

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.766/12/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000167354-96  
Impugnação: 40.010128522-10  
Impugnante: Magnesita Refratários S/A  
IE: 001066066.00-16  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/Contagem

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO – ATIVO PERMANENTE E MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo e de bens destinados ao Ativo Permanente, alheio à atividade do estabelecimento, portanto, em desacordo com o previsto no art. 70, incisos III e XIII da Parte Geral do RICMS/02 e Instruções Normativas DLT/SRE n°s 01/86 e 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n° 6763/75 e Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da mesma lei. Exclusão das exigências relativas aos produtos identificados no Laudo Pericial como intermediários.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM PARA O ATIVO PERMANENTE – CRÉDITO EXTEMPORÂNEO – PROPORCIONALIDADE.** Imputação de aproveitamento indevido de créditos relativos às aquisições de bens para o Ativo Permanente, sem que fosse observada a proporcionalidade prevista no art. 66, § 3º da Parte Geral do RICMS/02 e o prazo máximo de 48 (quarenta e oito) meses. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n° 6763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei. O prazo máximo, no entanto, para apropriação de créditos extemporâneos é de cinco anos contado da data de aquisição dos produtos, na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos) com aplicação dos coeficientes apurados nos meses de lançamento dos créditos extemporâneos. Exclusão das exigências relativas aos bens identificados como ativo vinculado à produção, bem como aqueles referidos nos itens 82, 83, 84, 147 a 155, 359 e 179 da planilha constante do laudo pericial, na proporção entre as saídas totais e as saídas tributadas apuradas (coeficientes), desde que observado o disposto no § 3º do art. 67, RICMS/02; excetuam-se da exclusão os bens classificados como alheios, bem como os recebidos e cedidos em comodato, o “acionamento mecânico troca rápida” e, ainda, os fornos de coqueificação modular.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

**Da Autuação**

A autuação trata de recolhimento a menor do ICMS nos meses de abril a junho de 2010 em virtude de apropriações extemporâneas de créditos de ICMS originários de aquisições realizadas no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2006, escrituradas no livro de Registro de Entradas como materiais de uso e consumo (CFOP 1156 e 2156).

Exigem-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 1.005/1.024 e anexa documentos de fls. 1.025/1.082, alegando, inicialmente, que os bens constantes do item 1 do Auto de Infração pertencem ao ativo permanente e são utilizados na atividade do estabelecimento, motivo pelo qual seria legítimo o aproveitamento do crédito de ICMS decorrente da sua aquisição.

Informa sobre uma confusão conceitual realizada na autuação, que apresenta requisitos característicos dos produtos intermediários para regular o creditamento do ativo imobilizado que, por sua vez, possui sistemática e regulação próprios, mencionando o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Aduz que um dos fundamentos utilizados no lançamento para negar o creditamento dos referidos bens é a suposta afetação à linha marginal de produção, mas, que, em se tratando de bens do ativo permanente, a indagação a fazer é se eles são utilizados na atividade do estabelecimento como um todo, por ser este o único requisito imposto no art. 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96 para que o contribuinte tenha direito ao crédito.

Transcreve excertos do Acórdão nº 19.275/09/3ª que embasam seu argumento.

Assim, alega que os créditos de ICMS glosados pela Fiscalização ao fundamento de se tratar de bens do ativo permanente, porém aplicados em linha marginal, foram legitimamente aproveitados.

Informa que os bens em comento não são materiais de uso e consumo, porque são essenciais ao desenvolvimento da atividade produtiva e, tampouco podem ser considerados alheios à atividade do estabelecimento, por não se enquadrarem na definição constante da Instrução Normativa nº 01/98.

Assegura tratar-se de bens de caráter essencial ao processo produtivo, sendo necessários ao desempenho da atividade econômica e a ela se vinculam de forma inequívoca.

Contesta, pontualmente, a classificação dada pela Fiscalização a determinados bens, por exemplo, o “Termopar” como bem de uso e consumo, alegando

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que o referido bem é um ativo imobilizado, razão pela qual ele não precisa entrar em contato com o produto fabricado para gerar direito ao crédito de ICMS.

Salienta que o bem “Rolete”, adquirido conforme a Nota Fiscal nº 12899 é essencial ao processo produtivo por sustentar e girar o secador de material do forno.

Afirma que a Fiscalização não fez uma averiguação exaustiva no seu estabelecimento, de forma a procurar entender seu processo produtivo e compreender a aplicação de cada um dos bens ali aplicados.

Alega que, em 2009 e 2010, reavaliou a classificação dos bens adquiridos para realização de suas atividades e concluiu que vários bens foram erroneamente classificados como materiais de uso e consumo nos períodos anteriores, quando, na verdade, se caracterizam como bens do ativo imobilizado e que o aproveitamento de crédito é permitido nos termos do art. 20, § 5º da Lei Complementar nº 87/96.

Sustenta que realizou a apropriação extemporânea desses créditos lançando todas as parcelas de 1/48 (um quarenta e oito avos) a que tinha direito desde a aquisição dos bens no campo “Outros Créditos” no livro Registro de Apuração do ICMS (LRAICMS), realizando a respectiva denúncia espontânea junto à Fazenda Pública Estadual.

Apresenta trechos da Consulta de Contribuinte nº 226/07, onde encontra-se afirmado que, *“verificado o direito ao crédito, a consulente poderá efetuar a apropriação extemporânea, desde que dentro do prazo decadencial, observada a legislação tributária, especialmente o disposto no § 2º, art. 67, Parte Geral do RICMS/02...”*.

Menciona a resposta dada à Consulta nº 038/03, em que a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG) entendeu que o contribuinte, em fase de expansão industrial, em que o bem do ativo imobilizado não é utilizado, pode realizar o creditamento do ICMS incidente sobre a aquisição do referido bem quando entrar em atividade.

