

Acórdão: 25.053/24/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.003143455-72  
Impugnação: 40.010157088-70  
Impugnante: Arcelormittal Brasil S.A.  
IE: 362094007.13-72  
Proc. S. Passivo: Arnaldo Soares Miranda de Paiva/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

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

**ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO E CONSUMO - 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. 12, § 1º, todos Lei nº 6.763/75, e art. 43, § 8º do RICMS/02. Corretas as exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.**

**IMPORTAÇÃO - IMPORTAÇÃO DIRETA - DIFERIMENTO - DESCARACTERIZAÇÃO.** Constatou-se importação do exterior de mercadoria ao abrigo indevido do diferimento previsto no item 37 do Anexo II do RICMS/02, uma vez que a mercadoria importada caracteriza-se como material de uso e consumo do estabelecimento autuado. **Infração caracterizada, nos termos do art. 12, inciso IV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

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

- 1.** Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo (*exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, inciso 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*);

**3.** Utilização indevida do diferimento do ICMS previsto no item 37 do Anexo II do RICMS/02, por se tratar de importação de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento autuado (*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. 66/95, contra qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 341/361.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 362/402, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, opina pela procedência do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

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

### **Das Preliminares**

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

A Impugnante afirma que o presente lançamento padece de vícios de motivação, não tendo apresentado os critérios empregados para a classificação das mercadorias adquiridas ou a descrição das respectivas características e aplicações no processo produtivo desenvolvido no estabelecimento autuado, sendo impossível, sem isso, verificar a subsunção dos fatos ao conceito da norma tributária supostamente vulnerada.

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

Reproduz o art. 89, inciso IV do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, e pontua que a legislação mineira, à qual o Fisco está plenamente vinculado, prevê a **descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado.**

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

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

Aduz que a Administração Pública tem o poder/dever de atuar nos estreitos limites da lei, sob pena de transgredir os princípios da legalidade e da impessoalidade (art. 37 *caput*, CF/88), razão pela qual a infração descrita não só deve estar prevista em lei, como deve ser subsumida coerentemente ao dispositivo legal pertinente, sob pena de arbítrio e de insegurança jurídica.

Acentua que, se o ato administrativo não apresenta (e demonstra) os motivos pelos quais se forma, não pode a Administração Pública gozar de seus privilégios e o defeito estrutural do ato estará formado, levando à sua inevitável nulidade.

Conclui, nessa linha, que é peremptória a declaração de nulidade do Auto de Infração, por ausência de motivação e cerceamento de defesa, destacando que não se trata de formalismo vazio, mas de respeito aos comandos constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

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

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

Verifica-se, da leitura do citado relatório, que ele é absolutamente claro ao afirmar que as irregularidades apuradas foram: **(i)** aproveitamento indevido de créditos do ICMS relativos às aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, **(ii)** falta de recolhimento do ICMS referente à diferença de alíquotas devida nas aquisições interestaduais de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento e **(iii)** falta de recolhimento do ICMS referente a importações de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento.

Foram citados como embasamento legal ou como infringidos dispositivos e normas legais absolutamente pertinentes à matéria, tais como os arts. 12, inciso IV, 66, § 22 e 70, incisos III e XVII do RICMS/02 e a Instrução Normativa SUTRI nº 01/17, que revogou o inciso V da Instrução Normativa SLT nº 01/86, bem como os itens 26 e 30 (dentre outros) do Anexo Único da Instrução Normativa SUTRI nº 01/09 (refratários diversos, considerados como intermediários até 31/03/17).

Por outro lado, analisando-se o Anexo 2 do Auto de Infração, verifica-se que a glosa dos créditos se refere a partes e peças do maquinário industrial e refratários diversos (que também são partes/peças de máquinas e equipamentos, tais como: máquinas de lingotamento, alto forno, panela de aço, convertedores, forno elétrico e a arco – FEA, painéis de gusa, etc.), cujas entradas no estabelecimento autuado ocorreram em datas posteriores a 01/04/17, os quais não mais se caracterizam como

produtos intermediários, por força do disposto na IN SUTRI nº 01/17, com vigência a partir da mencionada data (01/04/17), isto é, são classificados como materiais de uso e consumo do estabelecimento autuado, sem direito a créditos do ICMS.

Por sua vez, a descaracterização do diferimento do ICMS previsto no item 37 do Anexo II do RICMS/02 se refere à importação de tijolos refratários, ocorrida no mês de setembro de 2019, conforme informações contidas no Anexo 3 do Auto de Infração.

Verifica-se, portanto, que o presente lançamento, ao contrário da alegação da Impugnante, foi lavrado com todos os requisitos formais estabelecidos no art. 89 do RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais tidos por infringidos, todos absolutamente pertinentes às infrações apuradas, e daqueles relativos às penalidades aplicadas, inexistindo qualquer mácula que possa acarretar a sua nulidade.

