Acórdão: 24.917/25/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.003764017-35
Impugnação: 40.010158148-82
Impugnante: Companhia de Cimento Campeão Alvorada - CCA
IE: 002509732.06-97
Proc. S. Passivo: Rodrigo Henrique Pires/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, contrariando o disposto no art. 70, incisos III e XVII do RICMS/02 (vigente até 30/06/23) e art. 39, inciso III e XVI do RICMS/23 (vigente a partir de 01/07/23), 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 - 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 do art. 5º, § 1º, item 6, art. 6º, inciso II, art. 12, § 1º e art. 13, § 15, todos da Lei nº 6.763/75 e art. 43, § 8º do RICMS/02 (Efeitos até 30/06/23) e art. art. 12, inciso VI, do RICMS/23 (a partir de 01/07/23). Corretas as exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.**

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades, apuradas no período de 01/09/19 a 31/12/23:

1) aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo, os quais não têm o creditamento autorizado, nos termos do art. 66, inciso X, do RICMS/02 e do art. 31, incisos I e VIII, do RICMS/23. (exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da citada lei); e

2) falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, inerente às aquisições interestaduais dos mesmos materiais, destinados ao uso ou consumo do estabelecimento (exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75).

Exige-se o 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.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 56/90 do Processo Tributário Administrativo Eletrônico (e-PTA).

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação às págs. 714/742 dos autos do presente e-PTA, refuta as alegações da Defesa.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais – CCMG, em Parecer de págs. 743/768, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas 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

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de supostos vícios no lançamento.

Alega que a Fiscalização não teria descrito adequadamente os fatos que a levaram a concluir pelo suposto aproveitamento indevido do crédito de ICMS, sendo a fundamentação, além de insuficiente, em diversos momentos, genérica.

Aduz que *“Um dos únicos momentos em que a Fiscalização pretendeu justificar as suas conclusões foi quando disse, no Relatório Fiscal, que os itens glosados ‘pela sua própria natureza, os produtos, objetos da presente autuação, enquadram-se na definição de material de uso ou consumo’”*.

Sustenta que a Fiscalização sequer chegou a traçar uma diferença conceitual sobre o que seriam “bens de uso e consumo” e o que seriam “produtos intermediários”, para, enfim, justificar porque os itens sob análise se enquadrariam em um grupo ou em outro. E que, *“quando muito, a Fiscalização afirmou em seu relatório ‘que parte da mercadoria [glosada] foi consumida em equipamentos nas linhas marginais à produção, exercendo a função, entre outras, de revestir, proteger, locomover, remover, transportar, limpar equipamentos e materiais diversos’”*, o que entende ser insuficiente para especificar qual foi o motivo individualizado que levou à glosa de cada item que deu origem ao Auto de Infração.

Alega que, ao agir dessa forma, a Fiscalização deixou de observar o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, que exige que determinados requisitos materiais sejam observados para que se efetue o lançamento do crédito tributário, entre eles, a clareza na determinação da matéria tributável, restando prejudicado o direito de defesa do Contribuinte.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Depreende-se do disposto no art. 142 do CTN que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais, que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, a apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

Verifica-se que as planilhas contantes dos Anexos 5 e 8 contêm, respectivamente, a análise final e a análise parcial do Fisco por nota fiscal e item, relativamente ao aproveitamento do crédito de ICMS das mercadorias listadas na intimação fiscal, as quais foram elaboradas a partir das informações fornecidas pela própria Impugnante sobre os itens objeto da autuação (descrição; aplicação específica e detalhada; local de aplicação; se for parte/peça, a função do produto no equipamento; a descrição do equipamento; se entra em contato com produto que se industrializa e qual a função que exerce sobre ele, dentre outras informações).

A partir dessas informações, foi realizada a análise fiscal, nas mesmas planilhas, inserindo-se as seguintes informações nas colunas das referidas planilhas: se tem direito ao crédito, motivo do estorno e observações, quando pertinentes.

Constata-se, ainda, que o Relatório Fiscal Complementar detalha a fundamentação legal e a motivação para enquadramento dos itens como material de uso e consumo, visto que, a partir da análise detalhada nas planilhas acima citadas, verificou-se que ***“parte das mercadorias não pode ser caracterizada como produto intermediário nos termos do art. 66, inciso V, da Parte Geral do RICMS/02 e art. 31, inciso I, da Parte Geral do RICMS/23. Pela sua própria natureza, os produtos, objetos da presente autuação, enquadram-se na definição de material de uso ou consumo”*** (destacou-se). E ainda que ***“parte das mercadorias foi consumida em equipamentos nas linhas marginais à produção, exercendo a função, entre outras, de revestimento, proteção, limpeza e materiais auxiliares diversos. Portanto, não têm características de insumo essencial e indispensável à fabricação dos produtos e nem mesmo utilização na linha central do processo produtivo, não se enquadrando no que dispõe o art. 66, inciso V, da Parte Geral do RICMS/02; o art. 31, inciso I, da Parte Geral do RICMS/23 e a Instrução Normativa SLT nº 01/86”*** (destacou-se).

