

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.664/16/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000204013-60  
Recurso de Revisão: 40.060140852-11  
Recorrente: 3ª Câmara de Julgamento  
Recorrida: Holcim (brasil) S.A.  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO/BENS ALHEIOS. Constatação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de aquisição de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento, contrariando o disposto no art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02. Exige-se ICMS e Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei nº 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. A penalidade isolada foi majorada em 100% (cem por cento), nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.73/75, em face da constatação de reincidência. Exclusão, pela Câmara *a quo*, das exigências fiscais relativas aos produtos lâminas e elo responsáveis pelo arraste do material para o processo produtivo. Reformada a decisão anterior para restabelecer tais exigências.**

**Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e provido pelo voto de qualidade.**

### **RELATÓRIO**

Decorre o presente lançamento da constatação das seguintes irregularidades:

1- aproveitamento indevido e extemporâneo de créditos de ICMS, no período de agosto de 2009 a dezembro de 2011, relativos a aquisições de materiais de uso e consumo e de mercadorias/bens alheios à atividade do estabelecimento;

2 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS, uma vez que apropriados após o período decadencial (irregularidade reconhecida e quitada pela Recorrente);

3- aproveitamento de créditos em duplicidade (irregularidade reconhecida e quitada pela Recorrente);

As exigências referem-se ao ICMS devido, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 100% (cem por cento), nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal, face à constatação de reincidência.

A 3ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.017/16/3ª, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relativas aos produtos lâminas e elo responsáveis pelo arraste do material para o processo produtivo, devendo ser considerado o recolhimento

efetuado pela Autuada (fls. 190/194). Vencidas, em parte, as Conselheiras Maria Vanessa Soares Nunes (Revisora) e Ivana Maria de Almeida, que o julgavam procedente, mas consideravam o recolhimento efetuado pela Autuada.

Mediante declaração na decisão, foi interposto de ofício, pela 3ª Câmara de Julgamento, o presente Recurso de Revisão.

### **DECISÃO**

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I e § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida, desfavorável à Fazenda Pública Estadual, foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Cumprido de início ressaltar que esta decisão engloba o reexame da matéria, cuja decisão foi contrária à Fazenda Pública Estadual, inclusive aquela não decidida pelo voto de qualidade, nos termos do disposto no § 2º do art. 163 c/c o parágrafo único do art. 168, todos do RPTA.

Conforme relatado, decorre o presente lançamento da constatação das seguintes irregularidades:

1 - aproveitamento indevido e extemporâneo de créditos de ICMS, no período de agosto de 2009 a dezembro de 2011, relativos a aquisições de materiais de uso e consumo e de mercadorias/bens alheios à atividade do estabelecimento;

2 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS, uma vez que apropriados após o período decadencial (irregularidade reconhecida e quitada pela Recorrente);

3 - aproveitamento de créditos em duplicidade (irregularidade reconhecida e quitada pela Recorrente);

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, ambas capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. A penalidade isolada foi majorada tendo em vista a constatação de reincidência nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

Integram o presente processo o Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF nº 10.000006411.19, o Auto de Infração, o Relatório Fiscal, os Anexos I a II, cujos conteúdos encontram-se relacionados no Relatório Fiscal e os Anexos 5 a 8, contidos em CD com Certificado de Integridade das Informações MD5 nº 52F49FA838F14960EC7A57E3E5B05CC1.

Por ter a Autuada apresentado saldo devedor no período fiscalizado, não foi efetuada a recomposição da sua conta gráfica.

Inicialmente, cumpre destacar que a Autuada, em sua primeira manifestação, referiu-se a um possível cerceamento do direito de defesa na hipótese de seu requerimento de prova pericial não ser acatado. Contudo, como foi realizada a perícia requerida, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

E, para melhor esclarecimento das questões postas, cumpre ressaltar o processo produtivo da Autuada, o que se passa a fazer com base em informações extraídas do “Laudo Técnico” elaborado pela “AFAG Engenharia”, por solicitação da Contribuinte.

A primeira etapa na fabricação do cimento consiste na extração e britagem das matérias-primas: calcário e argila. O calcário, já triturado, é misturado à argila em proporções adequadas. Depois de transformada em um pó muito fino, essa mistura é levada para o cozimento em forno a temperaturas da ordem de 1.400 (mil e quatrocentos) e 1.500 (mil e quinhentos) graus centígrados. No interior do forno processam-se reações químicas, resultando um produto que, depois de esfriado, apresenta-se em forma de massa granulada. Após adicionar a essa massa certa quantidade de gesso, escória, calcário, faz-se nova moagem até obter-se um pó muito fino, conhecido como cimento.

O processo de fabricação de cimento envolve transformações físicas e químicas dos materiais utilizados na indústria cimenteira. As transformações físicas são: extração, operações de cominuição, homogeneização, secagem e pré-aquecimento. Já as transformações químicas estão relacionadas à queima da farinha de cru e dos combustíveis no forno. As etapas de fabricação podem ser resumidas da seguinte forma:

- 1 - extração e Britagem de Calcário e Argila
- 2 - pré-Homogeneização
- 3 - moagem de Farinha Crua
- 4 - forno de Clinquer
- 5 - moagem de Cimento
- 6 - expedição

### **1 - Extração e Britagem de Calcário e Argila**

O calcário e a argila são as matérias-primas básicas para produção de cimento. O calcário é extraído da pedra com o auxílio de explosivos, britado e transportado por meio de correias transportadoras para depósito. A argila, por sua vez, é extraída em minas, localizada nas proximidades da indústria, e transportada para um sistema de britagem sendo, em seguida armazenada.

### **2 - Pré-Homogeneização**

Nos depósitos, os materiais são empilhados por sistemas de correias que distribuem o material em camadas realizando, assim, a pré-homogeneização. É uma etapa importante que antecede a fabricação da farinha de cru, pois assim tem-se um produto mais homogêneo favorecendo o processo de clinquerização.

### **3 - Moagem da Farinha Crua**

O calcário e a argila são precisamente dosados segundo suas características químicas e mineralógicas. Os minérios dosados e pesados seguem para o moinho dando origem a um material fino conhecido como farinha de cru. A farinha é levada então

para silos de homogeneização e estocagem. O processo de cominuição é importante, pois aumenta a reatividade do material melhorando, conseqüentemente, a sua queima.

No processo de moagem são utilizados moinhos de bolas onde o tamanho das partículas é reduzido pelo impacto dos corpos moedores.