Dessa forma, aduz ser válido o creditamento pela aquisição dos bens que a própria Fiscalização entende como pertencentes ao ativo imobilizado, mediante a realização do procedimento previsto no art. 67, § 2º do RICMS/02.

Subsidiariamente, requer a manutenção de, ao menos, 9/48 (nove quarenta e oito avos) do crédito aproveitado. Isto porque, segundo a fundamentação da Fiscalização, a Contribuinte teria direito às parcelas do crédito restantes a partir do momento em que reclassificou os bens, ou seja, em abril de 2006.

Logo, assegura que não haveria impedimento em se aproveitar das parcelas restantes do crédito do imposto no período compreendido entre abril e dezembro de 2006.

Caso não seja acolhida a alegação de insubsistência da glosa dos créditos, propugna pela realização de perícia técnica de engenharia em seu estabelecimento, apresenta os quesitos e indica três assistentes técnicos.

Ao final, pede pela improcedência do lançamento para reconhecer a inexistência de provas, motivação ou razões para a glosa dos créditos ou, subsidiariamente, para reconhecer a natureza de ativo produtivo dos bens cujos créditos foram glosados e, ainda, para reconhecer a validade do creditamento extemporâneo relativamente aos bens que a Fiscalização reconheceu como integrantes do ativo produtivo.

A taxa de expediente é recolhida conforme DAE de fls. 1.082 dos autos.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 1.084/1.093, requer a procedência do lançamento alegando que é vedada a apropriação de créditos relativos à aquisição de materiais de uso e consumo cujas entradas ocorreram até 31/12/10, nos termos do art. 33, inciso I da Lei Complementar nº 87/96.

Reafirma seu entendimento de que não há outra interpretação para a palavra “consumo” constante no inciso VI do art. 66 do RICMS/02 que não matéria-prima e produto intermediário, haja vista que ambos são consumidos no processo de produção.

Aduz que a expressão “consumida no processo de produção” não equivale à expressão “materiais de uso e consumo do estabelecimento”.

Quanto aos acórdãos citados na impugnação, a Fiscalização informa que um produto que, para uma unidade fabril, é matéria-prima ou produto intermediário, pode não sê-lo para outra planta fabril.

Exemplifica com os produtos químicos de tratamento utilizados em Estação de Tratamento de Água (ETA).

Assegura que acórdãos podem ser norteadores em um trabalho fiscal, mas não são determinantes para um contribuinte específico, ainda que em se tratando de filiais de uma mesma empresa que produzem mercadorias semelhantes, mas utilizando-se de um processo produtivo diferente.

Em relação ao produto “Termopar”, ressalta que o tratou como material de uso e consumo porque, em visita técnica ao estabelecimento autuado, verificou-se que ele é acoplado na parte superior dos fornos de queima para controle de temperatura e que não se encontra inserido na massa, nem nos tijolos prensados, tampouco o controle é feito em cada um dos tijolos queimados.

Os roletes utilizados nos secadores foram tratados como peças de reposição de utilização rotineira com o intuito de manutenção preventiva de qualquer equipamento, configurando, portanto, materiais de uso e consumo.

Salienta que glosou os créditos relativos ao componente de equipamento de Raios X, por não estar localizado na planta fabril da Impugnante.

Sustenta que os créditos referentes às partes e peças do sistema de filtragem de despoejamento da fábrica também foram glosados, tendo em vista que tais produtos são utilizados na proteção do ar ambiental.

Alega que, em relação aos bens classificados como ativo da produção a discordância se dá quanto ao aspecto temporal e à forma como o crédito foi apropriado.

Discorda da apropriação integral de todas as parcelas (1/48), tendo em vista que o inciso VII, § 5º, art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, dispõe que, ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data de entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

Ao final, requer a total procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão de 22/03/11, defere o pedido de realização de prova pericial, nos termos da decisão de fls. 1.097 dos autos.

Resolvidas as questões preliminares para a perícia e apresentados os respectivos quesitos, o Perito designado junta aos autos o Laudo Pericial de fls. 1.130/1.145, acompanhado do CD de fls. 1.147; das planilhas de fls. 1.148/1.185 e dos documentos de fls. 1.186/1.369.

### **Da Manifestação da Autuada**

Devidamente intimada, a Impugnante requer cópia do Laudo Pericial às fls. 1.373 e manifesta-se às fls. 1.397/1.405.

Faz uma síntese da lide e assegura que a perícia realizada confirmou a natureza de ativo imobilizado utilizado nas atividades do estabelecimento autuado, legitimando assim seu creditamento.

Em relação ao produto “Termopar”, que o Perito afirmou ser utilizado para verificar a temperatura em fornos e estufas e que ele não entra em contato com o produto a ser fabricado, alega que a necessidade de contato com o produto a ser fabricado é requisito para caracterização de produtos intermediários e não de bem do ativo imobilizado.

Quanto aos bens cedidos em comodato, informa que o foram para viabilizar a aplicação de material refratário fabricado pela Autuada e por ela também aplicado, na área de canais de corrida dos altos fornos, visto que sua função é misturar a massa refratária antes da prensagem. Ademais, o “acionamento mecânico troca rápida” permite que o refratário seja utilizado até o último momento possível.

Reconhece que a Instrução Normativa nº 02/09 determina a cessação do creditamento em caso de saída em comodato. Entretanto, insurge-se contra o referido ato normativo, tendo em vista que os fundamentos para o creditamento da espécie decorrem diretamente da Lei Complementar nº 87/96 e do RICMS/02.

Reitera as razões apresentadas na impugnação em relação os bens integrantes do ativo imobilizado, assim reconhecidos pela Fiscalização, porém realizados extemporaneamente.

Conclui afirmando que a perícia comprovou cabalmente que os bens objeto da glosa pela Fiscalização integram o ativo imobilizado e são utilizados efetivamente na

atividade do estabelecimento, motivo pelo qual deve ser admitido o creditamento extemporâneo.

