES (APLICADOS NA BOMBA DE POLPA/REJEITO – FUNÇÃO: SUCÇÃO E RECALQUE E PROTEÇÃO CONTRA DESGASTE, RESPECTIVAMENTE), REGISTRA-SE QUE TAIS ITENS SÃO PARTES E PEÇAS DE REPOSIÇÃO/MANUTENÇÃO, COMPONENTES DE EQUIPAMENTOS MAIORES (BOMBAS DE ÁGUA/POLPA E REJEITO) SUBSTITUÍDAS PELO EXAURIMENTO NATURAL DOS PRODUTOS. NÃO SE CARACTERIZAM COMO PRODUTO INDIVIDUALIZADO E NEM EXERCEM ATUAÇÃO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PARTICULARIZADA NO PROCESSO PRODUTIVO. ESTE CONSELHO DE CONTRIBUINTES JÁ SE POSICIONOU FAVORAVELMENTE AO ENTENDIMENTO DA FISCALIZAÇÃO, EM JULGAMENTO DE PTA DA PRÓPRIA AUTUADA, CONFORME DECISÃO PROLATADA NO ACÓRDÃO Nº 3.901/12/CE (PTA Nº 01.000161532.68).

[...]

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).

Por sua vez, os revestimentos têm a função de proteger a carcaça dos equipamentos em que são montados, funcionando como autênticos materiais de sacrifício. Para que o corpo estrutural dos equipamentos não seja deteriorado, os revestimentos são deteriorados em seu lugar com vistas a redução dos custos de manutenção. As carcaças dos equipamentos são componentes estruturais cuja substituição se revela bem mais dispendiosa do que a troca periódica de revestimentos. Assim, os revestimentos têm a função de proteção patrimonial de bens.

Dentro da concepção de material de sacrifício, os revestimentos são aplicados em substituição aos similares desgastados para a permanência dos equipamentos em condições normais de funcionamento.

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 autuados (moinho, britador, bomba, voluta de bomba, dentre outros) constitui a estrutura estável referida no inciso supracitado e que os revestimentos são os componentes dessa estrutura, cuja manutenção naturalmente pode importar em sua substituição.

Os revestimentos autuados 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 carcaça 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.

O entendimento acima exposto é corroborado pelos seguintes acórdãos do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG:

### 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:

OS PRODUTOS QUE FORAM CONSIDERADOS PELA FISCALIZAÇÃO COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.”

[...]

[GRIFOU-SE]

### 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.

- 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]

**- Partes e peças diversas (“Quesitos” n°s 07, 08 e 11):**

Os produtos listados no item 07 do Termo de Intimação se referem a partes e peças de retroscavadeiras, carregadeiras, perfuratrizes ou de máquinas a elas semelhantes.

Da mesma forma, os materiais relacionados ao item 08, são partes e peças de máquinas utilizadas para escavar e para movimentar minério.

Por fim, o diafragma elencado no item 11, é uma peça de borracha do equipamento jigüe.

Ressalte-se, uma vez mais, que não há estorno de créditos de veículos, máquinas e equipamentos, como bens individualizados pertencentes ao ativo imobilizado da empresa, que atuam na extração, na movimentação interna ou no beneficiamento do minério, mas somente de suas partes e peças.

Além disso, todas as partes e peças foram adquiridas após 01/04/17, motivo pelo qual não geram direito a créditos do ICMS, nos termos do art. 70, inciso XVII do RICMS/02.

**- Elemento filtrante (“Quesito” n° 09):**

Trata-se de produto utilizado no sistema de disposição de rejeitos filtrados (Dry Stacking – Anexo 6).

Além de ser uma parte de um filtro, tal material também é considerado de uso ou consumo da mineradora, para fins de aproveitamentos de créditos de ICMS, por ser aplicado em linha marginal ou auxiliar ao processo produtivo.

**- Tubos de Condução/Tubulações (“Quesito” n° 10):**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os tubos de condução também não se caracterizam como produtos intermediários, pois estes têm como única função a movimentação de fluidos diversos dentro do processo, tais como polpa, lama e água, não desenvolvendo, pois, atuação particularizada no processo, uma vez que não exercem nenhuma ação direta sobre o produto em elaboração (minério).