Nessa etapa, podem ser adicionados à moagem da farinha areia e/ou minério de ferro como corretivos.

#### **4 - Forno de Clinquer**

A farinha, proveniente dos silos, é pré-aquecida na torre de pré-aquecimento, que é composta por ciclones, onde entra em contato (contracorrente) com gases quentes originados da queima dos combustíveis e excesso de ar injetados no forno. A farinha é, então, alimentada no forno onde será queimada formando o clínquer, principal componente do cimento. É nessa etapa que ocorrem as transformações químicas cujo processo é denominado clinquerização.

O forno é rotativo e com uma inclinação de, aproximadamente, três graus com relação à horizontal. O revestimento interno é feito com refratários especiais para aproveitamento do calor gerado pela queima dos combustíveis e para proteção do casco metálico (aço).

#### **5 - Moagem de Cimento**

O cimento é composto basicamente pela mistura de clínquer e gesso podendo conter, ainda, aditivos como escória e calcário, entre outros. A moagem de cimento é feita em moinhos de bolas cujo mecanismo de redução de tamanho das partículas é o mesmo da moagem da farinha de cru. É importante que o cimento apresente uma granulometria adequada, pois sua resistência depende, além da composição química, da finura dos materiais. Isso pois, quanto mais fino mais reativo é o cimento.

#### **6 - Expedição**

O cimento produzido é transportado para silos de estocagem e ensacados em embalagens de papel com capacidade para 50 (cinquenta) Kg. A comercialização do cimento é feita, também, em Big-Bags ou Granel (ferroviário, rodoviário).

#### **Principais Equipamentos Utilizados nas Diversas Áreas do Estabelecimento da Autuada**

Os principais equipamentos utilizados nas diversas áreas do estabelecimento autuado são os seguintes:

- na Mina de Extração: Caminhão fora de estrada, trator (moto niveladora, pá carregadeira, retroescavadeira), Perfuratriz e bombas de água;
- área de Britagem: Britadores, transportadores, recuperadores e correias transportadoras;
- depósitos de Armazenagem de Calcário: Ancinho, empilhadores, retomadoras e correias transportadoras;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- depósitos de Armazenagem de Areia e Argila: Empilhadores, retomadoras e correias transportadoras;
- depósitos de Armazenagem de Carvão: Correias transportadoras e Pá Carregadeiras;
- área de Moagem de Farinha Crua: Moinho de bolas, elevador de caçamba, correias transportadoras, exaustores, transportador pneumático, silo de matérias-primas, filtro de manga, separador dinâmico e estático;
- área de Moagem de Carvão: Moinho de carvão, peneiras, correias transportadoras, elevador de caçamba, exaustor, filtro de manga, separador dinâmico, transporte pneumático e silos de carvão bruto e moído;
- moagem de Cimento: Moinho de bolas, elevador de caçamba, correias transportadoras, exaustores, transportador pneumático, silo de matéria-prima, filtro de manga, separador dinâmico e estático;
- fabricação de Clínquer: Forno, torre pré-aquecedora, transportador de caçamba, transportador pneumático, britador de clínquer, eletrofiltro, transportadora de correia, filtro de manga e depósito/silo de clínquer;
- ensacamento e Estocagem do Cimento: Silos, correias transportadoras, transportador pneumático, ensacadeiras, palatizadores, filtro de manga e depósitos;
- sistema de Abastecimento e Captação de Água (E.T.A.): Bomba de água, tubulação, registro, válvula de retenção, aerador, caixa de decantação, reservatório;
- sistema de Recuperação de Água Industrial (E.T.E.I.): Bomba de água, tubulação, registro, válvula de retenção e reservatório;
- subestação: Transformadores, chave comutadora e cabos elétricos.

Feitos esses registros iniciais, passa-se à transcrição das conclusões do Laudo Pericial (quesitos e respostas).

### **Das Conclusões do Laudo Pericial**

### **Das Respostas aos Quesitos da Câmara**

A prova pericial determinada pela 2ª Câmara de Julgamento teve por objetivo trazer aos autos as informações solicitadas às fls. 217/219, que se refere aos itens 01 (subitens 1.1 a 1.2.2) e 02 do interlocutório exarado pela Assessoria do CC/MG, que foram transformados nos quesitos, nos termos a seguir.

#### **Quesito nº 1**

##### **1. Quanto aos Produtos Listados nos Anexos “5” e “6”:**

##### **1.1. Sob a Ótica da Instrução Normativa nº 01/86:**

Dentre as partes e peças listadas nos Anexos “5” e “6” do AI, favor informar quais atendem aos pressupostos contidos no inciso V da Instrução Normativa nº 01/86.

Instrução Normativa nº 01/86

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 contato 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.

Nesse caso, favor informar qual a ação exercida pela parte/peça sobre o produto em elaboração e a forma como ocorre o seu desgaste, até seu completo exaurimento.

### **Resposta do Perito (Literal)**

Observa-se que o inciso V prevê a excepcionalidade do inciso IV, ambos da Instrução Normativa SLT nº 01/86, ao introduzir regra que exige dois requisitos (que se complementam e não podem ser dissociados) básicos para que materiais sejam conceituados como produtos intermediários: 1) as partes e peças devem desenvolver atuação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção; 2) em decorrência, exige também, cumulativamente, o contato físico com o produto que se industrializa.

Com o contato físico as partes e peças, como produtos intermediários, devem sofrer a 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.

Portanto, com base na visita técnica realizada nas instalações industriais da Autuada, nas informações repassadas pelos seus técnicos, nas informações obtidas na *Internet*, informamos que os materiais relacionados nos Anexos 5 e 6 do Auto de Infração não atendem aos pressupostos contidos no inciso V da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Em consequência do acima exposto, fica prejudicada a resposta quanto à ação exercida pela parte/peça sobre o produto em elaboração e a forma como ocorre o seu desgaste, até seu completo exaurimento.

### **Quesito nº 2**

1.2. Sob a Ótica do art. 66, §§ 5º e 6º do RICMS/02 e da Instrução Normativa nº 01/98:

1.2.1. Quanto aos bens INDIVIDUALIZADOS (máquinas, equipamentos, aparelhos, etc.):

- Informar o local de utilização de cada um deles, a atividade desenvolvida no local e a função desempenhada pelo bem;
- Demonstrar que foram registrados na escrita CONTÁBIL como integrantes do ativo imobilizado da empresa, nos termos do art. 66, § 5º, inciso VI do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

[...]