### **Da Manifestação da Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 1.408/1.413, discorre sobre o laudo pericial e pugna pela manutenção das exigências fiscais.

Refuta as alegações da Impugnante e assegura que o referido laudo pericial não legitima o crédito extemporâneo, nem tampouco confirma a natureza de ativo imobilizado.

Entende não ser cabível o lançamento extemporâneo de créditos relacionados a aquisições de ativo imobilizado não escriturado no livro de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), em razão da perda de controle por parte do Fisco e do Contribuinte.

Comenta as respostas do Perito relativas a cada quesito.

Sustenta que a Contribuinte, ao aproveitar o crédito, não observou o percentual entre as operações de saídas tributadas e o total de saídas e prestações de cada período.

Ao final, pugna pela procedência total do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.416/1.430, opina, no mérito, pela procedência parcial do lançamento para: a) excluir as exigências relativas aos itens 2; 3; 35/36; 52; 91; 132/133; 196; 269; 367; 581/584; 587/589; 622 e 623 da planilha de fls. 1.149/1.185; b) conceder os créditos relativos aos produtos identificados pela Fiscalização e pelo Perito como ativo vinculado à produção, bem como aqueles identificados pelos itens 82; 83; 84; 85; 147/155; 179; 232; 295; 340/355; 359; 364; 522/563 e 564 da planilha de fls. 1.149/1.185, na proporção entre as saídas totais e as saídas tributadas (coeficientes), apurados nos meses de abril a junho de 2010.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CC/MG decorreu do disposto no inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335, de 22 de junho de 2011.

---

### ***DECISÃO***

A presente autuação refere-se a recolhimento a menor do ICMS nos meses de abril a junho de 2010 em virtude de apropriações extemporâneas de créditos de ICMS originários de aquisições realizadas no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2006, escrituradas no livro de Registro de Entradas (LRE) como materiais de uso e consumo (CFOP 1156 e 2156).

Os créditos foram apropriados mediante instrumento de denúncia espontânea, apresentados em 11/05/10, 06/06/10 e 09/07/10, conforme documentos de fls. 16/205, contendo as justificativas da Autuada para a reclassificação dos produtos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização elaborou as planilhas de fls. 303/347 e 348/393, agrupando, na primeira, os três aproveitamentos de créditos, enquanto, na segunda, contém a relação dos produtos por ordem alfabética.

Em seguida, elaborou as planilhas de fls. 395/407 e 408/445 com a classificação dos produtos em “ATIVO PRODUTIVO” e “MATERIAL DE USO E CONSUMO”.

As cópias das notas fiscais que deram origem aos créditos foram juntadas às fls. 447/953.

Assim, após a análise dos livros e documentos e de visita técnica específica para verificação da aplicação de um rol de produtos selecionados (pela frequência de aquisições e de valores relevantes) constatou a Fiscalização que a grande maioria dos produtos de refere às aquisições de partes e peças de natureza de uso e consumo e de ativos utilizados na linha marginal de produção e alheios ao estabelecimento.

A outra parte das aquisições, a Fiscalização considera como ativo da linha de produção do estabelecimento, mas que teve os seus créditos apropriados integralmente sem a observância das disposições contidas na Lei Complementar nº 87/96.

Registre-se que não foi feita recomposição da conta gráfica, tendo em vista que a Contribuinte apresentou saldo devedor nos meses de abril, maio e junho de 2010.

A Impugnante destaca que reavaliou a classificação dos bens adquiridos para a consecução de suas atividades e concluiu que vários bens foram erroneamente classificados como material de uso e consumo, quando na verdade se caracterizam como bens do ativo permanente ou insumos.

Sendo assim, a Autuada realizou a apropriação extemporânea dos créditos, lançando todas as parcelas de 1/48 (um quarenta e oito avos) a que tinha direito desde a aquisição dos bens no campo “Outros Créditos” do livro Registro de Apuração de ICMS (LRAICMS).

Destaca a Contribuinte, remetendo-se às decisões deste Conselho de Contribuintes, que em se tratando de aquisições para o ativo permanente não há que se aferir em qual linha do processo produtivo será empregado o produto, mas tão somente se são utilizados na atividade do estabelecimento.

A legislação que rege a espécie assim está posta:

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 5º. Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000).

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;

IV - o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V - na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI - serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e

VII - ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

(...)

LEI nº 6763/75:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 30. O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria ou o bem ou para o qual tenha sido prestado o serviço, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação.

Art. 31. Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subsequentes:

(...)

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheio à atividade do estabelecimento.

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:

I - ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao tomador, observado o disposto no § 2º deste artigo;

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 8º, I, ambos do Dec. nº 43.443, de 17/07/2003:

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

(...)

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:

a) incluem-se na embalagem todos os elementos que a compoñham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

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

(...)

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento observará o seguinte:

I - será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;

II - a fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) será proporcionalmente aumentada ou diminuída, *pro rata die*, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês civil;

(...)

§ 5º Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo imobilizado deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

I - ser de propriedade do contribuinte;

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

III - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;

(...)

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

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento;

(...)

§ 3º Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE nº 01/98 de 1998:

Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

I - os veículos de transporte pessoal;

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

III - as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

Feitas estas considerações iniciais, imperioso analisar as informações contidas no laudo pericial, conforme será feito a seguir.

Insta destacar, que o Perito designado se absteve de responder ao Quesito nº 1 (um) da Câmara de Julgamento, ao argumento de que a questão não está afeta a um exame pericial, cabendo ao Órgão Julgador respondê-la mediante as informações constantes do laudo pericial.

Registre-se que o Anexo I (CD) refere-se ao conteúdo do Anexo II que, por sua vez, contém a descrição dos produtos.

Dessa forma, passa-se a analisar o direito ao crédito, com base nas informações contidas no Anexo II.

Na planilha de fls. 1.149/1.185, o Perito classificou os materiais como bens do ativo vinculados ao processo produtivo, bens do ativo alheios e material de uso e consumo.