Inexiste, também, qualquer hipótese de cerceamento de defesa, pois a Impugnante defendeu-se plenamente da acusação que lhe foi imputada, o que pode ser observado mediante simples leitura de sua peça defensiva, a qual possui tópicos específicos exatamente sobre os “refratários diversos”, com alegações de que se referem a autênticos produtos intermediários, diferentemente do entendimento exposto na acusação fiscal.

Ressalte-se, por fim, que todas as observações acima, relativas à glosa de crédito promovida pelo Fisco, são integralmente aplicáveis ao ICMS referente à diferença de alíquota exigida, isto é, a exigência está plenamente respaldada na legislação vigente.

Deve ser rejeitada, portanto, a prefacial arguida pela Impugnante.

#### **Do Requerimento de Prova Pericial**

Com o intuito de demonstrar a legitimidade dos créditos por ela apropriados, a Impugnante solicita a realização de prova pericial, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados à pág. 93.

No entanto, a perícia requerida se mostra desnecessária, uma vez que as informações, argumentos e documentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante, revelam-se suficientes para a elucidação da matéria tratada nos autos.

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

#### RPTA

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

[...]

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

### **Do Mérito**

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

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

Como já afirmado, a glosa dos créditos se restringe a partes/peças e materiais refratários diversos (partes e peças de reposição/manutenção de bem do ativo imobilizado da empresa), cujas **entradas no estabelecimento autuado ocorreram em datas posteriores a 01/04/17**.

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

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

Salienta, nesse sentido, que o Superior Tribunal de Justiça assentou o entendimento de que a LC nº 87/96 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrassem o produto final (art. 20, § 1º), ou seja, os produtos intermediários e insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não cumulatividade.

Destaca que, à luz da Constituição, da Lei Complementar nº 87/96, do RICMS/02 e da IN SLT nº 01/86, o elemento indispensável à caracterização jurídica dos produtos intermediários é a sua **essencialidade** ao processo de produção. Afinal, segundo o entendimento do STJ, os outros requisitos tradicionalmente vinculados ao conceito classificatório produtos intermediários (consumo imediato e integral), seriam derivados de padrões normativos vigentes à época do Convênio ICM nº 66/88, que não teriam encontrado ressonância no novo paradigma após a LC nº 87/96.

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

(i) matérias-primas, que se integram à estrutura físico-química do produto em fabricação;

(ii) materiais de embalagem, que não integram a estrutura físico-química do produto, mas lhe servem de invólucro protetor e;

(iii) **produtos intermediários**, que, a seguir o **conceito tradicional** (originário do vetusto Convênio ICMS nº 66/88), são produtos essenciais ao processo produtivo, nele consumidos de forma imediata e integral, em curto período de tempo (inferior a 12 meses).

Relata que, embora cada Estado da Federação tenha, a seu modo particular, buscado conceituar e distinguir matérias-primas, bens do ativo fixo, de uso e consumo e produtos intermediários, ao longo dos anos a delimitação de cada uma dessas figuras ganhou relativa uniformidade, complementando que, no Estado de Minas Gerais, assumem particular relevância o RICMS/02 e a IN SLT nº 01/86, que estabeleceram diretrizes e pressupostos para a apropriação de créditos derivados da aquisição de matérias-primas, produtos intermediários e bens do ativo imobilizado.

Afirma que os produtos por ela adquiridos, em sua maior parte materiais refratários (doc. 03), enquadram-se à perfeição no conceito tradicional de produtos intermediários, pois: (i) são essenciais ao processo de fabricação do aço (sua falta implicando na descontinuidade do processo fabril) e (ii) são consumidos de modo imediato (sendo empregados diretamente na linha de produção) e integral (com exaurimento ou inutilização do produto em sua finalidade), em curto espaço de tempo.

Expõe, porém, que o Fisco simplesmente indicou de forma sumária que todos os itens tratados seriam simples bens de uso e consumo do estabelecimento, sem nenhuma contraprova para glosar os créditos, além de ter incorrido em erro de procedimento, não tendo fundamentado da maneira devida o convencimento fiscal, vale dizer, o Fisco adotou um conceito restritivo de produtos intermediários, destoante do conceito positivado na legislação, exigindo como requisito conceitual o consumo instantâneo do bem no processo produtivo, isto é, “em uma única operação”.

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

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

Na sua visão, no caso concreto, grande parte dos produtos adquiridos pelo estabelecimento (arrolados nos DANFES glosados) enquadram-se à perfeição no conceito de produtos intermediários, uma vez que são essenciais ao processo siderúrgico (sua falta implicando na descontinuidade do processo produtivo).

Prosseguindo, a Impugnante passa a discorrer sobre “o correto enquadramento jurídico-contábil das mercadorias adquiridas. Preenchimento integral dos requisitos inerentes ao conceito classificatório dos produtos intermediários. Materiais essenciais ao processo produtivo siderúrgico, nele consumidos de forma imediata e integral.”