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

### **Resposta do Perito (Literal)**

Os §§ 5º e 6º do art. 66 do RICMS/02 dispõem, respectivamente, sobre os requisitos a que o bem destinado ao ativo imobilizado deve satisfazer para fins de aproveitamento de crédito e as condições em que será admitido o crédito relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens. Já a Instrução Normativa SLT nº 01/98 dispõe sobre bens alheios à atividade do estabelecimento para fins de vedação de crédito.

Entretanto, importa esclarecer que os materiais (relacionados no Anexo 6 do Auto de Infração) classificados pela Autuada como se bens do ativo imobilizado fossem, não o são. A natureza dos mesmos é semelhante à dos materiais relacionados no Anexo 5 do Auto de Infração (peças de máquina, aparelho ou equipamento: acoplamentos, bicos de maçarico do forno, borrachas de vedação, buchas, caçambas, casquilhos, correias – transportadoras/mantas e outras, eixos, filtros diversos, gaxetas, lâminas arrastadoras, mancais, mangueiras e mangotes diversos, óleos lubrificantes, parafusos diversos, placas metálicas diversas, rolamentos, roletes, rolos, válvulas etc.), denominados pela Autuada como produtos intermediários.

Do total de 274 (duzentos e setenta e quatro) itens constantes do Anexo 6 do Auto de Infração, 22 (vinte e dois) também fazem parte do Anexo 5 do Auto de Infração.

Mais: dos citados 274 (duzentos e setenta e quatro) itens, 5 (cinco) são partes de máquina, aparelho ou equipamento (bombas, compressor de ar, painel de controle, moega, sonda detectora de gases), que não se constituem em bens individualizados (máquinas, equipamentos, aparelhos, etc.).

Os 269 (duzentos e sessenta e nove) itens restantes são peças de reposição de máquina, aparelho ou equipamento (amortecedores, caçambas, casquilhos, chapas, correias – transportadoras/mantas e outras, eixos, filtros diversos, gaiolas do filtro de mangas, juntas de expansão de tubos, lâminas raspadoras, mancais, parafusos, placas diversas, rolamentos, roletes, rolos, válvulas, etc.).

Esses 274 (duzentos e setenta e quatro) itens não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização 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, como dispõe o inciso IV da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Feitos os esclarecimentos, registre-se que as informações sobre os “bens” (classificados como tais pela Autuada) quanto ao local de utilização de cada um, a atividade desenvolvida e a função desempenhada encontram-se insertas nos referido

Anexo 6 do Auto de Infração gravado na mídia eletrônica (CD) acostada à fl. 25 do PTA. As mesmas foram fornecidas pela própria Autuada em atendimento à solicitação do Fisco quando da realização dos procedimentos preparatórios para o lançamento.

Com a visita técnica realizada nas instalações industriais no dia 16 de abril de 2015 as informações foram verificadas e confirmadas.

Os materiais relacionados no Anexo 6 do Auto de Infração, considerados pela Autuada como sendo bens do ativo, não foram contabilizados segundo ela própria declarou à fl. 233 em resposta ao quesito 1.2.1 exarado pela Assessoria do CCMG às fls. 217 a 219.

### **Quesito nº 3**

**1.2.** Sob a Ótica do art. 66, §§ 5º e 6º do RICMS/02 e da Instrução Normativa nº 01/98:

**1.2.2.** Quanto às partes e peças de máquinas, equipamentos, etc.:

- Demonstrar, CONTABILMENTE, que as partes e peças aumentaram a vida útil dos bens em que foram empregadas, por período superior a 12 (doze) meses, e que foram contabilizadas como bens do ativo imobilizado, nos termos previstos no art. 66, § 6º, incisos I e II do RICMS/02.

§ 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.

### **Resposta do Perito (Literal)**

Como dito acima, na resposta ao quesito 1.2.1, os materiais relacionados no Anexo 6 do Auto de Infração, considerados pela Autuada como sendo bens do ativo, não foram contabilizados, segundo ela própria declarou, em resposta ao quesito 1.2.1 exarado pela Assessoria do CCMG às fls. 217/219.

### **Quesito nº 4**

2. Quanto à Nota Fiscal nº 170.062 (fl. 27):

A Nota Fiscal nº 170.062 (fl. 27) e as demais notas fiscais listadas no Anexo “6” referem-se, efetivamente, a créditos de ICMS relativos a bens do Ativo Permanente (CFOP: 1.604 - lançamento de crédito relativo à compra de bem para o ativo imobilizado)?

Caso seja positiva a resposta, favor se reportar aos subitens “1.2.1” e “1.2.2” (demonstrar que os bens foram CONTABILMENTE registrados como pertencentes ao ativo imobilizado da empresa).



Na hipótese de ter ocorrido erro, no todo ou em parte, na indicação da natureza dos créditos relativos à Nota Fiscal nº 170.062 e das demais notas fiscais do Anexo 6 (indicação equivocada materiais como se imobilizados fossem), favor demonstrar quais se enquadram no conceito de produtos intermediários, nos termos da definição contida na Instrução Normativa nº 01/86, e aqueles que integram, efetivamente, o ativo imobilizado da empresa (*vide* subitens 1.1 e 1.2).

### **Resposta do Perito (Literal)**

A Nota Fiscal nº 170.062 (fl. 27) e as demais listadas no Anexo 6 do Auto de Infração não se referem a créditos de ICMS relativos a bens do Ativo Permanente. Como anotado acima, os materiais constantes das referidas notas fiscais foram classificados pela Autuada como se bens do ativo imobilizado fossem, mas não o são. A natureza dos mesmos é semelhante à dos materiais relacionados no Anexo 5 do Auto de Infração, denominados pela Autuada como produtos intermediários. Observe-se que do total de 274 (duzentos e setenta e quatro) itens constantes do Anexo 6 do Auto de Infração, 22 (vinte e dois) também fazem parte do Anexo 5 do Auto de Infração.

Mais: dos citados 274 (duzentos e setenta e quatro) itens, 5 (cinco) são partes de máquina, aparelho ou equipamento (bombas, compressor de ar, painel de controle, moega, sonda detectora de gases).

Não se constituem em bens individualizados (máquinas, equipamentos, aparelhos, etc.).

Os materiais relacionados no Anexo 6 do Auto de Infração, considerados pela Autuada como sendo bens do ativo, não foram contabilizados segundo ela própria declarou em resposta ao quesito 1.2.1 exarado pela Assessoria do CCMG às fls. 217/219.