Analisando os produtos listados pelo Perito e classificados pela Fiscalização como material de uso e consumo, pode-se perceber que, via de regra, se referem a peças de reposição de máquinas e equipamentos da linha de produção, cujos créditos não podem ser apropriados, na esteira da interpretação trazida pela Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/86, que assim prescreve:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01, DE 20 DE FEVEREIRO DE 1986

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

O DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida pelo artigo 24 da Consolidação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais - CLTA/MG - aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

considerando que nos termos da legislação em vigor, para efeito de apuração do valor do ICM a pagar, será abatido o imposto incidente nas operações realizadas no período, sob a forma de crédito, dentre outros valores, o valor do imposto correspondente à entrada do produto intermediário;

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, imediate e integralmente, no curso da industrialização;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 dúplice circunstanciamento, qual seja o produto ser consumido imediate 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 imediate 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 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.

III - Não se consideram consumidas imediate 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 imediate e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquina,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 - 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.

VI - - Esta Instrução entra em vigor na data de sua publicação e revoga as disposições em contrário.

Belo Horizonte, aos 20 de fevereiro de 1986.

JOSÉ ANTÔNIO LAZARONI

Diretor

Desta forma, os materiais classificados pela Fiscalização como sendo de uso e consumo, à exceção dos itens que serão tratados em separado, não se conceituam como produtos intermediários.

Certo é que essa não era a pretensão da Defesa (classificar os materiais como produtos intermediários), que reclassificou tais materiais como bens do ativo, tendo apropriado o número de parcelas simultâneas, da data de aquisição até a data do crédito, ou o montante de 48 (quarenta e oito) parcelas, quando ultrapassado tal período.

Frise-se que, na quarta coluna da planilha, o Perito descreve em quais casos o crédito fora apropriado antes de ultrapassar o prazo de 48 (quarenta e oito) meses.

Mas, como partes e peças de manutenção, tais itens também não se classificam como bens do ativo.

Note-se que a autorização regulamentar para apropriação de créditos relativos às peças de reposição restringe-se àqueles casos em que a manutenção venha garantir um aumento da vida útil do equipamento, a teor da regra contida no § 6º do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02, com a seguinte redação:

Art. 66.

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(...)

A rigor, a manutenção dos equipamentos garante o seu funcionamento, mas não uma renovação do prazo estipulado pela legislação federal para a depreciação dos bens. Como exemplo, pode-se destacar que a simples substituição de uma válvula de um equipamento, no quinto ano de produção, não autoriza a convicção de que o equipamento ganhará uma nova vida útil, por mais doze meses.

A manutenção que autoriza o crédito de partes e peças é aquela em que se recupera o equipamento, com substituição de várias partes e peças simultaneamente, sendo capaz de proporcionar um novo tempo de atuação para o bem.

Em relação a uma pequena parte dos itens classificados como material de uso e consumo, bens do ativo ou bens alheios, determina-se a reclassificação para produtos intermediários, adotando a linha do Perito, no sentido de que alguns produtos podem não alcançar o tempo mínimo para imobilização, ou seja, doze meses.

Em relação às partes e peças, o item V da Instrução Normativa nº 01/86 assim dispõe:

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.

Em relação aos produtos adiante listados, pela identificação de sua finalidade, verifica-se que se enquadram no conceito do item retro mencionado. São eles:

Itens da Planilha de fls. 1.149/1.185	Quesito 1 CC - Função	Observação
2	Revestimento que vai na carcaça interna do moinho de bola.	Estando na parte interna do moinho, desgasta-se em contato direto com o produto.
3	O exaustor puxa as partículas ...	Trata-se de filtros que retêm as partículas que são

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

		reaproveitadas como matéria-prima.
35 e 36	Anel suporte que impede o vazamento da matéria-prima.	Desgasta-se em contato com a MP.
52	Misturar matéria-prima.	Funciona como uma pá de uma bateadeira, em contato direto com a MP.
132 e 133	Transfere MP granulada para o misturador.	Em contato direto com a MP na linha de produção.
269	Peça para o britador que entra em contato direto com a MP	Em contato direto com a MP na linha de produção.

Em relação aos produtos elencados na tabela, há de se admitir integralmente os créditos do ICMS.

Em relação a um pequeno grupo de mercadorias, determina-se a reclassificação daquela dada pelo Auditor Fiscal, para admitir que os itens adiante relacionados classificam-se como bens do ativo permanente vinculados ao processo produtivo.

Itens da Planilha de fls. 1.149/1.185	Quesito 1 CC - Função	Observação
82	Utilizada para transporte de material no processo produtivo.	Caçamba para condução de material atuando diretamente no processo produtivo.
83 e 84	Central de comando elétrico.	Equipamentos independentes aplicados junto aos equipamentos da produção.
147 a 155; 359	Controla a temperatura da massa ou dentro da máquina.	Como o próprio perito reconhece, é um equipamento individualizado, destinado ao controle de temperatura. Neste caso, não há de se perquirir quanto à linha de produção. Não está em contato com o produto,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

		mas participa do processo produtivo.
179	Bacia do misturador. Não tem contato com o produto.	Segundo o Fisco, a falta de contato decorre da existência de revestimento interno da cuba. Tal fato não retira a classificação do bem como AP.

No caso destes itens ora convertidos para bens do Ativo Permanente (AP), bem como aqueles classificados pelo Auditor Fiscal como bens do ativo vinculados ao processo produtivo, o tratamento a ser dado será o mesmo daqueles anteriormente admitidos pela Fiscalização como bens do ativo permanente.

Naquela ocasião, a Fiscalização sustentou que o estorno dos créditos ocorreu por não ter a Impugnante adotado a proporcionalidade entre as operações tributadas e não tributadas, deixando de apurar os coeficientes para cálculo do valor mensal do crédito, uma vez que sequer escriturou o livro CIAP.