Portanto, não há que se falar em falta de motivação e fundamentação deficiente.

Verifica-se que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA.

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

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades, apuradas no período de 01/09/19 a 31/12/23:

1) aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo, os quais não têm o creditamento autorizado, nos termos do art. 66, inciso X, do RICMS/02 e do art. 31, incisos I e VIII, do RICMS/23 (exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da citada lei); e

2) falta de recolhimento do ICMS relativo à diferença de alíquota, inerente às aquisições interestaduais dos mesmos materiais, destinados ao uso ou consumo do estabelecimento (exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75).

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.

Mediante a análise das informações constantes dos arquivos eletrônicos que contém a Escrituração Fiscal Digital - arquivos EFD/ICMS IPI, bem como das informações prestadas pelo Contribuinte em resposta ao termo de intimação lavrado pelo Fisco (Anexo 1) e *e-mail* "Solicit. Compl. Inform.", anexos ao e-PTA, verificou-se que parte das mercadorias não pode ser caracterizada como produto intermediário nos termos do art. 66, inciso V, da Parte Geral do RICMS/02 e do art. 31, inciso I, da Parte Geral do RICMS/23.

Afirma o Fisco que, por sua própria natureza, os produtos enquadram-se na definição de material de uso ou consumo.

Verificou-se também que parte das mercadorias foi consumida em equipamentos nas linhas marginais à produção, exercendo a função, entre outras, de revestimento, proteção, limpeza e materiais auxiliares diversos. Portanto, não têm características de insumo essencial e indispensável à fabricação dos produtos e nem mesmo utilização na linha central do processo produtivo, não se enquadrando como material intermediário, conforme dispõe o art. 66, inciso V, da Parte Geral do RICMS/02, o art. 31, inciso I, da Parte Geral do RICMS/23 e a Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Diante disso, foram realizados os estornos de créditos de ICMS indevidamente apropriados pela Autuada e exigido o ICMS relativo à diferença de

alíquota, inerente às aquisições interestaduais dos mesmos materiais, destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, conforme demonstrado nas planilhas:

- Anexo 3: consta os valores do ICMS estornado e do ICMS relativo à diferença de alíquota, das Multas de Revalidação e Isolada em cada período mensal e consolidados por ano;

- Anexo 4: contém o detalhamento, por nota fiscal e item, das mercadorias consideradas material de uso ou consumo de acordo com a análise do Fisco, consignando o valor do ICMS estornado e o ICMS relativo à diferença de alíquota; e

- Anexos 5 e 8: contêm a análise do Fisco por nota fiscal e item, com base na resposta do Contribuinte (Anexo 2 (parcial) e Anexo 7 (completo)), do aproveitamento do crédito das mercadorias relacionadas nos termos de intimação.

A Impugnante defende ser incorreto o estorno de créditos promovido pelo Fisco, uma vez que todos os itens glosados se adequariam ao conceito de produto intermediário trazido pelo art. 20, *caput* e § 1º, da Lei Complementar (LC) nº 87/96, pela jurisprudência consolidada dos Tribunais Superiores, pelo art. 66, incisos V e X, do Decreto nº 43.080/02 (RICMS/02) e, também, pela Instrução Normativa nº 01/86.

Destaca o princípio da não cumulatividade do imposto, contido no art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal – CF/88, e afirma que a Constituição determinou a edição de lei complementar para delinear as normas gerais do ICMS.

Aduz que, desde a publicação da LC nº 87/96, notadamente após as alterações promovidas pela LC nº 102/00, suscitou-se dúvidas a respeito da natureza dos créditos que poderiam ser apropriados. Isto é, se seria o crédito físico ou o crédito financeiro do imposto.

Assevera que o Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da Medida Cautelar da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI nº 2.325/DF, posicionou-se no sentido de que o princípio da não cumulatividade estabelecido pela Constituição assegura apenas o crédito **físico** do imposto, no qual estão compreendidos os insumos necessários à produção das mercadorias, isto é, (i) as matérias-primas; (ii) **os produtos intermediários**; e (iii) os materiais de embalagem. De modo que a apropriação dos créditos de ICMS relativos à aquisição de produtos intermediários decorre do núcleo essencial da não cumulatividade do ICMS, conforme reconhece a própria doutrina, que cita.

Aduz que essas considerações são relevantes para a análise do presente caso, pois os diversos itens que foram classificados pela Fiscalização como bens de uso e consumo seriam, na realidade, *“itens que se amoldam ao conceito de produto intermediário. Isto é, são partes e peças de máquinas e equipamentos que se desgastam no curso da produção da Impugnante, ensejando a substituição em menos de 12 meses, e que, por isso mesmo, asseguram o crédito do ICMS”* (destacou-se).

Assevera que os bens que foram glosados pela Fiscalização não poderiam ser considerados como de uso e consumo, porque a definição deste tipo de bem consiste em não se agregar ao produto final e ser utilizado de forma **indireta**, sem relação com o produto final e sem atuação destacada no processo produtivo. Tais

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

situações, contudo, não ocorreriam neste caso, já que todos os itens glosados são utilizados no processo produtivo central da Impugnante, além de se agregarem ao cimento que é produzido pela empresa, ou, ao menos, se desgastarem integralmente durante esse processo.