Assim, com base na interpretação da Instrução Normativa SLT nº 01/86, no estudo da atividade do contribuinte, na análise da função das partes e peças relacionadas no Anexo 6 do Auto de Infração e na visita técnica ao estabelecimento, concluímos:

1. Mediante a interpretação da Instrução Normativa SLT nº 01/86, incisos IV e V, todas as partes e peças periciadas são classificadas como de uso ou consumo. Nessa condição, não geram crédito do ICMS, porque não desempenham as atuações particularizada, essencial e específica previstas no inciso V da Instrução Normativa SLT nº 01/86, porquanto nelas não ocorre qualquer industrialização (extração de calcário e argila, e fabricação de cimento). Consequentemente, essas partes e peças não podem ser classificadas como produto intermediário.

2. O inciso V da Instrução Normativa SLT nº 01/86 contém os seguintes requisitos:

a) (...) “desenvolver atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção”: principal requisito da norma, porque está diretamente relacionado com a função das partes e peças utilizadas na industrialização. Desta exigência decorrem os demais requisitos abordados abaixo.

b) (...) “contato físico com o produto que se industrializa”: exige análise diretamente vinculada com a função das partes e peças, porquanto podem existir materiais e

produtos de uso ou consumo (peças de manutenção) que embora também tenham contato físico, mas não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica.

c) (...) “Perda das dimensões ou características originais das partes e peças, exigindo substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém”: da mesma maneira que ocorre com o contato físico o exaurimento é apenas parte dos requisitos da norma. Por isso, a análise deve ser feita no contexto da industrialização, de maneira a identificar se estão enquadrados como produtos intermediários ou de uso ou consumo. As peças de manutenção, que não são produtos intermediários, também possuem essas características.

---

## **2.2. Das Respostas aos Quesitos do Contribuinte:**

### **Quesito nº 1:**

Favor informar a descrição de cada produto relacionado nos Anexos 5 e 6 bem como explicar a forma como se relacionam com a produção do cimento, indicando o local e a forma em que cada um deles é aplicado e inserindo os mesmos dentro do contexto do processo produtivo da Holcim (Brasil) S/A.

### **Resposta do Perito (Literal):**

As informações acerca da descrição de cada produto relacionado nos Anexos 5 e 6 do Auto de Infração, da indicação do local e da aplicação de cada um no contexto do processo produtivo encontram-se insertas nos referidos anexos gravados na mídia eletrônica (CD) acostada à folha 25 do PTA. As mesmas foram fornecidas pela própria Autuada em atendimento à solicitação do Fisco quando da realização dos procedimentos preparatórios para o lançamento.

Com a visita técnica realizada nas instalações industriais no dia 16.04.2015, as informações foram verificadas e confirmadas.

### **Quesito nº 2:**

Favor informar se os bens glosados pela Fiscalização, objeto do presente PTA, são consumidos imediata e integralmente (incisos I e II da IN nº01/86) no processo produtivo da Empresa autuada (de que forma), informando, ainda, a vida útil de cada um dos produtos. Favor informar, ainda, qual o destino de tais produtos após a utilização dos mesmos pela Autuada.

### **Resposta do Perito (Literal):**

A Autuada procedeu ao aproveitamento extemporâneo de créditos referentes à aquisição de materiais classificados por ela como produtos intermediários e bens do ativo permanente listados nos Anexos 5 e 6 do Auto de Infração, respectivamente.

Ocorre que, neste quesito, a Autuada pede que seja informado “se os bens glosados pela Fiscalização, objeto do presente PTA, são consumidos imediata e

*integralmente (inc. I e II da IN 01/86) no processo produtivo da Empresa autuada (de que forma)”, “a vida útil de cada um dos produtos” e “o destino de tais produtos após a utilização dos mesmos pela Impugnante”.*

Não obstante o quesito referir-se indistintamente aos materiais tanto do Anexo 5 do Auto de Infração quanto aos do Anexo 6 do Auto de Infração, ressaltamos que quando a Autuada requer a informação “*se os bens glosados pela Fiscalização, objeto do presente PTA, são consumidos imediata e integralmente (inc. I e II da IN 01/86) no processo produtivo (...) e sobre “o destino de tais produtos após a utilização dos mesmos pela Impugnante”* a mesma está a se referir a produtos intermediários nos termos da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Quando requer seja informado “*a vida útil de cada um dos produtos*”, está a se referir a bens do ativo ou a partes e peças empregados nestes bens, cuja substituição resulte aumento da vida útil, prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem, por prazo superior a 12 (doze) meses nos termos dos §§ 5º e 6º do art. 66 do RICMS/02.

Os materiais relacionados no Anexo 6 do Auto de Infração, considerados pela Autuada como sendo bens do ativo, não foram contabilizados segundo ela própria declarou, à folha. 233, em resposta ao quesito 1.2.1 exarado pela Assessoria do CCMG às folhas 217 a 219.

Esses materiais (relacionados no Anexo 6 do Auto de Infração) foram classificados pela Autuada como se bens do ativo imobilizado fossem, mas não o são. A natureza dos mesmos é semelhante à dos materiais relacionados no Anexo 5 do Auto de Infração (peças de máquina, aparelho ou equipamento: acoplamentos, bicos de maçarico do forno, borrachas de vedação, buchas, caçambas, casquilhos, correias – transportadoras/mantas e outras, eixos, filtros diversos, gaxetas, lâminas arrastadoras, mancais, mangueiras e mangotes diversos, óleos lubrificantes, parafusos diversos, placas metálicas diversas, rolamentos, roletes, rolos, válvulas etc.), denominados pela Autuada como produtos intermediários.

Do total de 274 itens constantes do Anexo 6 do Auto de Infração, 22 também fazem parte do Anexo 5 do Auto de Infração.

Mais: dos citados 274 itens, 5 são partes de máquina, aparelho ou equipamento (bombas, compressor de ar, painel de controle, moega, sonda detectora de gases), que não se constituem em bens individualizados (máquinas, equipamentos, aparelhos, etc.).

Os 269 itens restantes são peças de reposição de máquina, aparelho ou equipamento (amortecedores, caçambas, casquilhos, chapas, correias – transportadoras/mantas e outras, eixos, filtros diversos, gaiolas do filtro de mangas, juntas de expansão de tubos, lâminas raspadoras, mancais, parafusos, placas diversas, rolamentos, roletes, rolos, válvulas, etc.).