Nessa linha, a Impugnante expõe que, feitos os esclarecimentos acima, os fatos demonstram que os produtos em questão são autênticos produtos intermediários, não se podendo aceitar a restrição imposta de forma ainda mais rígida pelo Fisco, estornando créditos legítimos tomados pelo contribuinte nas aquisições de materiais como os exemplos citados na listagem preparada pela área técnica da empresa - vide Doc. 03 da impugnação.

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

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

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

Informa, ainda, que anexou aos autos laudo pericial produzido em caso da própria Impugnante envolvendo os refratários utilizados em seu processo produtivo (**doc. 04**), oportunidade em que apresenta as seguintes considerações adicionais sobre os materiais refratários:

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

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

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

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

Os refratários possuem exígua vida útil, atendendo perfeitamente, pois, ao requisito do consumo imediato. Ainda, adequam-se ao entendimento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça, segundo o qual os produtos intermediários têm durabilidade inferior a 12 meses.

**Os materiais refratários não são bens do ativo permanente:**

- (a) Diferentemente dos refratários, bens do ativo permanente são duráveis, pois do contrário não seriam permanentes e sim transitórios.
- (b) Em segundo lugar, os refratários não se desgastam pelo mero curso do tempo, mas antes pela aplicação direta na linha produtiva principal.
- (c) Apenas interpretação deturpada poderia fazer valer o entendimento de que refratários integram o maquinário. Tal como os combustíveis, os refratários são essenciais à dinâmica fabril, mas não se confundem com máquinas e equipamentos.

**Os materiais refratários não são bens de uso e consumo:**

- (a) Não são anclares ou secundários para a realização da atividade fim do estabelecimento: são essenciais para o processo produtivo, já que as indústrias siderúrgicas trabalham com altíssimas temperaturas;
- (b) Não são empregados para fins administrativos, voluptuários ou meramente úteis: são aplicados diretamente no processo produtivo principal e são necessários à consecução da atividade fim do estabelecimento.

**Também não podem ser considerados como matérias-primas:**

- (a) Não se incorporam na composição físico-química do bem resultante do processo produtivo.

**Os materiais refratários são produtos intermediários ou secundários:**

- (a) são aplicados na linha principal do processo produtivo desenrolado na planta empresarial;
- (b) possuem baixa durabilidade (inferior a 12 meses);
- (c) são consumidos, desgastados e inutilizados direta e integralmente no processo produtivo. Transcorrido certo período de tempo, perdem sua finalidade, dado que permitem a irradiação de calor para o ambiente;
- (d) o maquinário que os contém se preserva intacto, desgastando-se apenas com o transcurso temporal.

**Os caminhos jurisprudenciais ratificam os argumentos jurídicos da empresa e demonstram a necessidade de procedência dos presentes.**

Quanto ao local da aplicação, sem qualquer dúvida que o alto forno ou aciaria fazem parte do núcleo de uma usina siderúrgica; ademais, os que bem conhecem o processo siderúrgico jamais podem conceber que materiais utilizados na aciaria, tais como *válvulas, placas e tubos* que entram em contato com o produto e que exercem função primordial no processo industrial sejam considerados de simples uso e consumo.

Ao que parece, a fiscalização concluiu que os produtos autuados não são intermediários porque seriam bens de uso e consumo que não desenvolvem uma ação particularizada no processo produtivo. Contudo, o que a Fiscalização não entendeu, *data venia*, são as peculiaridades do processo siderúrgico, em que determinado produto pode ser consumido com contato direto mecânico do produto final ou mesmo com o contato físico, sem o contato mecânico.

A bem da verdade, o **efeito físico direto da radiação emitida por corpos aquecidos à altas temperaturas, caso típico de produtos siderúrgicos em fase de elaboração, é real e afeta todas as propriedades dos materiais a ela expostos** e este contato físico pela radiação do calor tem os exatos efeitos de um contato físico direto.

Portanto, por tratar o caso de produtos essenciais ao processo produtivo da Impugnante e que se exaurem em curto espaço de tempo, apenas para citar de forma exemplificativa os abusos da autuação, fica evidente que os itens autuados devem ser considerados como intermediários na siderurgia! Vejamos o posicionamento da Suprema Corte (ainda no âmbito do ICM): ...” (Grifos Originais)

Em seguida, a Impugnante cita e reproduz excertos de decisões deste E. Conselho (14.549/00/1ª e 15.478/02/1ª), especialmente o Acórdão nº 2.665/02/CE, que

admitiu créditos relativos a tijolos e peças refratárias, assim como precedente do TJ/MG sobre matéria envolvendo o conceito de produto intermediário.

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

Pondera que ainda que por dever de cautela, se os produtos em discussão não forem considerados como intermediários, seriam produtos pertencentes ao ativo imobilizado e, por isso, a motivação do Auto de Infração não mais existiria, permanecendo a necessidade de procedência de sua defesa.