Entende que, em se tratando de crédito do imobilizado, não se pode promover lançamento extemporâneo, pois o inciso VII do § 5º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 determina o estorno do saldo não utilizado. O dispositivo em questão assim prescreve:

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.

(...)

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

(...)

VII - ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

(...)

A Impugnante destaca que os 48 (quarenta e oito) meses previstos na LC 87/96 não se refere a prazo para aproveitamento do crédito, mas cuida apenas do cálculo do crédito, adotando uma presunção de que o custo dos equipamentos se incorpora aos produtos vendidos ao longo de 48 (quarenta e oito) meses.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De fato, o marco estabelecido pela lei complementar leva à conclusão de que se estabeleceu um tempo médio de depreciação dos equipamentos, ou seja, durante o lapso temporal os produtos vendidos iriam absorvendo de forma parcelada os créditos, sabendo-se, de antemão, que uma eventual apropriação integral do crédito destacado na aquisição importaria ao Estado o ônus do crédito acumulado nos primeiros meses.

Neste caso, a regra do estorno não deve ser aplicada literalmente, pois o espírito da norma leva em consideração que o saldo existente ao final do período decorre daquelas parcelas não apropriadas, em decorrência de coeficientes menores que 1 (um).

No exemplo dado pela Fiscalização às fls. 1.092/1.093, caso o coeficiente fosse igual a 0,5000 (zero vírgula cinco), a apropriação integral da soma das parcelas de 1/48 (um quarenta e oito avos) levaria à apropriação indevida (majoração) do crédito em cinquenta por cento.

Quanto a isso não se discute, mas a recíproca é verdadeira. Assim, nas mesmas condições, tendo deixado de apropriar os créditos em épocas oportunas, a Autuada tem um crédito a seu favor não utilizado, na mesma ordem de valores.

Como os créditos não foram apropriados por ocasião das aquisições dos produtos, o lançamento extemporâneo não pode ser negado, sob pena de macular a regra da não cumulatividade. Basta, portanto, que o direito ao crédito não tenha sido atingido pela decadência, como de fato não ocorreu.

Assim, em relação aos produtos classificados pela Fiscalização e pelo Perito como bens do ativo permanente, bem como em relação àqueles cuja classificação foi alterada por esta decisão, determina-se a manutenção dos créditos, que deverão ser apurados mediante cálculo dos coeficientes.

Excetua-se os bens classificados pela Fiscalização como “Bens Alheios”, desde que a classificação não tenha sido revisada nesta decisão, bem como os bens recebidos e cedidos em comodato, o “acionamento mecânico troca rápida” e os fornos de coqueificação modular.

Isto porque, a apropriação do crédito do ICMS, salvo exceções expressamente previstas, ocorre mediante operações subsequentes tributadas com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante. Ademais, no caso de bens do ativo permanente, o direito ao crédito se realiza por meio de sua participação na atividade operacional do estabelecimento adquirente, conforme vedação disposta no § 1º, art. 20 da Lei Complementar nº 87/96:

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Desse modo, como não há incidência do tributo na saída do bem do estabelecimento adquirente, e, além disso, essa própria saída determina a sua destinação para fins alheios às suas atividades operacionais, não há direito ao crédito do imposto e,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tampouco, afronta ao princípio da não cumulatividade, pela incoerência de operação subsequente tributada, nos termos do inciso XIII do art. 5º do RICMS/02.

Corroborando tal entendimento a Instrução Normativa SUTRI nº 02/09, com a finalidade de dirimir as dúvidas a respeito da matéria. Tal norma explicita o entendimento da Secretaria de Estado de Fazenda acerca da apropriação de créditos do ICMS em relação aos bens cedidos em comodato.

Qualquer apropriação de maneira diversa será passível de estorno, o que é confirmado pelo disposto no art. 71, inciso I do RICMS/02, transcrito a seguir:

Art. 71 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

I - vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, observado o disposto no §3º deste artigo e no artigo 74 deste Regulamento;

Na hipótese de o bem ser previamente destinado a posterior saída em comodato, no momento de sua entrada no estabelecimento ao qual pertença o valor do imposto relativo à aquisição não deve ser escriturado na coluna "Entradas" do CIAP, dada a vedação ao aproveitamento do respectivo crédito.

Ademais, cumpre esclarecer que, para o aproveitamento de crédito relacionado a bem do ativo permanente não basta que este seja de propriedade do estabelecimento, mas também seja utilizado em suas atividades operacionais, consoante disposto no § 5º do art. 66 do RICMS/02, conforme se segue com a redação vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador:

§ 5º Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo permanente deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

I - ser de propriedade do contribuinte e **ser utilizado em suas atividades operacionais;**

II - ter valor relevante;

III - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;

IV - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescência;

V - não integrar o produto final, exceto se de forma residual; (grifou-se)

No âmbito deste Conselho, discutindo esta matéria, a primeira Câmara decidiu por considerar indevido o aproveitamento de créditos destacados em notas fiscais de aquisição de bens que foram cedidos em comodato, decisão consubstanciada no Acórdão nº 19.892/10/1ª, com a seguinte ementa:

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BENS CEDIDOS EM COMODATO. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DESTACADO SEM**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÃO DE BENS QUE FORAM CEDIDOS EM COMODATO, NOS TERMOS DO INCISO II DO ART. 31 DA LEI 6.763/75. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO INCISO II DO ART. 56 E DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO INCISO XXVI DO ART. 55 DA LEI SUPRACITADA. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para: a) excluir as exigências relativas aos itens 2, 3, 35, 36, 52, 132, 133 e 269 da planilha de fls. 1.149/1.185; b) conceder os créditos relativos aos produtos identificados pela Fiscalização como ativo vinculado à produção, bem como aqueles identificados pelos itens 82, 83, 84, 147 a 155, 359 e 179 da planilha de fls. 1.149/1.185; na proporção entre as saídas totais e as saídas tributadas apuradas (coeficientes), desde que observado o disposto no § 3º do art. 67 do RICMS/02; excetuam-se do item "b" acima, aqueles classificados como bens alheios, bem como os recebidos e cedidos em comodato, o "acionamento mecânico troca rápida" e, ainda os fornos de coqueificação modular. Vencidos, em parte, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor) e Luiz Fernando Castro Trópia, que o julgavam parcialmente procedente, nos termos do parecer da Assessoria. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Maíra de Britto Dias Leite e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Fernando Luiz Saldanha.