Esses 274 itens não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização 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, como dispõe o inciso IV da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Para responder “*se os bens glosados pela Fiscalização, objeto do presente PTA, são consumidos imediata e integralmente (inc. I e II da IN 01/86) no processo produtivo da Empresa autuada (de que forma)*” faz-se necessário remetermo-nos ao RICMS/02, que, em seu art. 66, trata de produto intermediário da seguinte forma:

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:

- 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;

Já a Instrução Normativa SLT nº 01/86 conceitua como produto intermediário todo aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também o que, embora não se integrando ao novo produto, fosse consumido, imediata e integralmente no curso da industrialização.

A referida Instrução Normativa SLT nº 01/86 definiu como consumo imediato 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*”.

E como consumo integral “*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*”.

A Instrução Normativa SLT nº 01/86 também deixa claro que não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de

industrialização as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, exceto as que desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, e que perde suas dimensões ou características originais, exigindo a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a sua estrutura.

Assim, com base na visita técnica realizada nas instalações industriais da Autuada, nas informações repassadas pelos seus técnicos, nas informações obtidas na *Internet* e na Legislação Tributária, informamos que os materiais relacionados nos Anexos 5 e 6 do Auto de Infração não são consumidos imediata e integralmente no processo produtivo.

Sobre a parte do quesito que requer sejam informados a vida útil de cada um dos produtos e o destino dos mesmos após a sua utilização, ver Anexo 1 deste Relatório, que contém as informações fornecidas pela Autuada mediante Termo de Intimação.

**Quesito nº 3:**

Favor informar se os bens entram em contato físico com o produto final.

**Resposta do Perito (Literal):**

Dos materiais relacionados nos Anexos 5 e 6 do Auto de Infração há os que entram ou não em contato físico com o produto final conforme consta do Anexo 1 deste Relatório.

**Quesito nº 4:**

Favor informar se os produtos glosados pela Fiscalização, objeto do presente PTA, são essenciais (inciso V do art. 66 do ICMS e inciso V da IN nº 01/86) no processo produtivo da Empresa autuada e de que forma.

**Resposta do Perito (Literal):**

Preliminarmente, anote-se que os produtos glosados pela Fiscalização são partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento.

O inciso IV da Instrução Normativa SLT nº 01/86 dispõe que partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento não se enquadram no conceito de produto intermediário. Este inciso exclui, de modo geral, a possibilidade de crédito das partes e peças aplicadas em manutenção de máquinas, aparelhos ou equipamentos.

Do ponto de vista da Engenharia de Processos, partes e peças de manutenção não são consideradas produtos intermediários.

O inciso V da Instrução Normativa SLT nº 01/86, por sua vez, somente para efeitos tributários (aproveitamento de crédito de ICMS), considera, excepcionalmente, como produto intermediário algumas partes e peças de manutenção que possuem características especiais.

O referido inciso V estabeleceu que para ser equiparada a "produto intermediário" a parte ou peça deve desenvolver atuação particularizada, essencial e

específica, dentro da linha de produção e em contato físico com o produto que se industrializa.

Só existe produto intermediário (assim como só existe matéria-prima) quando existe industrialização. Se não há industrialização, não há sentido em se falar em produto intermediário. Portanto, tanto a matéria-prima como o produto intermediário estão estritamente vinculados à industrialização.

A "atuação particularizada essencial e específica" desenvolvida pela parte ou peça, em contato com o produto, deve ter relação direta com o momento em que ocorre industrialização.

Caso contrário, qualquer parte ou peça de manutenção que sofresse desgaste em contato com o produto poderia ser considerada produto intermediário. Mas sofrer o desgaste não significa industrialização. A parte ou peça pode sofrer desgaste, em contato com o produto, sem que ocorra qualquer industrialização.

Logo, a parte ou peça que desenvolve atuação particularizada, essencial e específica sobre o produto que se industrializa e atende as demais condições estabelecidas na Instrução Normativa SLT nº 01/86 é considerada produto intermediário para fins do crédito do ICMS.

Além do inciso V da Instrução Normativa SLT nº 01/86, os incisos I e II, que definem os significados de consumo imediato e de consumo integral – conceitos fundamentais para a compreensão de produto intermediário, devem ser observados para que a parte ou peça seja considerada produto intermediário.

No caso da atividade da Autuada, a essencialidade deve ser comprovada pela existência de relação de dependência entre determinadas partes e peças com o momento em que ocorre a industrialização (extração de calcário e argila, e fabricação de cimento).

A atuação essencial indica o que é indispensável no momento da industrialização do produto.

Por conseguinte, havendo dependência das partes e peças no momento da industrialização (extração ou fabricação) estará caracterizada a atuação essencial destes elementos.

Portanto, à luz do que dispõem os incisos V do art. 66 do RICMS/02 e V da Instrução Normativa nº SLT 01/86, com base na visita técnica realizada nas instalações industriais da Autuada, nas informações repassadas pelos seus técnicos, nas informações obtidas na *Internet*, informamos que os materiais relacionados nos Anexos 5 e 6 do Auto de Infração não desenvolvem atuação essencial na linha de produção.

=====  
**2.3. Das Respostas aos Quesitos da Fiscalização:**

**Quesito nº 1:**

Em relação às partes, peças e componentes, queira o Senhor Perito informar se as mesmas executam atuação específica (inciso V da IN nº 01/86) sobre a matéria-

prima promovendo sua industrialização (Anexo 5). Caso positivo, informar qual a industrialização realizada.

**Resposta do Perito (Literal):**

O disposto no inciso V da Instrução Normativa SLT nº 01/86 conceitua as partes e peças consideradas produtos intermediários, a saber: *“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 contato 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”*.

Frise-se que a atuação particularizada, essencial e específica de qualquer produto intermediário, inclusive a de partes e peças equiparadas a produto intermediário, ocorre somente no momento da industrialização (extração de calcário e argila, e fabricação de cimento).

Ocorrerá a atuação específica somente das partes e peças exclusivas, intrínsecas e peculiares à industrialização (extração de calcário e argila, e fabricação de cimento). São aquelas de uso específico de determinada atividade.

Da mesma forma que na atuação essencial, a especificidade também deve ser comprovada pela existência de relação de dependência entre as partes e peças empregadas e o momento da industrialização (extração de calcário e argila, e fabricação de cimento).