Finalizando, a Impugnante requer, subsidiariamente, que este E. Conselho atente “*para a possibilidade de reenquadramento de bens tidos pela fiscalização como de uso e consumo para a categoria ativo imobilizado*”.

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

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

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

CF/88

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

(...)

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

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

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

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

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

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

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

**NÃO IMPLICARÁ CRÉDITO PARA COMPENSAÇÃO COM O MONTANTE DO IMPOSTO DEVIDO NAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES 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. AGRADO REGIMENTAL IMPROVIDO.

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

-----  
RE 503877 AgR / MG - MINAS GERAIS

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**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)

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 HOUVE INTENÇÃO DE ROMPER COM A

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

CONSAGRADA FÓRMULA CONSTITUCIONAL REFERENTE A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS EM CADEIAS NÃO CUMULATIVAS, QUAL SEJA, **A DO CRÉDITO FÍSICO ... (GRIFOU-SE)**

-----  
VOTO PROFERIDO PELO MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES:

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

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 Lei Complementar - LC nº 87/96 estabelece que, na aplicação do art. 20 da mesma lei, deverá ser observado que os créditos de materiais de uso e consumo somente darão direito a créditos de ICMS a partir de 01/01/33.

LC nº 87/96

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

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

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

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

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

RICMS/02

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

(...)

V - a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

(...)

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

(...)

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

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

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

### RICMS/02

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

[...]

Efeitos a partir de 01/04/17

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

A conceituação de produtos intermediários foi disciplinada pela Instrução Normativa SLT nº 01/86, segundo a qual produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também aquele que, embora não se integre ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

### IN nº 01/86

(...)

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

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

considerando as controvérsias que têm envolvido a conceituação extensiva de produto intermediário, e que o ponto essencial de divergência se prende às dificuldades verificadas na precisa identificação da efetiva participação do produto no processo de industrialização;

considerando, com efeito, que o centro das controvérsias reside no duplice circunstanciamento, qual seja o produto ser consumido imediata e integralmente dentro da linha de produção;

considerando que, após estudos, debates, disputas administrativas e judiciais, revisão e reajustes de conceitos, com recolhimento de pareceres e laudos técnicos, tem-se como a florado, fruto de todo esse trabalho e em especial da jurisprudência administrativa que já se pode ter como firmada, um entendimento bem fortalecido a respeito da espécie, capaz de reduzir dúvidas a prevenir dissensões, **RESOLVE:**

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

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

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

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

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 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)

Observe-se que, em sintonia com o disposto no § 22 do art. 66 do RIMCS/02, o inciso II da IN nº 01/86, com vigência a partir de 01/04/17, não mais considera o desgaste de um bem na conceituação de consumo integral.

O inciso III da mencionada IN disciplina que não se consideram produtos intermediários, por não serem consumidos imediata e integralmente no curso da industrialização, produtos como ferramentas, instrumentos ou utensílios, nos seguintes termos:

Instrução Normativa SLT nº 01/86

III - Não se consideram consumidas imediata e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deterioreem no processo de industrialização - como aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção.

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

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.

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

razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementava ou as contivesse.

Instrução Normativa SLT n° 01/86

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

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.

RICMS/02

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

(...)

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

(...)

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

I - a substituição das partes e peças resulte aumento da vida útil prevista no ato da aquisição

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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*:

### ACÓRDÃO Nº 20.182/11/1ª

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

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

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

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

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

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:

(...)

§3º Somente serão permitidas despesas com reparos e conservação de bens móveis e imóveis se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

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

RICMS/02

Art. 66 ...

(...)

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

I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;

II - a parte de bem imobilizado em partes;

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

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

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

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

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

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

No tocante aos incisos II, III e V, além de observar o disposto no § 13, a Impugnante deveria demonstrar que 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Reitere-se, porém, que não é esse o caso dos autos, pois a própria Impugnante apropriou os créditos relativos às partes/peças e refratários diversos 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, devendo-se destacar que, segundo informações da própria Impugnante, os refratários têm vida útil inferior a 01 (um) ano.

Portanto, não faz qualquer sentido a alegação ou os seguintes pleitos da Impugnante: (i) se os produtos em discussão não forem considerados como intermediários pelo Fisco, deveriam ser tidos como pertencentes ao ativo imobilizado e (ii) que este E. Conselho atente para a possibilidade de reenquadramento de bens tidos pela Fiscalização como de uso e consumo para a categoria ativo imobilizado.

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

RICMS/02

Art. 66 ....

(...)

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

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

RICMS/02

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

(...)

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

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

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

(...)