**Sala das Sessões, 03 de abril de 2012.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente / Relatora**

Cam

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	20.766/12/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000167354-96	
Impugnação:	40.010128522-10	
Impugnante:	Magnesita Refratários S/A	
	IE: 001066066.00-16	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/Contagem	

---

Voto proferido pelo Conselheiro André Barros de Moura, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

A autuação trata de recolhimento a menor do ICMS nos meses de abril a junho de 2010 em virtude de apropriações extemporâneas de créditos de ICMS originários de aquisições realizadas no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2006, escrituradas no livro de Registro de Entradas como materiais de uso e consumo (CFOP 1156 e 2156).

Exigem-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

Os créditos foram apropriados mediante instrumento de denúncia espontânea, apresentados em 11/05/10, 06/06/10 e 09/07/10, conforme documentos de fls. 16/205, contendo as justificativas da Autuada para a reclassificação dos produtos.

O Fisco elaborou as planilhas de fls. 303/347 e 348/393, agrupando na primeira os três aproveitamentos de créditos, enquanto a segunda contem a relação dos produtos por ordem alfabética.

Em seguida, elaborou as planilhas de fls. 395/407 e 408/445 com a classificação dos produtos em “ATIVO PRODUTIVO” e “MATERIAL DE USO E CONSUMO”.

As cópias das notas fiscais que deram origem aos créditos foram juntadas às fls. 447/953.

Assim, após a análise dos livros e documentos e de Visita Técnica específica para verificação da aplicação de um rol de produtos selecionados (pela frequência de aquisições e de valores relevantes) constatou o Fisco que a grande maioria dos produtos de refere às aquisições de partes e peças de natureza de uso e consumo e de ativos da linha marginal de produção e alheios ao estabelecimento.

A outra parte das aquisições o Fisco considera como sendo relativa ao ativo da linha de produção do estabelecimento, mas que tiveram os seus créditos apropriados integralmente sem a observância da Lei Complementar nº 87/96.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registre-se que não foi feita Recomposição da Conta Gráfica, tendo em vista que o contribuinte apresentou saldo devedor nos meses de abril, maio e junho de 2010.

A Impugnante destaca que reavaliou a classificação dos bens adquiridos para a consecução de suas atividades e concluiu que vários bens foram erroneamente classificados como material de uso e consumo, quando na verdade se caracterizam como bens do Ativo Permanente ou insumos.

Sendo assim, a Impugnante realizou a apropriação extemporânea dos créditos, lançando todas as parcelas de 1/48 a que tinha direito desde a aquisição dos bens no campo “Outros Créditos” do LRAICMS.

Destaca a Autuada, remetendo às decisões do CC/MG, que em se tratando de aquisições para o Ativo Permanente não há que se aferir em qual linha do processo produtivo será empregado o produto, mas tão somente se são utilizados na atividade do estabelecimento.

A legislação que rege a espécie assim está posta:

**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.

(...)

§ 5º. Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000).

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período; (Inciso Incluído pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;

IV - o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V - na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI - serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e

VII - ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

(...)

### **LEI nº 6763/75:**

Art. 30. O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria ou o bem ou para o qual tenha sido prestado o serviço, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação.

Art. 31. Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subsequentes:

(...)

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento.

### **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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao tomador, observado o disposto no § 2º deste artigo;

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 8º, I, ambos do Dec. nº 43.443, de 17/07/2003:

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

(...)

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:

a) incluem-se na embalagem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

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

(...)

§ 3º - O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento observará o seguinte:

I - será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;

II - a fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) será proporcionalmente aumentada ou diminuída, *pro rata die*, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês civil;

(...)

§ 5º - Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo imobilizado deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

I - ser de propriedade do contribuinte;

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

III - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

XIII- o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento;

(...)

§ 3º Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

### **INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE nº 01/98 de 1998:**

**Art. 1º** - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

I - os veículos de transporte pessoal;

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

III - as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

Com o deferimento do pedido de realização de prova pericial pela 3ª Câmara de Julgamento, em 22/03/11, passa-se a elaborar a presente manifestação a partir do Laudo Pericial de fls. 1.130/1.145 e “Anexos I e II” de fls. 1.147 (CD) e 1.148/1.185.

Registre-se que o Anexo I (CD) refere-se ao conteúdo do “Anexo II”, que contem a descrição dos produtos.

Insta destacar, desde o início, que o perito designado absteve de responder ao quesito nº 1 da Câmara de Julgamento, ao argumento de que a questão não está afeta a uma perícia, cabendo ao Órgão Julgador dar a resposta mediante as informações prestadas no Laudo Pericial.

A partir de então, passa-se a analisar o direito ao crédito, com base nas informações contidas no Anexo II. Para tanto, foram tomadas como verdadeiras as respostas aos quesitos 3 (três) e 7 (sete) do Sujeito Passivo, quando o perito descreveu

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que os produtos, via de regra, são passíveis de ter uma vida útil superior a um ano e que os mesmos, de forma direta ou indireta, permitem ao estabelecimento desenvolver a sua atividade preponderante.

Na planilha de fls. 1.149/1.185, o perito classificou os materiais como bens do ativo vinculados ao processo produtivo, bens do ativo alheios e material de uso e consumo (muc).