Para caracterizar a atuação específica é necessário que as partes e peças tenham características exclusivas, direcionadas para a industrialização.

Portanto, à luz do que dispõe o inciso V da Instrução Normativa SLT nº 01/86, com base na visita técnica realizada nas instalações industriais da Autuada, nas informações repassadas pelos seus técnicos, nas informações obtidas na *Internet*, informamos que os materiais relacionados nos Anexos 5 e 6 do Auto de Infração não desenvolvem atuação específica na linha de produção.

**Quesito nº 2:**

Queira o Senhor Perito informar qual a industrialização realizada especificamente pelos bens/partes/peças/componentes considerados ativos (Anexo 6).

**Resposta do Perito (Literal):**

Inicialmente, importa esclarecer que os materiais relacionados no Anexo 6 do Auto de Infração foram classificados pela Autuada como se bens do ativo imobilizado fossem, mas não o são. A natureza dos mesmos é semelhante à dos materiais relacionados no Anexo 5 do Auto de Infração, denominados pela Autuada como produtos intermediários. Observe-se que do total de 274 itens constantes do Anexo 6 do Auto de Infração, 22 também fazem parte do Anexo 5 do Auto de Infração. Os materiais relacionados no Anexo 6 do Auto de Infração são partes e peças de

máquina, aparelho ou equipamento. Mais: dos citados 274 itens, 5 são partes de máquina, aparelho ou equipamento (bombas, compressor de ar, painel de controle, moega, sonda detectora de gases). Não se constituem em bens individualizados (máquinas, equipamentos, aparelhos, etc.). Caso se tratassem de partes e peças cuja substituição resultasse no aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento de bem destinado ao ativo imobilizado por prazo superior a 12 (doze) meses, e que as mesmas fossem contabilizadas como ativo imobilizado, condições essas não verificadas, admitir-se-ia o crédito do imposto nos termos dos §§ 5º e 6º do art. 66 do RICMS/02.

Feito o esclarecimento, informamos que os materiais relacionados no Anexo 6 do Auto de Infração não realizam nenhum tipo de industrialização na linha de produção.

**Quesito nº 3:**

Queira o Senhor Perito informar se o contato físico com o produto que se industrializa é condição suficiente (ou único requisito) para que o produto seja caracterizado como produto intermediário nos termos da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

**Resposta do Perito (Literal):**

Para se responder ao quesito convém desvelar a parte final do inciso V da Instrução Normativa SLT nº 01/86, que contém a expressão “contato físico com o produto que se industrializa”.

O inteiro teor do referido inciso é o seguinte:

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 contato 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.

Observa-se que a norma registra a excepcionalidade do inciso IV da Instrução Normativa SLT nº 01/86, ao introduzir regra que exige dois requisitos básicos que se complementam e não podem ser dissociados: 1) as partes e peças devem desenvolver atuação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção; 2) em decorrência, exige também, cumulativamente, o contato físico com o produto que se industrializa.

Desta maneira, devem estar presentes os dois requisitos concomitantemente. Não basta que se cumpra apenas um deles, porque são relacionados e dependentes. É preciso concretizar as atuações particularizada, essencial e específica por meio do contato físico com o produto que se industrializa.



Como corolário, resultado da aplicação conjunta dos dois requisitos acima, o inciso V da Instrução Normativa SLT nº 01/86 prevê que as partes e peças, como produto intermediário, devem sofrer a 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.

Verifica-se, pois, no inciso V da Instrução Normativa SLT nº 01/86, que todos os preceitos normativos se relacionam entre si de modo claro, coerente e adequado, criando um todo com sentido.

Conclui-se, então, que da regra que define o conceito de produto intermediário para fins de apropriação do crédito do ICMS pelos contribuintes não se extrai que o contato físico com o produto que se industrializa é condição suficiente (ou único requisito) para que o produto seja caracterizado como intermediário nos termos da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

**Quesito nº 4:**

Queira o Senhor Perito informar se a essencialidade do produto é critério suficiente para fins de aproveitamento de crédito de ICMS com base nas normas tributárias vigentes.

**Resposta do Perito (Literal):**

A essencialidade deve ser comprovada pela existência de relação de dependência entre determinadas partes e peças com o momento em que ocorre a industrialização (extração de calcário e argila, e fabricação de cimento).

A atuação essencial indica o que é indispensável no momento da industrialização do produto.

Como dito na resposta ao quesito anterior quanto ao contato físico com o produto que se industrializa, se o mesmo é condição suficiente (ou único requisito) para que o produto seja caracterizado como intermediário nos termos da Instrução Normativa SLT nº 01/86, tem-se que a atuação particularizada, essencial e específica das partes e peças dentro da linha de produção juntamente com o contato físico com o produto que se industrializa são condições que devem ser atendidas cumulativamente.

À vista disso, deduz-se que da regra que define o conceito de produto intermediário para fins de apropriação do crédito do ICMS pelos contribuintes não se extrai que a essencialidade do produto é critério suficiente para que o produto seja caracterizado como intermediário nos termos da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

=====

**3. Dos Argumentos da Autuada Contrários às Conclusões do Laudo Pericial (Oficial):**

A Autuada salienta, inicialmente, que após análise dos anexos do Auto de Infração, dos esclarecimentos por ela prestados e de visita ao seu estabelecimento, o I.

Perito Oficial concluiu que os bens cujos créditos foram por ela apropriados não se referem a produtos intermediários e a bens do ativo imobilizado.

Afirma, porém, que não devem prosperar as conclusões do Laudo Pericial, uma vez que, no seu entendimento, os bens que geraram os créditos aproveitados enquadram-se sim nos conceitos, ora de produtos intermediários, ora de ativo imobilizado, que geram direito a créditos do ICMS, nos termos previstos no art. 66 do RICMS/02.

Acrescenta que, de acordo com *“as orientações jurisprudenciais do STJ e do STF são claras no sentido de que, após a vigência da LC nº 87/96, para que seja lícito o creditamento de produtos, basta que guardem correspondência com a atividade econômica declarada no contrato social da empresa contribuinte, como é nitidamente o caso da autuada, e não que sejam integralmente consumidos no processo de produção, como sustenta erroneamente o fisco estadual”*.