Há várias decisões do E. Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG que classificam os tubos de condução como materiais de uso e consumo, podendo ser citadas, a título de exemplo, as infra indicadas:

ACÓRDÃO Nº 21.497/17/2ª

PTA/AI: 01.000188624-01

IMPUGNANTE: VALE S.A.

“... CONFORME RELATADO A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, NO PERÍODO DE JANEIRO A MARÇO DE 2008, APURADO POR MEIO DE RECOMPOSIÇÃO DE CONTA GRÁFICA, FACE À CONSTATAÇÃO DAS SEGUINTE IRREGULARIDADES:

- 1) - APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO.
- 2) - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS REFERENTE À DIFERENÇA DE ALÍQUOTA NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO, PARA FINS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO.

[...]

### **TUBOS DE CONDUÇÃO.**

A FUNÇÃO DOS TUBOS DE CONDUÇÃO, DE ACORDO COM O FISCO E CONTRIBUINTE (PÁGS. 78/79) É SERVIR DE MEIO PARA CONDUZIR, DESLOCAR A POLPA DE MINÉRIO OU DE REJEITO. LOGO, CONCLUI-SE QUE O TUBO É UTILIZADO COMO MEIO DE TRANSFERÊNCIA E TRANSPORTE DE MATERIAL DE UM LUGAR PARA OUTRO.

ESSES TUBOS SÃO CARACTERIZADOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO PELOS SEGUINTE MOTIVOS:

- A) NÃO POSSUEM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, PORQUE FUNCIONAM SOMENTE COMO MEIO PARA CONDUZIR, DESLOCAR A POLPA DE MINÉRIO OU DE REJEITO;
- B) NÃO POSSUEM ATUAÇÃO ESSENCIAL, CONSIDERANDO QUE NÃO EXISTE RELAÇÃO DE DEPENDÊNCIA ENTRE OS TUBOS DE CONDUÇÃO E O BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO;
- C) NÃO POSSUEM ATUAÇÃO ESPECÍFICA, PORQUE NÃO OCORRE O BENEFICIAMENTO NO INTERIOR DOS TUBOS.

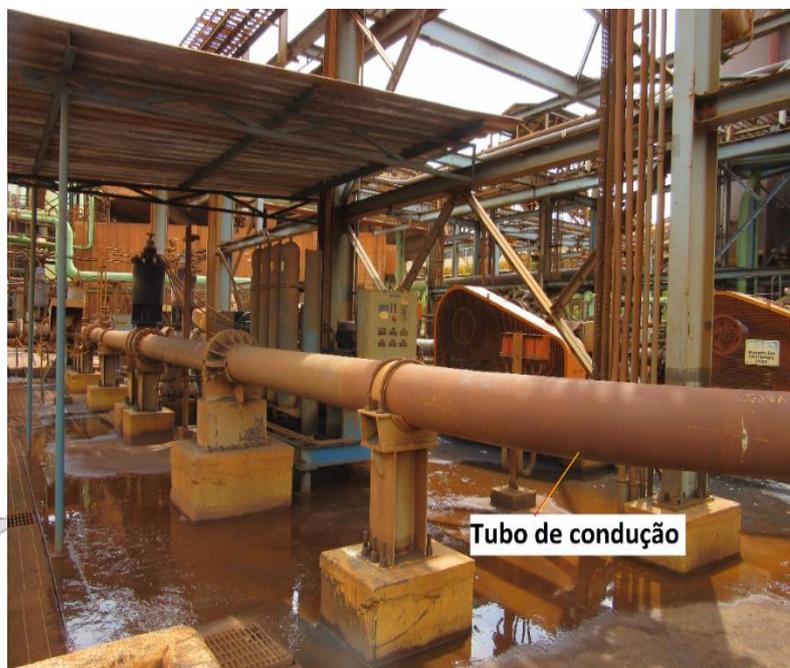
OS TUBOS DE CONDUÇÃO, PORTANTO, NÃO SÃO INTRÍNSECOS E PECULIARES AO BENEFICIAMENTO, PORQUANTO NÃO SE VISLUMBRA A RELAÇÃO DE DEPENDÊNCIA ENTRE ELES E O BENEFICIAMENTO. PORTANTO, ENQUADRAM-SE NO INCISO IV DA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01/86 COMO PARTES E PEÇAS DE MANUTENÇÃO (MATERIAL DE USO E CONSUMO). (GRIFOU-SE).