Afirma, ainda, que tais bens não podem ser considerados como **ativo imobilizado**, porque (i) além de se consumirem/desgastarem de forma imediata e integral no processo produtivo do cimento; (ii) ensejando substituição em periodicidade inferior a 12 (doze) meses; (iii) desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção, transcendendo a participação de um mero componente do maquinário.

Cita diversos julgados e conclui que a Fiscalização, ao restringir a apropriação do crédito de ICMS sobre os produtos intermediários, viola todo o regramento constitucional e infraconstitucional sobre a matéria, assim como o entendimento histórico e uníssono dos Tribunais Superiores.

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

É cediço que a Constituição Federal dispôs que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, no caso, o ICMS (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”). Portanto, a vinculação do crédito às condições estabelecidas na legislação é uma exigência da própria lei complementar.

Embora o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 assegure ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto referente às entradas de mercadorias, inclusive aquelas destinadas ao seu uso ou consumo, o art. 33, inciso I, postergou esse direito para janeiro de 2033, conforme abaixo transcrito:

Lei Complementar nº 87/96

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

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

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

(...)

A vedação à apropriação dos créditos de ICMS relacionados com aquisições de materiais de uso e consumo está prevista no art. 70, inciso III, do RICMS/02

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(vigente até 30/06/23) e no art. 39, inciso III, do RICMS/23 (vigente a partir de 01/07/23), *in verbis*:

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;

(...)

RICMS/23

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

(...)

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

(...)

Por outro lado, o direito ao crédito decorrente da aquisição de produtos intermediários está delimitado no art. 66, inciso V, alínea “b”, do RICMS/02 (art. 31, inciso I, alínea “b”, do RICMS/23):

RICMS/02

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

(...)

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

(...)

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

(...)

RICMS/23

Art. 31 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(...)

(Grifos acrescidos)

Depreende-se da norma contida no art. 66, inciso V, alínea “b”, do RICMS/02, correspondente ao art. 31, inciso I, alínea “b”, do RICMS/23, que, conceituando produto intermediário, têm-se que “*são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição*”.

Há que se destacar que os conceitos de produtos intermediários e materiais de uso ou consumo **são mutuamente exclusivos**, no que concerne ao direito a créditos de ICMS. Assim, quando o art. 66, inciso V, alínea “b”, do RICMS/02 (art. 31, inciso I, alínea “b”, do RICMS/23) fazia alusão ao termo “consumidos” **não** estava fazendo menção a bens com as características de “materiais de uso e consumo” (materiais meramente consumidos na produção), sob pena de absoluta contradição.

Na verdade, tal dispositivo legal estava a afirmar que se enquadravam no conceito de produtos intermediários aqueles que, embora não se integrassem ao produto final, fossem utilizados diretamente na industrialização e obtenção do produto final.

Oportuno destacar que o § 22 do art. 66 do RICMS/02 reforça que não se compreende no consumo, a que se refere a alínea “b” do inciso V do mesmo artigo, **o desgaste de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento** (correspondente à alínea “c” do inciso I do art. 31 do RICMS/23):

RICMS/02

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

(...)

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

(...)

RICMS/23

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 31 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

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

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

(...)

(Grifou-se)

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.

Instrução Normativa SLT nº 01/86

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

(...)

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

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

(...)

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

II - Por consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo, considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de

sua utilização na linha de industrialização, **vai-se consumindo**, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

III - Não se consideram consumidas imediata e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deteriorem 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.

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.

V -

Efeitos de 21/02/1986 a 31/03/2017 - 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.”

(Grifou-se e destacou-se)

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Contudo, o inciso V da instrução normativa em apreço, com vigência até 31/03/17, definia também como produtos intermediários as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvessem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, resultando na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementava ou as contivesse.

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

Note-se, ainda, que a nova redação do inciso II da IN SLT nº 01/86, vigente a partir de 01/04/17, retirou a palavra “desgastando” do texto anterior, que, por sua vez, fazia alusão às partes e peças, sendo o objetivo da nova redação alinhar-se à revogação do inciso V da referida instrução normativa e não deixar dúvidas quanto à impossibilidade de enquadramento de partes e peças de máquinas, equipamentos, aparelhos ou veículos à natureza de produtos intermediários.

Importa frisar que os bens cujos créditos de ICMS foram glosados pelo Fisco nos presentes autos **não** foram considerados pelo Contribuinte como bens do 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 (atual art. 31, § 6º do RICMS/23), 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.

(...)

RICMS/23

Art. 31 - (...)

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 6º - Não se enquadra no conceito de bem do ativo imobilizado a parte de um bem principal não definida nas hipóteses previstas nos incisos II, III e IV do § 5º e utilizada para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem.

(...)

(Grifou-se)

Assim sendo, todas as partes e peças objeto da presente autuação não geram direito a créditos do ICMS, por força da vedação estabelecida no art. 70, inciso XVII, do RICMS/02 (corresponde ao art. 39, inciso XVI, do RICMS/23), uma vez que todas elas deram entrada no estabelecimento autuado em datas posteriores a 01/04/17.