Sustenta, nesse sentido, que, *“em que pese o fato de que os produtos analisados amoldam-se perfeitamente aos conceitos de produtos intermediários ou bens do ativo imobilizado, ..., alguns dos critérios utilizados na Fiscalização e reafirmados pelo d. Perito no laudo pericial de fls. 301/345, tais como o contato direto com o produto, tornam-se irrelevantes ante a vigência da LC nº 87/96, uma vez que não mais se exige a prova do consumo imediato e integral dos produtos no processo produtivo, mas tão somente a comprovação de que são eles utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento”*.

Sustenta, ainda, que *“pela análise do anexo 1 do laudo pericial, bem como dos anexos 5 e 6 da autuação, que não há qualquer produto cuja finalidade seja alheia à atividade da empresa. Ao contrário, pode-se afirmar que os produtos ali relacionados guardam estreita relação com o objeto social da autuada, sendo todos eles necessários à fabricação de cimento. Ademais, eles podem ser classificados como bens do ativo ou como produtos intermediários”*, o que estaria demonstrado no Laudo Técnico elaborado pela empresa “AFAG Engenharia” (veja-se mídia eletrônica acostada à fl. 362).

Com relação à afirmação do Perito de que os bens relacionados no Anexo 6 do Auto de Infração, considerados pela Autuada como sendo bens do ativo, não foram por ela contabilizados como tal (como bens do ativo), a Defesa afirma que *“não se trata de demonstrar a contabilização dos valores como bens do ativo permanente à época das respectivas aquisições”*, por se tratar de créditos extemporaneamente apropriados, regida por legislação específica (art. 66, § 3º c/c art. 67, § 2º do RICMS/02), que foi integralmente obedecida.

Requer, ao final, que seja apreciado e acolhido o Laudo Técnico elaborado pela empresa “AFAG Engenharia”, que atestaria a legitimidade dos créditos por ela apropriados.

#### **4. Das Conclusões sobre a Irregularidade objeto da Prova Pericial:**

Ressalte-se, inicialmente, que a perícia se restringiu à irregularidade nº 01 (itens 1 e 2 do Auto de Infração), que se refere a aproveitamento indevido e extemporâneo de créditos de ICMS, no período de agosto de 2009 a dezembro de 2011,

relativos a aquisições de materiais de uso e consumo e de mercadorias/bens alheios à atividade do estabelecimento.

Os créditos extemporaneamente apropriados, lançados nos campos próprios das DAPIs, nas datas indicadas nos quadros de fls. 21 e 23, referem-se aos Comunicados de Créditos Extemporâneos acostados às fls. 27/84 (comunicados e respectivas notas fiscais).

Parte do crédito extemporâneo refere-se à Nota Fiscal de Entrada nº 170062 (fl. 27), de 30/12/10, emitida com o CFOP nº 1.604 (lançamento de crédito relativo à compra de bem para o ativo imobilizado).

As exigências fiscais referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 100% (cem por cento), nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal, em face da constatação de reincidência.

Os produtos objeto da autuação, cujos créditos foram glosados, estão relacionados nos Anexos “5” e “6” do Auto de Infração, que se encontram inseridos na mídia eletrônica (CD/DVD) acostada às fls. 25.

Tais produtos foram classificados como materiais de uso e consumo ou como mercadorias/bens alheios à atividade do estabelecimento com base em informações prestadas pela Autuada, que foram inseridas nos seguintes campos das planilhas relativas aos Anexos “5” e “6” (CD/DVD – fl. 25): “Descrição do Material”, “Aplicação”, “Local de Aplicação (Setor do Estabelecimento)”, “Função do Produto”, “Descrição Completa do Equip./Máq. na Atividade da Empresa” e “Contato Direto com o Produto que se Industrializa”.

Ressalte-se que no parecer feito anteriormente pela Assessoria foi anexada planilha (fls. 267/282) contendo o resumo dos dados referentes aos Anexos 5 e 6 do Auto de Infração, com indicação dos produtos cujos créditos foram glosados e do local de aplicação e função de cada um deles.

O art. 66, inciso V e os §§ 3º a 6º do mesmo dispositivo disciplinam o aproveitamento de créditos de ICMS relativos a produtos intermediários e a bens do ativo imobilizado, inclusive das partes e peças empregadas em bens do ativo.

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

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

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011

“§ 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;

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

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 obsolescimento;

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

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

§ 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.

Por outro lado, o art. 70, incisos III e XIII veda o aproveitamento de créditos do imposto vinculados a aquisições de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento.

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 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

Efeitos de 14/08/2007 a 31/12/2010

“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.

Por sua vez, a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98 dispõe sobre bens alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS, definindo-os da seguinte forma:

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. (Grifou-se)

O termo “alheio” não deve ser interpretado no sentido literal, como algo que não tenha relação com a empresa. Em termos meramente tributários, para efeito de vedação à apropriação de créditos de ICMS, o legislador conceituou como bens alheios (dentre outros), aqueles que não sejam utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

Ressalte-se, porém, que nenhum bem objeto da autuação foi classificado pelo Perito Oficial como “alheio à atividade do estabelecimento”, pois todos eles foram considerados como materiais de uso e consumo, inclusive aqueles listados no Anexo 6 do Auto de Infração, por não se enquadrarem nos conceitos de bens do imobilizado ou produtos intermediários.

Quanto aos produtos intermediários, sua conceituação foi disciplinada pela Instrução Normativa SLT nº 01/86.

De acordo com a citada Instrução Normativa, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A 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 ou desgastando, 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.

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

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

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

Como exceção à última regra, a mesma Instrução Normativa esclarece que são consideradas “produtos intermediários” as partes e peças que, mais que meros componentes de máquinas, aparelhos ou equipamentos, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato 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.

No caso do presente processo, as partes e peças são típicas de manutenção periódica, não exercendo, portanto, atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, sendo caracterizadas como materiais de uso e consumo, conclusão corroborada pela prova pericial realizada, conforme atesta o Laudo Pericial acostado às fls. 301/318, já reproduzido anteriormente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Além disso, por serem caracterizadas como partes e peças de manutenção periódica, estas não aumentam a vida útil dos bens em que foram empregadas, não se aplicando, pois, ao presente caso, o disposto no art. 66, § 6º do 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:

(...)

§ 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. (Grifou-se)

Cabe lembrar que este Conselho sempre adotou a citada condição (*aumento da vida útil do bem*) para concessão de créditos relativos a partes e peças, mesmo antes da previsão regulamentar, conforme demonstra, exemplificamente, o Acórdão nº 2.927/04/CE, *in verbis*:

ACÓRDÃO 2.927/04/CE:

(...) PELAS CARACTERÍSTICAS DAS MERCADORIAS, ELAS FORAM ADQUIRIDAS PARA MANTER OS BENS EM BOAS CONDIÇÕES DE USO (MANUTENÇÃO) E PARA REPAROS, A FIM DE QUE ELES VOLTEM A TER BOAS CONDIÇÕES DE USO.