[...]

A FOTOGRAFIA ABAIXO IDENTIFICA O TUBO DE CONDUÇÃO:



ACÓRDÃO Nº 21.577/14/3ª

“...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:

[...]

- TUBO CONDUÇÃO - ESTES TUBOS SERVEM PARA A MOVIMENTAÇÃO DE FLUIDOS DIVERSOS DENTRO DO PROCESSO TAIS COMO POLPA, LAMA E ÁGUA. NO CASO EM QUESTÃO OS CRÉDITOS GLOSADOS RELACIONADOS A ESTAS PARTES E PEÇAS, OCORRERAM EM FUNÇÃO DE TAL PRODUTO NÃO DESENVOLVER UMA ATUAÇÃO PARTICULARIZADA NO PROCESSO, NÃO EXERCENDO NENHUMA TRANSFORMAÇÃO NO PRODUTO (MINÉRIO). TAMBÉM JULGADO FAVORAVELMENTE AO FISCO NA DECISÃO PROLATADA NO ACÓRDÃO 3901/12/CE (PTA 01.000161532.68) E 21.372/13/1ª (PTA

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

01.000172472.23 – PTA ESTE RELATIVO AO MESMO ESTABELECIMENTO IMPUGNANTE - MINA DE TIMBOPEBA).  
...”

(GRIFOU-SE)

-----  
ACÓRDÃO Nº 21.246/16/2ª

“... CONFORME JÁ RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A CONSTATAÇÃO, MEDIANTE CONFERÊNCIA DE LIVROS, DOCUMENTOS FISCAIS, PLANILHAS E ARQUIVOS ELETRÔNICOS, DE FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS POR PARTE DA IMPUGNANTE, EM RAZÃO DA APROPRIAÇÃO INDEVIDA CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS À AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO.

[...]

- TUBOS DE CONDUÇÃO:

NO LAUDO PERICIAL RELATIVO AO PRESENTE PROCESSO, O I. PERITO DEIXOU BASTANTE CLARO QUE “OS TUBOS DE CONDUÇÃO AQUI CONSIDERADOS SÃO PARA A CONDUÇÃO DE ÁGUA. ENTÃO ESTES TUBOS NÃO INTEGRAM A LINHA PRINCIPAL DE PRODUÇÃO, LOGO NÃO PODEM SER PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS”, ENTENDIMENTO ESTE INTEIRAMENTE CONDIZENTE COM AS INFORMAÇÕES SOBRE O REFERIDO BEM, QUE SE ENCONTRAM INSERIDAS NAS MÍDIAS ELETRÔNICAS ACOSTADAS À FL. 626, CUJOS DADOS ESTÃO REPRODUZIDOS NO QUADRO ILUSTRATIVO QUE SE SEGUE:

[...]

ASSIM, ESTE E. CONSELHO JÁ FIRMOU O SEU ENTENDIMENTO DE QUE OS TUBOS DE CONDUÇÃO, MESMO QUANDO TRANSPORTAM POLPA DE MINÉRIO (MERO TRANSPORTE TUBULAR, SEM PARTICIPAÇÃO NO BENEFICIAMENTO), SÃO EFETIVAMENTE MATERIAIS DE USO E CONSUMO, SEM DIREITO A CRÉDITOS DE ICMS...”

(GRIFOU-SE).

Portanto, não há que se falar em estorno proporcional dos créditos, como pleiteia a Impugnante, pois os tubos de condução são caracterizados como materiais de uso e consumo, independentemente de transportarem rejeitos, água ou polpa de minério.

**- Chapas diversas/Chapas de desgaste (“Quesito” nº 06):**

O Fisco solicitou à Autuada que confirmasse se os produtos abaixo eram chapas de aço (chapas de desgaste) utilizadas para proteger equipamentos da mineradora de abrasão, detalhando a sua utilização.