RICMS/02

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

(...)

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.

(...)

RICMS/23

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

(...)

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

(...)

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

A Impugnante sustenta que todos os itens, cujos créditos foram glosados pela Fiscalização, são utilizados em seu processo produtivo central, além de se agregarem ao cimento que é produzido pela empresa, ou, ao menos, se desgastarem integralmente durante esse processo.

Como se vê, a discussão a ser enfrentada é se os itens, cujos créditos foram estornados pelo Fisco, se enquadram como produtos intermediários, ou seja, se estes são consumidos integrando o produto, ou, embora não se integrando ao novo produto, são consumidos imediata e integralmente no curso da industrialização, como alegado pela Impugnante, ou se se enquadram como material de uso e consumo, como sustentado pelo Fisco.

A Impugnante, em sua defesa, discorre sobre o fluxo operacional de sua linha de produção e divide os bens cujos créditos foram estornados, em grupos conforme a sua aplicação na linha de produção, a fim a demonstrar que se enquadram como materiais intermediários (págs. 17/19 da Impugnação), conforme a seguir descrito.

1 - Elementos usados no forno de calcinação: em síntese, esse grupo se refere à ancoragem dos blocos refratários do forno de clínquerização, contendo itens como (i) ancoragem metálica; (ii) ancoragem especial; (iii) anéis de tubeira; e (iv) placas de revestimento.

Afirma que a utilização do forno de calcinação é uma das etapas mais importantes na produção de cimento, na qual as matérias-primas são submetidas a altas temperaturas para formar o clínquer. Neste ponto, foram glosados, incorretamente, os créditos sobre a aquisição de:

- âncoras e suportes de âncora – utilizadas para fixação dos tijolos refratários dentro destes fornos. Estas âncoras são utilizadas em todos os outros dispositivos sujeitos a altas temperaturas, como os pré-aquecedores e os recuperadores de calor;

- placas de revestimento – são utilizadas como revestimentos dos altos fornos a permitir as altas temperaturas utilizadas dentro do forno;

- anéis de tubeira - destinam-se a proteger as tubulações concêntricas do forno rotativo ou do circuito hidráulico do resfriador de clínquer, conforme o local de aplicação, seja no forno rotativo ou no resfriador de clínquer. Essa proteção é necessária devido à abrasividade do sistema, resultante das altas temperaturas presentes no processo produtivo de cimento.

2 - Elementos aplicados no moinho Raymond e no processo de britagem: neste grupo estão aglutinados (i) as bolas de moagem; (ii) os rolos de moagem; (iii) revestimentos; (iv) pastilhas; (v) segmentos anéis de moagem; e (vi) suporte e defletores.

Informa que nas etapas de britagem e moagem, ocorre a redução granulométrica dos materiais rochosos e/ou dos produtos em elaboração, devido ao impacto exercido pelos britadores e moedores sobre os materiais a eles submetidos. O contato dos materiais em produção com os elementos de britagem e moagem ocasiona o desgaste imediato e integral desses elementos.

Aduz que se trata de itens que possuem atuação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção, em contato físico direto com o produto, possuindo desgaste contínuo, gradativo e progressivo, ensejando a substituição periódica.

Sendo esses elementos partes e peças que se desgastam nos britadores (acessórios dos britadores), nos moedores (acessório dos moedores), deve ser mantido o crédito sobre as aquisições destes produtos intermediários. Diz que, inclusive, é o posicionamento histórico deste Conselho de Contribuintes, que reconheceu o direito de crédito do contribuinte no Acórdão nº 21.779/15/3ª.

3 - Correias utilizadas no transporte interno de materiais: os elementos utilizados nesta etapa podem ser resumidos (i) às correias transportadoras; (ii) às correias de transmissão; e (iii) às caçambas.

Sustenta que, no curso do processo produtivo da Impugnante, insumos e o produto em elaboração são transportados dentro do pátio fabril por meio da utilização de dutos e esteiras rolantes. Para desempenhar a movimentação destes materiais, são utilizadas correias transportadoras, correias de transmissão e caçambas, que foram, incorretamente, glosadas pelo Fisco mineiro.

Entende a Impugnante que tais elementos exercem uma atividade essencial na dinâmica de transporte interno dos insumos e produtos em elaboração (em especial sólidos granulados), razão pela qual, embora não se integrem, são consumidos de forma imediata e integral no curso do processo.

Aduz que, no tocante à correia transportadora, a própria Fiscalização já se manifestou, por meio da Consulta de Contribuinte nº 55/97, no sentido de que seria legítimo o aproveitamento de créditos de ICMS sobre a sua aquisição, por consubstanciar produto intermediário.

Quanto às caçambas, estas são peças alocadas nos elevadores, responsáveis por realizar o carregamento e o transporte do material. Ou seja, inequivocamente necessária dentro do processo produtivo da Impugnante.

4 - Elementos utilizados no abatimento e coleta de pós: neste grupo estão (i) mangas filtrantes; (ii) gaiola para manga filtrante; (iii) lonas de filtro de ar; e (iv) lâminas raspadoras.