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)

Esclareça-se que as modificações introduzidas na legislação mineira, com vigência a partir de 01/04/17, têm origem no Decreto nº 47.119, de 29 de dezembro de 2016, cuja minuta esclarece a motivação dessas alterações, nos seguintes termos:

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

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

Entretanto, **é necessário distinguir partes e peças de máquinas e equipamentos que, por si só, se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ensejando, portanto, o aproveitamento de créditos de ICMS**, das partes e peças de manutenção que não reúnem os requisitos para se caracterizarem como bens do ativo imobilizado e que, 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.”** (Grifou-se)

São essas, portanto, as razões que ensejaram a inserção no RICMS/02 do § 22 do art. 66, assim como do art. 70, inciso XVII, as quais foram fundamentadas no art. 20, § 3º, inciso I e no art. 21, inciso II da Lei Complementar Federal nº 87/96.

Por consequência, foi editada a Instrução Normativa SUTRI nº 01/17, que alterou a IN SLT nº 01/86, revogando o seu inciso V, além de excluir, de seu inciso II (IN nº 01/86), o desgaste de um bem como elemento caracterizador de consumo integral.

Portanto, a partir de 01/04/17, as partes e peças de máquinas e equipamentos industriais somente geram direito a créditos de ICMS se puderem ser enquadradas no conceito de ativo imobilizado, observadas as condições estabelecidas no art. 66, §§ 3º, 5º, 6º e 12 do RICMS/02.

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

Reitere-se, nesse sentido, que a IN SUTRI nº 01/17 revogou os itens 26 e 30 (dentre outros) do Anexo Único da Instrução Normativa SUTRI nº 01/09 (refratários diversos, considerados como intermediários até 31/03/17).

IN SUTRI nº 01/17

Efeitos a partir 01/04/17

(...)

Art. 2º - **Ficam revogados:**

(...)

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

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

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

-----  
IN SUTRI N° 01/09

Dispõe sobre a apropriação de crédito do ICMS relativo à aquisição de mercadorias que serão

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

empregadas como matéria-prima ou produto intermediário na produção de ferro gusa.

(...)

Efeitos de 31/01/2009 a 31/03/2017 - Redação original:		
"26	Refratário	Utilizado para revestir o forno ( mufas e estufas), compondo ou se desgastando na obtenção do produto final."

(...)

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

Com relação aos documentos anexados pela Impugnante à sua defesa, há que se destacar que esses não têm o condão de afastar duas afirmações inequívocas quanto aos produtos objeto da presente autuação, a saber: (i) a glosa dos créditos se restringe a partes e peças de máquinas, aparelhos e equipamentos (incluindo os refratários) e (ii) as entradas desses produtos no estabelecimento autuado ocorreram em datas posteriores a 01/04/17.

De igual forma, os acórdãos deste E. Conselho citados pela Impugnante (nºs 4.549/00/1ª, 15.478/02/1ª e 2.665/02/CE) não têm qualquer repercussão sobre o feito fiscal, uma vez que se referem a períodos anteriores às alterações introduzidas na legislação mineira, com efeitos a partir de 01/04/17, já esclarecidas acima.

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

A título de complementação, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal, que abordam com muita propriedade a caracterização dos produtos autuados como materiais de uso e consumo, especialmente em relação aos refratários, cujos argumentos são integralmente ratificados pela Câmara de Julgamento:

### Manifestação Fiscal

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

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

A empresa afirma que os produtos por ela adquiridos, em sua maior parte materiais refratários (doc. 03), enquadram-se à perfeição no conceito tradicional de produtos intermediários: são essenciais ao processo de

fabricação do aço (sua falta implicando na descontinuidade do processo fabril); são consumidos de modo imediato (sendo empregados diretamente na linha de produção) e integral (com exaurimento ou inutilização do produto em sua finalidade), em curto espaço de tempo.

O fato de os refratários serem essenciais à produção do aço não muda sua classificação. A essencialidade ou imprescindibilidade explica a utilização dos produtos, mas não sua classificação como produto intermediário. A imprescindibilidade dos produtos resta implícita, pois sendo uma empresa um conjunto de meios e recursos aplicados com a finalidade de lucro, a compra de uma determinada mercadoria se justifica em razão da sua imprescindibilidade, pois não seria adquirida se prescindível fosse. Em nenhum diploma normativo, seja de índole constitucional, seja no âmbito da LC nº 87/96, Lei Estadual nº 6.763/75 ou do RICMS/02, há referência à imprescindibilidade como sinônimo do direito a crédito de ICMS.

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

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

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

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

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

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

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

Repetimos que, em relação ao produto intermediário, entende-se como sendo aquele que integra o produto final na condição de indispensável à sua composição, conforme dispõe a alínea “b” do inciso V do artigo 66, observada a Instrução Normativa SLT nº 01/1986 e conforme jurisprudência do STJ.

Apesar das declarações da Impugnante, **destacamos que em relação aos refratários e tijolos refratários, utilizados para revestir o forno ou no revestimento em geral, tais como de bicas, cais de corrida do alto forno e painéis, os créditos de ICMS relativos às suas entradas foram admitidos até 31/03/17, conforme itens 26 e 30 do Anexo Único da Instrução Normativa SUTRI Nº 01/2009,** que dispõe sobre a apropriação de crédito do ICMS relativo à aquisição de mercadorias que serão empregadas como matéria-prima ou produto intermediário na produção de ferro gusa.