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

Produto	NCM	Descrição do Produto
8-000000000015809751	73269090	CHAPA USIAR 400 C 0,19%, MN 1,40%, P 0*
8-000000000015810488	73269090	CHAPA USIAR 400 C 0,19%, MN 1,40%, P 0*
8-000000000015810493	73269090	CHAPA USI AR400 22,22X2440X6000
8-000000000015822332	73269090	CHAPA SAE 1020 16,00X2440X6000
8-000000000015822338	73269090	CHAPA SAE 1020 25,00X2440X6000
8-000000000015826733	73269090	CHAPA DESGASTE JJ5020M5000051
8-000000000015829628	73269090	CHAPA EXPANDIDA 4,75MM 1000MM 2000MM
8-000000000015855611	73269090	CHAPA ESQUERDO 2756057 CARREGAD 990H
8-000000000015311018	72085100	CHAPA ASTM A36 38 X2440X12000
8-000000000015810487	72085100	CHAPA USI AR400 16,00X2440X6000
8-000000000015822328	72085100	CHAPA SAE 1020 12,50X2440X6000
8-000000000015822335	72085100	CHAPA SAE 1020 19,00X2440X6000
8-000000000015822337	72085100	CHAPA SAE 1020 22,22X2440X6000
8-000000000015822338	72085100	CHAPA SAE 1020 25,00X2440X6000
8-000000000015860024	72085100	PROTETOR TRAT 834H
8-000000000015822323	72085200	CHAPA SAE 1020 6,30X2440X6000
8-000000000015736227	72085200	CHAPA ASTM A36 7,93X2440X6000
8-000000000015720060	72085200	CHAPA EXPANDIDA 6,35MM 1200MM 3000MM

Em resposta, a Impugnante informou que “são chapas utilizadas para direcionamento da polpa de minério de ferro”.

Como já afirmado, sob o prisma da IN nº 01/86, durante o transporte (direcionamento) 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.

Portanto, tais bens, inclusive as chapas de desgaste, como visto acima, 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.

A título de complementação, seguem infra transcritos excertos da manifestação fiscal sobre a matéria ora em análise, *verbis*:

Manifestação Fiscal

“... Como demonstrado, o item ‘KIT REPARO FLEXOL BF-03’, código 8-000000000015303549, além de não integrar o minério de ferro, não é consumido imediata nem integralmente no processo de extração ou beneficiamento do minério. Ele é usado para reparar mantas de borracha de correias transportadoras, não preenchendo os requisitos previstos nos incisos I e II

da Instrução em estudo para ser tachado de produto intermediário.

[...]

Como visto, o inciso IV já excluía a possibilidade de crédito de partes e peças de máquinas. O inciso V abria a possibilidade para 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 contacto físico com o produto que se industrializava, o qual importava 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 implementasse ou as continha. Esta possibilidade não mais existe, em virtude da revogação do dispositivo.

Estas modificações foram feitas em razão da edição do Decreto N° 47.119, de 29 de dezembro de 2016, que acrescentou ao RICMS/02 os itens abaixo:

[...]

A minuta do Decreto que alterou o RICMS/2002 expõe os motivos das mudanças:

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

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

Entretanto, é necessário distinguir partes e peças de máquinas e equipamentos que, por si só, se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ensejando, portanto, o aproveitamento de créditos de ICMS, das partes e peças de manutenção que não reúnem os requisitos para se caracterizarem como bens do ativo imobilizado e que, conseqüentemente, não dão ensejo ao aproveitamento de créditos de ICMS. As partes e peças de manutenção que não reúnem os requisitos para se caracterizarem como bens do ativo imobilizado também não se enquadram na categoria de produtos intermediários, por

representarem componentes de máquinas e equipamentos e não serem consumidos, mas sim se desgastarem no processo produtivo.

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

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

Na mesma esteira, vem também dispor que não se compreende no consumo a que se refere a alínea “b” do inciso V do art. 66 do RICMS, o desgaste de partes e peças.’

Como se vê, o objetivo específico das alterações foi justamente a necessidade de distinguir ‘partes e peças de máquinas e equipamentos’, que, por si só, se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ensejando, portanto, o aproveitamento de créditos de ICMS, de ‘partes e peças de manutenção’, que não reúnem os requisitos para se caracterizarem como bens do ativo imobilizado e, conseqüentemente, não dão ensejo ao aproveitamento de créditos do imposto.

Estão corretas, portanto, as exigências fiscais inerentes aos aproveitamentos de créditos decorrentes de entradas de ‘partes e peças’ não caracterizadas como bens do Ativo Imobilizado!