Diz que referidos equipamentos são essenciais na produção de cimento, pois funcionam como elementos para retirar impurezas dos resíduos formados após o processo de britagem e moagem. O ar empoeirado passa através desses filtros, que retêm as partículas sólidas e deixam o ar limpo passar para a atmosfera.

Afirma que *“as mangas filtrantes são elementos utilizados com o objetivo de evitar a perda de matéria prima no processo de produção do cimento, bem como a*

emissão de partículas no ambiente. Ao contrário do sustentado pela Fiscalização, as mangas e os filtros de mangas não têm apenas a função de reter emissão de particulado, mas também possuem o objetivo de reterem partículas sólidas liberados no processo produtivo”.

Quanto às lâminas raspadoras, afirma que possuem a função precípua de evitar o desperdício de material na transferência automatizada, entre os vários locais do processo produtivo, assegurando os melhores procedimentos de movimentação e transferência do produto em processamento. Adicionalmente, ao remover e destinar as sobras, as lâminas exercem a atividade de limpeza da correia, aumentando a vida útil deste material. Por estas razões, se desgastam de forma imediata e integral no processo produtivo.

5 - Perfis e laminados planos – Peças e elementos de ligação: neste grupo, enquadram-se: (i) placas de revestimento; (ii) chapas; (iii) placas de arraste e de desgaste; (iv) grelhas centrais e periféricas, utilizadas na alimentação do britador e nas calhas coletoras de minério; e (v) calhas.

Defende que tais materiais não se caracterizam como meros revestimentos, exercendo uma atuação específica, sendo consumidos de forma imediata e integral no curso do processo. As características destes elementos e a sua utilização no processo produtivo da Impugnante demonstram que estes itens (i) se integram ao novo produto; (ii) ou, embora não se integrando, são consumidos imediata e integralmente no curso do processo.

Destaca que “*ao julgar caso semelhante, de empresa mineradora, em que o contribuinte apropriou crédito de ICMS sobre ‘chapas utilizadas na alimentação do britador’ e ‘calhas coletoras de minério’ como se ativo imobilizado fosse, por ter considerado que havia acréscimo de vida útil por período superior a 12 (doze) meses, a própria Fiscalização afirmou que os bens poderiam ser equiparados a produtos intermediários, diante de suas funções no processo produtivo”* (destaques originais). É o que se depreende do Acórdão nº 22.876/18/3ª.

A Impugnante afirma que as conclusões acima são corroboradas por laudo de engenharia produzido em face do presente lançamento, bem como o laudo de especialista apresentado pela Impugnante durante o julgamento administrativo dos PTAs referentes aos Autos de Infração nºs 01.001443639-74 e 01.001443277-65.

Defende a Impugnante que “*será demonstrado que a pretensão da Impugnante, de manter os seus créditos de ICMS, indevidamente estornados pelo Estado de Minas Gerais, está fundada: (i) Em laudo de especialista, elaborado pelo renomado Prof. da Escola Politécnica da USP, o Dr. Arthur Pinto Chaves (Anexo IV), que analisou todos os itens da Autuação/PTA n.º 01.003763975-33 em discussão, concluindo, detalhadamente, que todos eles devem ser classificáveis como produtos intermediários; (ii) Em prova emprestada, oriunda dos PTA’s n.º 01.001443639-74 e 01.001443277-65 – que foi lavrado contra o mesmo estabelecimento da Impugnante localizado em Matozinhos/MG (Anexo V) – no qual um segundo especialista independente também atestou que os itens glosados pela Fiscalização detêm aplicação no processo produtivo de cimento da Impugnante”.*

Por outro lado, afirma o Fisco que “Com a devida vênia ao esmerado laudo elaborado pelo ilustre professor, assim como aos laudos utilizados como prova emprestada, oriundos dos PTA n.º 01.001443639-74 e 01.001443277-65, entendemos que os esclarecimentos trazidos pela fiscalização são suficientes para demonstrar o acerto do lançamento assim como a jurisprudência no CC/MG materializada nos seguintes acórdãos: Acórdão n.º 4.528/15/CE (elemento raspador); Acórdão n.º 22.773/17/3ª (decisão ratificada pelo Acórdão n.º 5.021/18/CE (ancoragem, chapa desgaste, chapa revestimento e lona); Acórdão 24.587/23/3ª (Bolas de aço) Acórdão n.º 4.886/17/CE (lâmina raspadora); Acórdão n.º 4.945/17/CE (placas de revestimento), Acórdão n.º 4.665/16/CE (mantas dos transportadores de correia – correias transportadoras”.

O Fisco assim se manifestou sobre os itens acima agrupados pela Impugnante, conforme trecho transcrito da Manifestação Fiscal:

Manifestação Fiscal

Foi realizada análise dos itens autuados com base na divisão demonstrada na impugnação (subitens IV.2 e V.2 a V.6), de acordo com a utilização dos mesmos, restando clara a característica de uso e consumo de cada um dos respectivos itens, que, como já mencionado acima, são periodicamente substituídos, em razão de desgaste natural, mas que não são, absolutamente, produtos individualizados.