[...]

Porém, **a partir de 01/04/17, tal previsão foi revogada** conforme inciso III do artigo 2º da IN Sutri Nº 01/17.

[...]

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

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

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

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

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

Vejamos:

TIJOLO REF SIAL-45-N A1-229X114X76	Tijolo refratário de trabalho Painela de Gusa
------------------------------------	---

PLACA VESUVIUS KA 21929	Placa válvula gaveta Painela de aço
-------------------------	-------------------------------------

SUB-PLUG REF VESUVIUS PN 00564	sub plug para rinsagem de gás painela de aço (obsoleto)
--------------------------------	---

Análise: a painela de aço, a painela de gusa, são os equipamentos que fazem a industrialização. Os blocos, placas, plus e tijolos refratários são parte/peça da painela. Sendo assim, são classificados, pela legislação do ICMS, com material de uso e consumo.

Em resumo, os fornos e painelas, com toda sua estrutura, sua carcaça de ferro, suas várias camadas de refratários e os demais elementos que os constituem, é o equipamento que efetua a transformação. **Os refratários são apenas partes/peças deste equipamento,** que se desgastam

em função do desgaste causado pelo trabalho que exercem.

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

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

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

Pela sua própria natureza, esses produtos enquadram-se na definição de material de uso ou consumo. Portanto, em consonância com a legislação tributária vigente, fica perfeitamente claro que os materiais e tijolos refratários não se enquadram na definição de produto intermediário. É, pela sua própria natureza, aplicação e função, produto de uso ou consumo, que não é consumido imediata e integralmente no processo de industrialização por tratar-se de material diverso.

As decisões recentes do Egrégio CCMG são constantes e reiteradas neste sentido: nos acórdãos de nº 23.507/23/2ª, 24.574/23/3ª, 24.480/23/1ª, 5.771/23/CE, 23.510/23/2ª, 23.509/23/2ª, 24.305/23/1ª, todos com decisão favorável ao fisco, onde foram autuadas empresas siderúrgicas, com processo produtivo similar ao da IMPUGNANTE, e cujo mérito foi justamente a apropriação indevida de créditos de ICMS relativos a produtos de uso e consumo, dentre eles os refratários.

**Inclusive esta é a jurisprudência do CCMG nos julgamentos de autos de infração lavrados contra a própria Arcelormittal**, em que se exigia o pagamento do ICMS em virtude de aproveitamento indevido de créditos de matérias de uso e consumo, **onde os materiais refratários constavam no rol de produtos autuados com grande peso**. Este é o teor dos acórdãos 24.572/23/3ª, 24.299/23/1ª, 24.298/23/1ª, 5.728/23/CE, 5.726/23/CE, 24.573/23/3ª, 24.575/23/3ª e 24.301/23/1ª, todos estes julgando procedentes os lançamentos feitos.

**Do acórdão 24.298/23/1ª, onde foram glosados os créditos referentes a diversos produtos refratários**, utilizados no revestimento interno de fornos onde ocorre a calcinação do cimento, em função análoga ao uso dado pela Impugnante, **extraímos:**

‘Cabe destacar que em relação aos refratários, utilizados para revestir o forno ou no revestimento em geral, tais como de bicas, cais de corrida do alto forno e painelas, os créditos de ICMS relativos às suas entradas foram admitidos até 31/03/17, conforme itens 26 e 30 da Instrução Normativa Sutri nº 01/09, que dispõem sobre a apropriação de crédito do ICMS relativo à aquisição de mercadorias que serão empregadas como matéria-prima ou produto intermediário na produção de ferro gusa. A partir de 01/04/17, tal previsão foi revogada conforme inciso III do art. 2º da IN Sutri nº 01/17.’

No mesmo sentido as decisões 23.913/21/3ª, 23.718/21/3ª, 23.812/21/1ª, 23.671/20/1ª, 23.636/20/3ª, 23.371/19/3ª, 23.370/19/3ª, dentre outras.

**Em relação ao acórdão 23.913/21/3ª**, trata-se de caso idêntico ao que aqui se discute, visto que **a autuada naquele Auto de Infração** afirma que tem como objeto social a produção e a transformação de ferro, aço e outros produtos metalúrgicos, sendo reconhecida como **uma das mais modernas**

**siderúrgicas** integradas do mundo, **o que é precisamente o caso da Arcelormittal.**

Previamente ao Auto de Infração, a empresa fez a **Consulta de Contribuintes 075/2018**, onde relaciona diversos itens, dentre eles várias peças refratárias (tijolos, tampões, válvulas), questionando se os produtos relacionados são considerados produtos intermediários para efeito de crédito do ICMS.

Ao elaborar a resposta, a SUTRI destaca:

‘Cumpre alertar que **a partir de 1º/04/2017 foi vedado o aproveitamento de imposto**, a título de crédito, quando o imposto se relacionar à entrada de **partes e peças** de máquinas e equipamentos, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ...