Salienta-se que, à exceção do ‘KIT REPARO FLEXOL BF-03’, todas as mercadorias autuadas são partes ou peças de máquinas, equipamentos ou aparelhos e não são caracterizados como bens do Ativo Imobilizado. Ao analisar a legislação tributária vigente, fica perfeitamente claro que os produtos elencados na Peça Fiscal não se enquadram na definição de produto intermediário. São, pela sua própria natureza e/ou aplicação, itens de uso ou consumo, que devem ser periodicamente substituídos, devido ao seu desgaste natural, mas que não são, de forma alguma, produtos individualizados.

Estas conclusões são ratificadas pelas classificações fiscais (NCM) dispensadas pelos fornecedores a estas mercadorias e até mesmo pela resposta produzida pela

própria MINERAÇÃO USIMINAS ao Auto de Intimação N° 204/2023.

A respeito dos produtos elencados no 'QUESITO 1' do supramencionado Auto de Intimação, a resposta do contribuinte confirma claramente o que as notas fiscais de aquisições indicavam: são 'bolas de moinho' – partes ou peças de moinhos ou de jiques; atuam como 'corpos moedores'. A SUTRI já se manifestou sobre a impossibilidade de creditamentos de ICMS nas aquisições destas mercadorias; é o que demonstram as Consultas de Contribuintes n° 239/2017 e 181/2018, por exemplo. O Conselho de Contribuintes também vem, reiteradamente, se manifestando pela improcedência destes creditamentos; é o que comprovam as decisões documentadas nos Acórdãos n° 24.039/22/1ª., 24.164/22/1ª. e 24.587/3ª., entre outras.

Sobre os produtos elencados no 'QUESITO 2' do Auto de Intimação, a Autuada deixou claro que eles são partes, peças ou componentes de peneiras vibratórias, britadores e transportadores de correias.

Diferentemente do que sustentou a Autuada, as 'mantas de correias' relacionadas no "QUESITO 4" não são equipamentos (até porque, se os fossem, teriam sido contabilizadas no Ativo Imobilizado da empresa). Elas atuam como 'lençóis' para o transporte do minério extraído. Salienta-se, contudo, que durante o transporte sequer há industrialização do minério. As partes, peças ou componentes dos transportadores que requerem substituição periódica, como as mantas em questão, são claramente materiais de uso ou consumo.

O mesmo raciocínio deve ser adotado na análise das partes e componentes de bombas e de minerodutos elencados nos 'QUESITOS 5, 6 e 10' do Auto de Intimação N° 204/2023.

A respeito dos produtos listados nos 'QUESITOS 7 e 8', as classificações fiscais empregadas pelos seus fornecedores deixam nítido que eles são partes de máquinas. Todos estes os materiais foram classificados na Posição 84.31 da NCM: 'Partes reconhecíveis como exclusiva ou principalmente destinadas às máquinas e aparelhos das posições 84.25 a 84.30" (grifou-se).

Da mesma forma, o fornecedor do item 'ELEMENTO FILTRANTE INTERMEDIARIO 06102\*' ('QUESITO 9'), já abordado em diferentes trechos deste documento,

deixa claro que ele é uma parte de um filtro, já que o classificou na Subposição 8421.99 da NCM.

Por fim, o diafragma elencado no 'QUESITO 11' é uma peça de borracha do equipamento jigue ..." (Grifou-se)

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

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

### **Da irregularidade "2" - ICMS - Diferença de Alíquota – Falta de Recolhimento**

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

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

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

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

[...]

**Efeitos a partir de 01/01/16**

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

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

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

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

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

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

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

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

Não procedem as alegações da Impugnante da necessidade de edição de lei complementar para a cobrança do ICMS relativo ao diferencial de alíquota em operações interestaduais de aquisição de mercadorias para uso ou consumo, uma vez que não teria sido suprida pela publicação da Lei Complementar nº 87/96 e, posteriormente, pelo advento da Emenda Constitucional nº 87/2015.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 todos 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.

Esse entendimento é corroborado pela decisão referente ao Mandado de Segurança – Processo nº 5143487-04.2018.8.13.0024, citada no Acórdão nº 23.256/22/2ª, que rechaçou 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 Ilegalidade da Base de Cálculo Adotada para Fins do ICMS/DIFAL – Deturpação - Majoração do Tributo**

Sobre a discordância da Autuada quanto à forma de cálculo adotada pelo Fisco para chegar à base impositiva do DIFAL, inicialmente, cabe ressaltar que, em nenhum momento, houve qualquer contestação aos cálculos efetuados pela Fiscalização para a apuração do crédito tributário, os quais foram efetuados nos termos estabelecidos nos dispositivos legais supra reproduzidos.