I- Elementos usados no forno de calcinação – relata que esse grupo se refere à ancoragem dos blocos refratários do forno de clínquerização, contendo itens como (i) ancoragem; (ii) ancoragem metálica; (iii) anéis de tubeira; (iv) placas de revestimento.

Âncoras e suportes de âncoras: No caso em questão, trata-se de elementos de ancoragem empregados no processo de fixação do revestimento do forno, conforme informado pela Impugnante no anexo 7 do auto de infração. Trata-se de material aplicado em construção ou reforma civil, que por sua vez é considerada atividade alheias à produção, nos termos do art. 1º da Instrução Normativa DLT n.º 01/1998, inciso II “c” e inciso II.

Anéis de tubeira Anel da chama do queimador do forno de clínquer, conforme informado pela própria Impugnante no anexo 7 do auto de infração. Parte e peça que não exerce nenhuma ação particularizada na industrialização do produto, sendo apenas peça de manutenção.

Placas revestimento – trata-se de parte e peça que tem a função de revestimento dos altos fornos. Mesmo que tenha algum contato físico com o produto que se industrializa, não exerce nenhuma ação

particularizada na industrialização do produto, sendo apenas peça de proteção de máquina/equipamento.

II- Elementos aplicados no moinho Raymon e no processo de britagem – relaciona nesse grupo itens como (i) as bolas de moagem; (ii) rolos de moagem; (iii) revestimentos; (iv) pastilhas ;(v) segmentos anéis de pastilhas (vi) suporte e defletores

Bolas de moagem - 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, assumindo, assim, a função de parte ou peças desta que vem a ser uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição desses itens, tendo em vista seu desgaste natural. Contudo, não são, de forma alguma, produtos individualizados, enquadrando-se no inciso IV da IN nº 01/86 (peças de reposição/manutenção).

Rolos de moagem Na coluna “Se for parte de equip. / máq. Qual a função do produto no equip./ máq.” Do anexo 7 do respectivo Auto de Infração, a própria Impugnante informa que a função do item no equipamento/máquina é “parte/peça operacional” e que ele atua na preparação do combustível para queima, no moinho de carvão.

Revestimento dos moinhos e britadores: trata-se de parte e peça que tem a função de proteger a carcaça dos mesmos do impacto do calcário. Mesmo que tenha algum contato físico com o produto que se industrializa, não exerce nenhuma ação particularizada na industrialização do produto, sendo apenas peça de proteção de máquina/equipamento.

Suporte diafragma e defletor: trata-se de parte e peça aplicada no moinho carvão que tem a função de reduzir granulometria do material. Não tem contato com o produto que se industrializa e não exerce nenhuma ação particularizada na industrialização do produto.

Em relação ao trecho do Acórdão nº 21.779/15/3ª, a autuação refere-se ao estorno de crédito de óleo diesel e outros produtos caracterizados pelo Fisco como material de uso e consumo e não de partes e peças substituídas decorrentes de reposição/manutenção consideradas uso e consumo.

Entretanto, no caso em debate, da Impugnante, as partes e peças que compõem o britador e que tiveram o crédito estornado enquadram-se perfeitamente no

inciso IV da Instrução Normativa SLT nº 01/86, ou seja, não se constituem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

Importante destacar que a decisão no referido acórdão foi baseada nas Instruções Normativas SLT nº 01/01 e na IN SUTRI nº 01/14, que definiram que o processo produtivo de uma mineradora começa no desmonte e termina na estocagem, cuja regra é expressa no sentido de que, para efeito do direito ao crédito de ICMS relativo a produto intermediário, devem ser observados os mesmos critérios da IN SLT nº 01/86.

Ressalta-se que a atividade fim da Impugnante é a “Fabricação de Cimento”, porém a mesma tenta, a todo momento, igualar a mineração à indústria cimenteira, fazendo alusão a vários acórdãos de mineradoras. O processo produtivo da Autuada, inicia-se com a extração do calcário e da argila, matéria prima do produto acabado cimento. Ocorre que além da etapa de extração, existem outras etapas como destacado na própria impugnação.

(...)

III- Correias utilizadas no transporte interno de materiais: informa que os elementos utilizados nesta etapa resumem-se (i) às correias transportadoras; (ii) às correias de transmissão; e (iii) às caçambas.

Correias transportadoras: trata-se de parte e peça operacional de desgaste, utilizada no transporte de material em vários setores do estabelecimento, conforme informação da Impugnante (Anexo 7 do auto de infração). Mesmo que tenha contato físico com o produto que se industrializa, não exerce nenhuma ação particularizada na industrialização do produto, sendo apenas peça utilizada no equipamento que transporta o produto.

Correias de transmissão - Trata-se de parte e peça utilizada na peneira da britagem, acionamento da peneira vibratória. Não entra em contato com o produto que se industrializa.

Verifica-se, portanto, que os referidos materiais são partes e peças que não exercem nenhuma ação particularizada na industrialização do produto, sendo apenas peças de reposição/manutenção utilizadas nos equipamentos que transportam os produtos.

Caçambas - utilizada no elevador de caçamba nos setores de moagem de cimento, moagem de carvão, ensacamento e expedição e tem a função de transporte de materiais. Não exerce qualquer ação particularizada na industrialização do produto.