Desta mesma forma a Instrução Normativa SUTRI nº 001, de 04/01/2017, alterou o inciso II e revogou o teor do inciso V, ambos da Instrução Normativa SLT nº 01/1986, para que produza os efeitos estabelecidos pelo Regulamento a partir de 1º/04/2017.

Feitos estes esclarecimentos, passa-se a responder os questionamentos propostos.

1 - A princípio, cabe ressaltar que o enquadramento das mercadorias como matéria-prima, embalagem, produto intermediário ou partes e peças suscetíveis à apropriação de crédito na entrada em estabelecimento do contribuinte é possível somente após avaliação do processo industrial no próprio local onde estão inseridas, bem como do registro de tais mercadorias no patrimônio da Consulente.

Importa frisar que, considerando-se as alterações na legislação ocorridas a partir de 1º/04/2017, para enquadrar determinada mercadoria no conceito de produto intermediário, não cabe investigar mais se este é parte ou peça acoplada a um bem que entra em contato físico como produto fabricado ou se se desgasta no processo produtivo, conforme sugerido pela Consulente.

No tocante às partes e peças de máquinas, cabe salientar que somente aquelas que, por si só, caracterizam-se como bens do ativo imobilizado, dão ensejo ao aproveitamento de créditos de ICMS, conforme disposto no § 6º do art. 66 do RICMS/2002.

O direito ao creditamento do imposto em razão da entrada de mercadoria destinada ao ativo imobilizado está condicionado ao reconhecimento contábil do bem como ativo imobilizado e demais requisitos constantes dos §§ 5º a 7º, 12 e 16 do art. 66 do RICMS/2002 e, ainda, que este não seja empregado em atividade alheia a do estabelecimento, conforme Instrução Normativa DLT/SRE Nº 01/1998, observadas as demais regras para a respectiva apropriação.

Levando-se em consideração as informações trazidas pela Consulente, que os produtos por ela relacionados, apesar de participarem da linha principal de uma das fases de produção, são desgastados no processo produtivo, em prazo inferior a 12 (doze) meses, pode-se concluir, a princípio, que estes produtos, não atendem a característica própria de o produto intermediário ser consumido contínua, gradativa e progressivamente, na forma prevista no inciso II da Instrução Normativa SLT nº 01/1986.

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

Neste sentido, **extrai-se da relação de produtos elencados pela Consulente**, produtos expressamente declarados por esta como **parte de uma estrutura de produção**, que não se enquadrariam no conceito de produto intermediário: **pedra/refratário/tampão/tijolo, distribuidor, manta/massa, areia/argila, tijolo refratário, tampão, concreto refratário, sede, placa, tubo longo, plug, bloco, inibidor e argamassa/argila.**

A resposta à consulta é clara: **em relação aos materiais refratários, não cabe o creditamento do imposto** nos termos das normas regulamentares acima citadas, prevalecendo, assim, a regra geral do inciso IV da Instrução Normativa SLT nº 01/1986.

O motivo para isso é simples, e já foi aqui expresso: **materiais refratários**, aplicados no revestimento interno dos equipamentos, não se constituem em produtos individualizados e não exercem ação

particularizada sobre os produtos que são industrializados. **Tais mercadorias não são consideradas produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização**, por se tratar de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, não se constituindo em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de estruturas estáveis e duradouras.

**Não há, portanto, dúvida de que os materiais e tijolos refratários autuados são parte de equipamento individualizado, cujo crédito é vedado pelo art. 70, inciso XVII do RICMS/02.**

Acrescente-se que **os materiais e tijolos refratários autuados não se enquadram na hipótese estabelecida no art. 66, § 6º do RICMS/02**, como quer a IMPUGNANTE, uma vez que não aumentam a vida útil do bem principal, por prazo superior a 12 (doze) meses, sendo utilizado para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho dos bens em que aplicado (fornos, painéis, convertedores) ...” (Grifou-se)

Como se vê, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco está respaldada em diversas decisões deste E. Conselho, especialmente naquelas citadas na manifestação fiscal acima reproduzida, algumas delas envolvendo estabelecimentos da mesma empresa autuada, nas quais os materiais refratários constavam no rol de produtos autuados, assim como na Consulta de Contribuinte nº 075/2018 (vide reprodução acima), na qual a SUTRI/SEF/MG externou o seu entendimento de que produtos similares à presente atuação, tais como tijolo refratário, concreto refratário, tubo longo, plug, bloco, argamassa/argila, dentre outros, não geram direito a créditos do imposto, após 01/04/17, nos termos da legislação atualmente vigente.

Concluindo, analisando-se as planilhas elaboradas pelo Fisco, verifica-se que todas as partes e peças objeto da presente atuação, incluindo os refratários diversos, pelas razões já expostas, enquadram-se nas hipóteses previstas no art. 66, §§ 13 e 22 do RICMS/02, cujos créditos são vedados pelo art. 70, inciso XVII do RICMS/02.