Analisando os produtos listados pelo perito e classificados como material de uso e consumo, pode-se perceber que, via de regra, se referem a peças de reposição de máquinas e equipamentos da linha de produção, cujos créditos não podem ser apropriados, na esteira da interpretação trazida pela Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/86, que assim prescreve:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01, DE 20 DE FEVEREIRO DE 1986

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

O DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida pelo artigo 24 da Consolidação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais - CLTA/MG - aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

considerando que nos termos da legislação em vigor, para efeito de apuração do valor do ICM a pagar, será abatido o imposto incidente nas operações realizadas no período, sob a forma de crédito, dentre outros valores, o valor do imposto correspondente à entrada do produto intermediário;

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, imediate 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 dúplice circunstanciamento, qual seja o produto ser consumido imediate 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 imediate 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 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.

III - Não se consideram consumidas imediate 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 - 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

VI - - Esta Instrução entra em vigor na data de sua publicação e revoga as disposições em contrário.

Belo Horizonte, aos 20 de fevereiro de 1986.

JOSÉ ANTÔNIO LAZARONI

Diretor

Desta forma, os materiais classificados pelo perito como “muc”, à exceção dos itens que serão tratados em apartado, não se conceituam como produtos intermediários.

Certo é que essa não era a pretensão da defesa (classificar os materiais como produtos intermediários), que reclassificou tais materiais como bens do ativo, tendo apropriado o número de parcelas simultâneas, da data de aquisição até a data do crédito, ou o montante de 48 parcelas, quando ultrapassado tal período.

Frise-se que, na quarta coluna da planilha, o perito descreve em quais casos o crédito fora apropriado antes de ultrapassar o prazo de 48 meses.

Mas, como partes e peças de manutenção, tais itens também não se classificam como bens do ativo. Note-se que a autorização regulamentar para apropriação de créditos relativos às peças de reposição restringe-se àqueles casos em que a manutenção venha garantir um aumento da vida útil do equipamento, a teor da regra contida no § 6º do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02, com a seguinte redação:

Art. 66.

(...)

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

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

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

(...)

A rigor, a manutenção dos equipamentos garante o seu funcionamento, mas não uma renovação do prazo estipulado pela legislação federal para a depreciação dos bens. Como exemplo, pode-se destacar que a simples substituição de uma válvula de um equipamento, no quinto ano de produção, não autoriza a firmar convicção de que o equipamento ganhará uma nova vida útil, por mais doze meses.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A manutenção que autoriza o crédito de partes e peças é aquela em que se recupera o equipamento, com substituição de várias partes e peças simultaneamente, sendo capaz de proporcionar um novo tempo de atuação para o bem.

Em relação a uma pequena parte dos itens classificados como material de uso e consumo, bens do ativo ou bens alheios, propõe-se a reclassificação para produtos intermediários, adotando a linha do perito, no sentido de que alguns produtos podem não alcançar o tempo mínimo para imobilização, ou seja, doze meses.

Em relação às partes e peças, o item V da Instrução Normativa 01/86 assim dispõe:

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.

Em relação aos produtos adiante listados, pela identificação de sua finalidade, verifica-se que se enquadram no conceito do item acima mencionado. São eles:

Itens da Planilha de fls. 1.149/1.185	Quesito 1 CC - Função	Observação
2	Revestimento que vai na carcaça interna do moinho de bola.	Estando na parte interna do moinho, desgasta-se em contato direto com o produto.
3	O exaustor puxa as partículas ...	Trata-se de filtros que retêm as partículas que são reaproveitadas como matéria-prima.
35 e 36	Anel suporte que impede o vazamento da matéria-prima.	Desgasta-se em contato com a MP.
52	Misturar matéria-prima.	Funciona como uma pá de uma bateadeira, em contato direto com a MP.

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

91	Coletor de pó.	Sendo o pó reaproveitado no processo, a atividade está diretamente ligada à produção.
132 e 133	Transfere MP granulada para o misturador.	Em contato direto com a MP na linha de produção.
196	Utilizado na porta do forno para isolar a temperatura.	Compreende uma parte do revestimento do forno, tal como nas siderúrgicas.
269	Peça para o britador que entra em contato direto com a MP	Em contato direto com a MP na linha de produção.
367	Filtro para controle ambiental.	Ocorre o reaproveitamento do material filtrado, que é adicionado à MP.
581 a 584 e 587 a 589	Manutenção preventiva.	Tubos de aço por onde passam a matéria-prima.
622 e 623	Componente de um equipamento.	Carrega as pequenas partículas até um silo, onde o material é armazenado e reaproveitado.

Em relação aos produtos elencados na tabela, há de se admitir integralmente os créditos do ICMS.

Para outro pequeno grupo de mercadorias, propõe-se a reclassificação daquela dada pelo Perito, para admitir que os itens adiante relacionados classificam-se como bens do Ativo Permanente vinculados ao processo produtivo.

Itens da Planilha de fls. 1.149/1.185	Quesito 1 CC - Função	Observação
82	Utilizada para transporte de material no processo produtivo.	Caçamba para condução de material atuando diretamente no processo produtivo.
83 e 84	Central de comando elétrico.	Equipamentos independentes aplicados junto aos equipamentos da

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

		produção.
85	Reservatório da torre de refrigeração.	A Caixa Prensa Fukai atua em área marginal, mas no processo produtivo para refrigeração da linha de vácuo.
147 a 155; 359	Controla a temperatura da massa ou dentro da máquina.	Como o próprio perito reconhece, é um equipamento individualizado, destinado ao controle de temperatura. Neste caso, não há de se perquirir quanto à linha de produção. Não está em contato com o produto, mas participa do processo produtivo.
179	Bacia do misturador. Não tem contato com o produto.	Segundo o Fisco, a falta de contato decorre da existência de revestimento interno da cuba. Tal fato não retira a classificação do bem como AP.
232	Gabarito utilizado para corte de refratários.	Funciona como um molde, atuando na produção.
295	Mesa de laboratório.	Mesa utilizada para conformação de materiais. Mesmo em linha marginal, não deixa de ser AP, pois está sendo utilizada em uma fase qualquer da produção (controle).
340 a 355e 564	Componente de um equipamento.	Tratando-se de motores, são equipamentos individualizados, com vida útil própria e separada do equipamento a que estiver atrelado. Via de regra atuam diretamente em equipamentos da produção.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

364	Ferramenta de medição manual (espécie de régua).	Equipamento de laboratório.
522 a 563	Elemento extrínseco a um equipamento.	São os termopares, com vida útil individualizada e atuam no controle de temperatura dos fornos.