(...)

IV- Elementos utilizados no abatimento e coleta de pós: inclui neste grupo (i) mangas filtrantes; (ii) gaiola para manga filtrante; (iii) lonas de filtro de ar; e (iv) lâminas raspadoras.

Mangas filtrantes: trata-se de parte e peça com aplicação no filtro de mangas, utilizados como elemento filtrante, conforme informação prestada pela Autuada no Anexo 7 do auto de infração. Como se vê são partes/peças do equipamento “filtro de mangas de despoejamento” tem a função de reter emissão de particulado.

Assim, têm por finalidade atender as disposições legais da legislação ambiental, e não exerce nenhuma ação particularizada na industrialização do produto.

Gaiola para manga filtrante - A gaiola é utilizada como suporte para as mangas filtrantes nos sistemas de despoejamento. Assim como as mangas filtrantes, não exerce qualquer ação particularizada na industrialização do produto.

Lona e lona air-glide: utilizada na regueira de extração no forno (cozimento da farinha) com a função de transporte pneumático de material, conforme informação da Autuada (Anexo 2). Mesmo que tenha contato físico com o produto que se industrializa, não exerce nenhuma ação particularizada na industrialização do produto, sendo apenas peça utilizada no equipamento que transporta o produto.

Lâmina raspadora (raspadeira e raspador): trata-se de parte e peça utilizada na limpeza da correia transportadora. Mesmo que tenha contato físico com o produto que se industrializa, não exerce nenhuma ação particularizada na industrialização do produto, sendo apenas peça utilizada na limpeza de equipamento.

(...)

V- Perfis e laminados planos: relaciona neste grupo as (i) placas de revestimento (ii) chapas; (iii) placas de arraste e de desgaste; (iv) grelhas centrais e periféricas, utilizadas na alimentação do britador e nas calhas coletoras de minério; (v) calhas.

Placas de revestimento: há diversos itens estornados com denominações distintas, tais como: placa, placa de revestimento, placa silicato, entre outras, aplicadas em diversos locais, de acordo com as informações prestadas pela Autuada no Anexo 7. Verifica-se tratar de peças de desgaste, revestimento e resfriamento.

Observa-se, por conseguinte, que as placas são utilizadas para proteger o equipamento, evitando-se assim sua deterioração. São partes e peças, porém o desgaste das mesmas 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. Mesmo que tenha algum contato físico com o produto que se industrializa, não exerce nenhuma ação particularizada na industrialização do produto, sendo apenas peça de proteção de máquina/equipamento.

Chapa (chapa, chapa de aperto, chapa desgaste, chapa anti-desgaste): trata-se de revestimento de desgaste aplicado no calço da aliança do forno rotativo e no chute de alimento de correias transportadoras. Não entra em contato direto com o produto que se industrializa. Da mesma forma que a placa, tem a função de proteger o equipamento.

Grelha (grelha, grelha central e grelha periférica): trata-se de parte e peça de desgaste ou revestimento aplicada do moinho de cimento, moinho de cru e no britador que tem a função de reduzir a granulometria de material. Mesmo que tenha algum contato físico com o produto que se industrializa, não exerce nenhuma ação particularizada na industrialização do produto.

(...)

Podemos afirmar, portanto, que os produtos acima relacionados não preenchem os requisitos estabelecidos na legislação estadual para que possam ser enquadrados como “produto intermediário”, já que não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção.

Por fim, é importante, destacar, que, como já mencionado anteriormente, diversas decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais corroboram com as análises feitas em relação aos itens caracterizados como de uso e consumo, ratificando o entendimento aqui externado, inclusive, em alguns casos, respaldadas por perícia técnica e relativas a empresa de mesma atividade da Autuada,

tais como os acórdãos já mencionados anteriormente: Acórdão nº 4.528/15/CE (elemento raspador); Acórdão nº 22.773/17/3ª (decisão ratificada pelo Acórdão nº 5.021/18/CE (ancoragem, chapa desgaste, chapa revestimento e lona); Acórdão 24.587/23/3ª (Bolas de aço) Acórdão nº 4.886/17/CE (lâmina raspadora); Acórdão nº 4.945/17/CE (placas de revestimento), Acórdão nº 4.665/16/CE (mantas dos transportadores de correia – correias transportadoras).

(Destacou-se e grifou-se)

Com razão o Fisco.

Conforme se verifica das informações trazidas pela Impugnante, nas planilhas anexas aos autos, em resposta à intimação fiscal, os itens acima descritos são de partes e peças de equipamentos, os quais, em conformidade com o inciso IV da Instrução Normativa SLT nº 01/86, não são considerados produtos consumidos no processo de industrialização do cimento, 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.

Ademais, alguns itens, além de se enquadrarem como material de uso e consumo, são aplicados em atividades alheias à atividade de produção, tais como âncoras e suportes de âncoras (material aplicado em construção ou reforma civil) e elementos utilizados no abatimento e coleta de pós (mangas filtrantes; gaiola para manga filtrante; lonas de filtro de ar; e lâminas raspadoras), que têm por finalidade atender às disposições legais da legislação ambiental.