Na Impugnação constam, exclusivamente, questionamentos quanto à validade do ato normativo que serviu de base para a Autuação (Decreto nº 46.930/2015, que, entre outros, incluiu os §§ 8º a 14 no art. 43 da Parte Geral do RICMS/2002).

O ICMS devido pelo diferencial de alíquotas encontra previsão na Constituição da República de 1988, em seu art. 155, § 2º, inciso VII. De acordo com esse dispositivo, nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final, contribuintes ou não do imposto, localizado em outro Estado, adotar-se-á a alíquota interestadual e caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto

correspondente à diferença entre a alíquota interna do Estado destinatário e a alíquota interestadual.

A lógica desse preceito é assegurar ao Estado de destino do bem um recolhimento que corresponda ao imposto que incidiria caso o mesmo bem fosse adquirido em seu território, deduzido o valor do imposto recolhido ao Estado de origem.

Como o montante do próprio imposto integra a sua base de cálculo, nos termos do art. 13, § 1º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, a base de cálculo da operação interna deve ser ajustada, pois a diferença entre a alíquota interna e a interestadual aumenta o valor do ICMS e, conseqüentemente, a sua base de cálculo.

Portanto, em nenhum momento, o Poder Executivo definiu base de cálculo ou majorou tributo, o que, de fato, extrapolaria a sua competência. O Decreto questionado simplesmente descreveu a forma de cálculo a ser seguida, em conformidade com a legislação que lhe é superior, notadamente a Constituição da República e a Lei Complementar nº 87/96.

A forma de cálculo prevista no Decreto só poderia ser diferente se houvesse disposição específica em contrário, o que não é o caso da matéria em apreço.

Já a Lei Estadual nº 6.763/75 estabelecia, até 31 de dezembro de 2015, que a base de cálculo do imposto era o valor da operação ou prestação sobre a qual foi cobrado o imposto na unidade de Federação de origem (art. 13, § 1º). Por esta razão, o imposto era calculado de forma diferente até então.

Como este instrumento, que excepcionava a regra geral, foi revogado pela Lei nº 21.871, publicada em 02 de outubro de 2015, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 2016, o Regulamento do ICMS foi adequado para que o imposto passasse a ser calculado de modo a considerar o seu próprio valor na base de cálculo, em conformidade com o art. 13, § 1º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96.

O fato de ter sido publicada lei reproduzindo a metodologia explicitada no art. 43, § 8º do RICMS/02 não implica reconhecimento de exigibilidade de lei, uma vez que o Decreto questionado não promoveu qualquer inovação no ordenamento jurídico, conforme já explicado acima. Desse modo, a nova lei tão somente corroborou o que já era aplicável anteriormente.

Com relação ao Convênio ICMS nº 93/2015, citado pela Autuada, de fato se trata de operações para não contribuintes, mas a situação é análoga à dos presentes autos, uma vez que também se respalda no § 1º do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, reforçando o acerto da metodologia de cálculo utilizada.

Ademais, como já afirmado, os valores exigidos pelo Fisco foram calculados seguindo rigorosamente as disposições legais que regem a matéria.

Rejeitam-se, portanto, os argumentos da Impugnante.

### **Da Arguição de Ilegitimidade da Multa Isolada - Princípio da Consunção**

A Impugnante alega que é indevida a cumulação de duas multas fiscais (de revalidação e isolada), decorrentes dos mesmos fatos, devendo-se aplicar ao caso o

princípio da consunção, de modo que a infração mais grave absorva a de menor gravidade, razão pela qual, pede o cancelamento da multa isolada.

Entretanto, não lhe cabe razão.

Nesse sentido, 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*:

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 01/11/03 a 30/06/17**

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, 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, emendada 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 acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

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

Diante do exposto, ACORDA a 2ª 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. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora), Juliana de Mesquita Penha e Wertson Brasil de Souza.

**Sala das Sessões, 08 de agosto de 2024.**

**Antônio César Ribeiro  
Presidente / Relator**

CCMG

CSP