No caso destes itens ora convertidos para bens do Ativo Permanente (AP), bem como aqueles classificados pelo Perito como bens do ativo vinculados ao processo produtivo, o tratamento a ser dado será o mesmo daqueles anteriormente admitidos pelo Fisco como bens do Ativo Permanente.

Naquela ocasião, o Fisco sustentou que o estorno dos créditos ocorreu por não ter a Impugnante adotado a proporcionalidade entre as operações tributadas e não tributadas, deixando de apurar os coeficientes para cálculo do valor mensal do crédito, uma vez que sequer escriturou o livro CIAP.

Entende o Fisco que, em se tratando de crédito do imobilizado, não se pode promover lançamento extemporâneo, pois o inciso VII do § 5º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 determina o estorno do saldo não utilizado. O dispositivo em questão assim prescreve:

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.

(...)

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

(...)

VII - ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

(...)

A Impugnante destaca que os 48 (quarenta e oito) meses previstos na LC 87/96 não se refere a prazo para aproveitamento do crédito, mas cuida apenas do cálculo do crédito, adotando uma presunção de que o custo dos equipamentos se incorpora aos produtos vendidos ao longo de 48 (quarenta e oito) meses.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De fato, o marco estabelecido pela lei complementar leva à conclusão de que se estabeleceu um tempo médio de depreciação dos equipamentos, ou seja, durante o lapso temporal os produtos vendidos iriam absorvendo parceladamente os créditos, sabendo-se, de antemão, que uma eventual apropriação integral do crédito destacado na aquisição importaria ao Estado o ônus do crédito acumulado nos primeiros meses.

Neste caso, a regra do estorno não deve ser aplicada literalmente, pois o espírito da norma leva em consideração que o saldo existente ao final do período decorre daquelas parcelas não apropriadas, em decorrência de coeficientes menores que 1 (um).

No exemplo dado pelo Fisco às fls. 1.092/1.093, caso o coeficiente fosse igual a 0,5000, a apropriação integral da soma das parcelas de 1/48 (um quarenta e oito avos) levaria à apropriação indevida (majoração) do crédito em cinquenta por cento.

Quanto a isso não se discute, mas a recíproca é verdadeira. Assim, nas mesmas condições, tendo deixado de apropriar os créditos em épocas oportunas, a Autuada tem um crédito a seu favor não utilizado, na mesma ordem de valores.

Como os créditos não foram apropriados por ocasião das aquisições dos produtos, o lançamento extemporâneo não pode ser negado, sob pena de macular a regra da não-cumulatividade. Basta, portanto, que o direito ao crédito não tenha sido atingido pela decadência, como de fato não ocorreu.

Assim, em relação aos produtos classificados pelo Fisco e pelo Perito como bens do Ativo Permanente, bem como em relação àqueles cuja classificação propõe-se a alteração, opinana-se pela manutenção dos créditos, que deverão ser apurados mediante cálculo dos coeficientes.

Por medida de economia processual, uma vez que os coeficientes tendem a um número padrão, opina-se para que os cálculos dos coeficientes se restrinjam aos meses da apropriação extemporânea (abril, maio e junho de 2010).

Excetua-se desta proposta os bens classificados pelo Perito como “Bens Alheios”, desde que a classificação não tenha sido revisada nesta manifestação, incluindo-se neste grupo os bens recebidos em comodato, uma vez que o crédito pertence ao adquirente originário.

Nesta mesma linha, quanto aos equipamentos adquiridos e cedidos em comodato, o crédito pertence ao estabelecimento ora Autuado, uma vez que atuam junto aos clientes, desenvolvendo atividades que serão faturadas posteriormente, com imposto pago em favor do Estado de Minas Gerais. Amolda-se ao caso a aquisição do Misturador Intensivo.

De modo diverso quanto ao “ACIONAMENTO MEC. TROCA RÁPIDA”, que também atua junto aos clientes, mas exercendo atividade não tributada pelo ICMS, pois tem como função a manutenção de equipamentos. Neste caso, os créditos relativos a tais equipamentos não podem ser apropriados pela Autuada.

Em relação aos fornos de coqueificação modular, como são equipamentos para a produção, admitem o creditamento em parcelas, ainda que não estejam em funcionamento, na fase pré-operacional, conforme decidiu a 3ª Câmara de Julgamento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

no PTA nº 01.000160061-76 (Acórdão nº 19.555/10/3ª). Importante frisar que, no caso dos autos, as exigências se referem às peças empregadas na manutenção dos fornos e reconhecidas como bens do ativo pelo próprio Fisco e pelo Perito (itens 229 e 230 – fls. 1.162).

Por essas razões, é o meu voto pelo parcial provimento do lançamento, para: a) excluir as exigências relativas aos itens 2; 3; 35/36; 52; 91; 132/133; 196; 269; 367; 581/584; 587/589; 622 e 623 da planilha de fls. 1.149/1.185; b) conceder os créditos relativos aos produtos identificados pelo Fisco e pelo Perito como Ativo vinculado à produção, bem aqueles identificados pelos itens 82; 83; 84; 85; 147/155; 179; 232; 295; 340/355; 359; 364; 522/563 e 564 da planilha de fls. 1.149/1.185, na proporção entre as saídas totais e as saídas tributadas (coeficientes), apurados nos meses de abril a junho de 2010.

**Sala das Sessões, 03 de abril de 2012.**

**André Barros de Moura  
Conselheiro**