As conclusões do laudo técnico, produzido por *expert* em engenharia metalúrgica, não têm o condão de afastar as exigências fiscais, em face do que dispõe a Instrução Normativa SLT nº 01/86, no tocante às partes e peças, especialmente, a partir da revogação do inciso V da referida instrução normativa, a partir de 01/04/17.

No tocante ao laudo produzido nos autos dos PTAs nºs 01.001443639-74 e 01.001443277-65, no qual, segundo a Impugnante, teria sido atestado por especialista independente que os itens glosados pela Fiscalização têm aplicação no processo produtivo de cimento da Impugnante, tal entendimento não foi acatado pela Câmara de Julgamento do CCMG, uma vez que o estorno dos créditos de ICMS relativos aos itens classificados pelo Fisco como material de uso e consumo foi mantido em ambos os PTAs (Acórdãos nºs 23.718/21/3ª e 23.719/21/3ª), tendo sido analisados itens semelhantes aos ora discutidos.

No tocante à sentença proferida nos autos da Ação Anulatória nº 5177836-28.2021.8.13.0024 (Anexo VI), que cuida do pedido de tutela deferido em favor da Impugnante, no sentido de determinar a suspensão da exigibilidade dos créditos tributários lançados por meio dos PTAs nº 01.001443639-74 e nº 01.001443277-65, esta não faz qualquer menção em relação à suspensão do PTA em debate.

A Impugnante defende que, em razão de uma suposta correlação entre o objeto do presente lançamento e o objeto da Ação Anulatória nº 5177836-24.917/25/1ª

28.2021.8.13.0024, a lógica adotada na referida sentença deveria ser aplicada à presente demanda.

Entretanto, não se pode acatar tal pedido.

Resta claro que o pedido judicial formulado naquela ação anulatória não abrange, de nenhum modo, nem mesmo parcialmente, o presente e-PTA, refutando-se, assim, qualquer possibilidade de cancelamento da presente peça fiscal.

Verifica-se, pois, que os produtos, objeto do lançamento, caracterizam-se como materiais de uso e consumo, que somente darão direito ao crédito a partir de 1º de janeiro de 2033, sendo vedado o aproveitamento do valor do ICMS relativo à sua aquisição, conforme o disposto no inciso X do art. 66 c/c os incisos III e XVII do art. 70, ambos do RICMS/02 (inciso VIII do art. 31, c/c o art. 39, incisos III e XVI, do RICMS/23).

Corroborar esse entendimento a decisão do Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário – RE nº 195.894 – 4, que foi assim ementada:

RE Nº 195.894 – 4

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

(GRIFOU-SE)

Noutra vertente, a Impugnante alega que o Fisco aplicou dupla penalidade à Impugnante, cumulando duas multas que incidem sobre uma só conduta.

Argui que, enquanto a multa isolada relaciona-se com a apropriação de créditos em desacordo com a legislação tributária (50% - cinquenta por cento) e a multa de revalidação refere-se à existência de ação fiscal (50% - cinquenta por cento), o § 1º do art. 53 da Lei nº 6.763/75 admite a cumulação das referidas multas apenas quando resultarem no não cumprimento concomitante de obrigação tributária acessória e principal.

Argumenta que, no caso em questão, somente ocorre o descumprimento de obrigação principal pela suposta falta de pagamento do tributo em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS, o que leva à conclusão de que as duas multas penalizam uma só conduta do Contribuinte (ausência de recolhimento do imposto – obrigação principal).

No entanto, analisando-se a legislação que rege a matéria, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

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

Lei nº 6.763/75

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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

(...)

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

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

RICMS/02

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

(Grifou-se)

Tal comando se encontra reproduzido no art. 160 do RICMS/23:

RICMS/23

Art. 160 - 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.

(...)

A Fiscalização agiu corretamente estornando os créditos de ICMS ilegítimos, mediante exigência integral no Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75, conforme determina o art. 195 do RICMS/02 (art. 160 do RICMS/23).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

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

Lei nº 6.763/75

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...)

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

respaldadas no art. 5º, § 1º, item 6, c/c o art. 6º, inciso II, e o art. 12, § 1º, todos da citada lei, e o art. 43, § 8º, do RICMS/02 (art. 12, inciso VI, do RICMS/23):

Lei nº 6.763/75

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

§ 1º - o imposto incide sobre:

(...)

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

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 imobilizado;

(...)

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

(...)

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

RICMS/02

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

(...)

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

RICMS/23

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

(...)

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

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

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

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

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

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

(...)

(Grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Quanto à alegação de que as multas impostas violam os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, revelando-se confiscatórias, conveniente destacar que os valores exigidos são decorrentes de disposição expressa em lei, que determina os percentuais a serem aplicados sobre a base de cálculo estabelecida, não cabendo ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e do art. 110, inciso I, do RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Rodrigo Henrique Pires. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Frederico Augusto Lins Peixoto (Revisor) e Gislane da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 25 de fevereiro de 2025.

Leonardo Augusto Rodrigues Borges
Relator

Edwaldo Pereira de Salles
Presidente

m/D