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

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

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

Ademais, 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 CF/88 até as normas regulamentares internas do Estado de Minas Gerais, que autorizam os estornos de créditos em casos da espécie.

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

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

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

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

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

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

Lei nº 6.763/75

Art. 5º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

§ 1º - O imposto incide sobre:

(...)

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

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

(...)

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

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

(...)

Efeitos a partir de 01/01/16

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

-----  
RICMS/02

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

(...)

Efeitos a partir de 01/01/16

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

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

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

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

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

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

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

A clareza dos dispositivos legais acima não deixa qualquer dúvida quanto à correção das exigências fiscais, uma vez que, ao contrário da alegação da Impugnante, efetivamente pertinentes a aquisições interestaduais de materiais de uso e consumo, considerando-se as alterações introduzidas na legislação mineira, com efeitos a partir de 01/04/17, devendo-se reiterar que a presente atuação se refere ao período de janeiro a dezembro de 2019.

### **Da irregularidade "3" - Diferimento do ICMS – Utilização Indevida - Importação – Material de Uso e Consumo**

A irregularidade refere-se à utilização indevida do diferimento do ICMS previsto no item 37 do Anexo II do RICMS/02, por se tratar de importação de mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento atuado.

RICMS/02 - ANEXO II

PARTE 1

DO DIFERIMENTO

(a que se refere o artigo 8º deste Regulamento)

Item 37 - **Entrada, em decorrência de importação direta do exterior, de:**

a) matéria-prima, **produto intermediário** e material de embalagem promovida por estabelecimento classificado nas Divisões 05 a 33 e nos códigos 3831-9/01, 3831-9/99, 3839-4/99, 4721-1/01, 5920-1/00, 5811-5/00, 5821-2/00, 5822-1/00, 5823-9/00, 5829-8/00 ou 9512-6/00 da Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE -, para emprego pelo próprio importador em processo de industrialização ou extração mineral. (Grifou-se)

Como se vê, o diferimento do ICMS previsto na norma legal acima aplica-se, exclusivamente, às importações de mercadorias do exterior que se enquadrem no conceito de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, para emprego pelo próprio importador em processo de industrialização ou extração mineral.

Porém, como visto anteriormente, os refratários, cujas aquisições/entradas no estabelecimento autuado ocorreram em datas posteriores a 01/04/17, são classificados com materiais de uso e consumo.

Por consequência, a descaracterização do diferimento do ICMS, nas importações realizadas pela Impugnante, está respaldada no art. 12, inciso IV do RICMS/02.

RICMS/02

Art. 12. **Encerra-se o diferimento quando:**

(...)

IV - a mercadoria **destinar-se** ao ativo permanente, **ao uso ou ao consumo do adquirente ou do destinatário**, ressalvado o disposto em regime especial e nos itens 37, 41, 49 e 54 da Parte 1 do Anexo II quando se tratar de ativo permanente.

Efeitos de 01º/04/06 a 11/06/19

IV - a mercadoria **destinar-se** ao ativo permanente, **ao uso ou ao consumo do adquirente ou do destinatário**, ressalvado o disposto em regime especial e nos itens 41, 46, 55 e 60 da Parte 1 do Anexo II quando se tratar de ativo permanente. (Grifou-se)

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação estabelecida no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

### **Alegação quanto à Multa de Revalidação**

Na parte final de sua defesa, embora não tenha apresentado expressamente as razões de direito para tanto, a Impugnante pleiteou o cancelamento das “multas aplicadas, nomeadamente a injustificável multa de revalidação”.

No entanto, o art. 195 do RICMS/02 é absolutamente claro ao estabelecer que, nos casos envolvendo aproveitamento indevido de créditos de ICMS, os valores indevidamente apropriados serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, da multa relativa ao aproveitamento indevido e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02

Vigência a partir de 01/02/15

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

Da mesma forma, com relação ao item 3 do Auto de Infração, a exigência da Multa de Revalidação, mediante ação fiscal, deve-se ao fato do não recolhimento do ICMS incidente na importação de mercadorias do exterior (obrigação principal), em função da utilização indevida do diferimento do ICMS em tais operações.

Lei nº 6.763/75

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53. (Grifou-se)

Importante destacar que o tributo devido encontrava-se devido desde o momento do desembaraço aduaneiro das mercadorias, sem que tenha havido o recolhimento espontâneo do imposto em momento anterior à ação fiscal.

Corretas, portanto, as exigências fiscais constantes do Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Pedro Henrique Silva Anselmo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Tiago Piovesan Balestrini. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Emmanuelle Christie Oliveira Nunes (Revisora) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues.

**Sala das Sessões, 24 de setembro de 2024.**

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

**Cindy Andrade Morais**  
**Presidente**

D

25.053/24/3ª