AS MERCADORIAS ADQUIRIDAS NÃO ATENDEM A NENHUM DOS REQUISITOS QUE LHE ENQUADREM COMO BEM CAPITALIZÁVEL, OU SEJA, NÃO AUMENTAM O TEMPO DE VIDA ÚTIL DO BEM, EM PRAZO SUPERIOR A UM ANO; NÃO AUMENTAM SUA CAPACIDADE DE PRODUÇÃO; NÃO REDUZ SEUS CUSTOS DE OPERAÇÃO; NEM TAMPOUCO CONTRIBUEM PARA O AUMENTO DOS BENEFÍCIOS GERADOS PELO BEM (...) (GRIFOU-SE)

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Ressalte-se que, no que se refere aos bens individualizados (do ativo imobilizado), com identidade própria, o direito ao crédito dá-se em relação àqueles que, além de serem reconhecidos como integrante do ativo imobilizado da empresa, em sua escrita contábil, tenham por finalidade a utilização efetiva e específica na atividade relacionada à produção (que exerçam ação intrínseca no processo produtivo propriamente dito), o mesmo acontecendo com as partes e peças, quando equiparadas a bens do ativo.

No entanto, apesar de ter apropriado créditos extemporâneos de ICMS por meio da Nota Fiscal de Entrada nº 170062 (fl. 27), emitida com o CFOP nº 1.604 (lançamento de crédito relativo à compra de bem para o ativo imobilizado), a Autuada sequer registrou em sua escrita contábil a imobilização de tais bens, fato que já havia sido apurado na análise do interlocutório de fls. 217/219 e ratificado pelo Perito Oficial, o que já seria suficiente para desqualificar os respectivos créditos apropriados, por não atendimento da condição prevista no art. 66, § 5º, inciso VI e § 6º, inciso II do RICMS/02.

Art. 66

(...)

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

(...)

VI - **ser contabilizado como ativo imobilizado.**

§ 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.** (Grifou-se)

É equivocada a alegação da Defesa no sentido de que “*não se trata de demonstrar a contabilização dos valores como bens do ativo permanente à época das respectivas aquisições*”, por se tratar de créditos extemporaneamente apropriados, regida por legislação específica (art. 66, § 3º c/c art. 67, § 2º do RICMS/02), que foi integralmente obedecida.

Com efeito, o art. 67, § 2º do RICMS/02 estabelece as regras a serem seguidas para fins de apropriação extemporânea de créditos de ICMS. Obedecidas essas regras, os créditos extemporâneos podem ser registrados na escrita fiscal do



contribuinte, mas tal fato não tem o condão de afastar a obrigatoriedade da regularização/retificação de sua escrita contábil, registrando os bens vinculados aos créditos apropriados como integrantes de seu ativo imobilizado.

No mínimo, caberia à Defesa demonstrar quais os registros retificadores que estariam sendo feitos em sua escrita contábil, para fins de comprovação de que os bens objeto da autuação integram efetivamente o seu ativo imobilizado, de acordo com as normas legais/contábeis vigentes (Lei nº 6.404/76) e, em relação às partes e peças, comprovar, por meio desses registros retificadores, que estas aumentaram a vida útil dos bens em que foram empregadas, o que não ocorreu no caso dos autos, tanto antes quanto após a perícia realizada.

De toda forma, não foi essa a motivação utilizada pelo Perito para legitimar a glosa dos créditos efetuada pela Fiscalização, e sim o fato de que todos os bens listados nos Anexos 5 e 6 do Auto de Infração não atendem aos requisitos previstos na legislação, para fins de créditos de ICMS, por se tratar de partes de máquinas e equipamentos (ex.: bombas e motores) ou a peças de manutenção/reposição/repares de bens do imobilizado, que não se enquadram no conceito de produtos intermediários e não aumentam a vida útil dos bens em que foram empregadas, por prazo superior a 12 (doze) meses.

Quanto aos demais argumentos da Defesa, verifica-se que se opõem ao feito fiscal, utilizando duas linhas de argumentação, a saber:

- a) todos os produtos autuados (Anexos 5 e 6 do AI) se enquadram nos conceitos ou de produtos intermediários ou de bens do imobilizado;
- b) após a vigência da Lei Complementar nº 87/96, não mais se exige a prova do consumo imediato e integral do produto no processo produtivo, mas tão somente a comprovação de que são eles utilizados para a consecução de sua atividade econômica (produção de cimento).

O primeiro argumento não se sustenta, pois as conclusões do Laudo Pericial são absolutamente claras e em sentido contrário à afirmação da Autuada.

As conclusões descritas no Laudo Pericial podem ser assim resumidas:

- as partes e peças relacionadas nos Anexos 5 e 6 do Auto de Infração não atendem aos pressupostos contidos no inciso V da Instrução Normativa SLT nº 01/86, não se enquadrando, pois, no conceito de produtos intermediários (resposta quesito nº 01 do CC/MG);

- a “atuação particularizada essencial e específica” desenvolvida pela parte ou peça, em contato físico com o produto, deve ter relação direta com o momento em que ocorre industrialização, para que possa ser considerado produto intermediário, ou seja, para que determinada parte ou peça possa ser caracterizada como produto intermediário, esta deve sofrer alterações, tais como o desgaste ou a perda de suas propriedades físicas, em função de ação diretamente exercida sobre o produto em elaboração, o que não é o caso das partes e peças objeto da autuação (resposta ao quesito nº 04 da Autuada).

- o contato físico com o produto em elaboração não é o suficiente (ou requisito único) para caracterização de determinada parte/peça como produto intermediário, pois o inciso V da Instrução Normativa nº 01/86 exige dois requisitos básicos que se complementam e não podem ser dissociados: 1) as partes e peças devem desenvolver atuação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção; 2) em decorrência, exige também, cumulativamente, o contato físico com o produto que se industrializa (resposta ao quesito nº 03 da Fiscalização), o que não é o caso dos produtos ora analisados, como já afirmado.

- em resposta ao quesito nº 02 do CC/MG, o Perito informou que os produtos objeto da autuação também não atendem ao disposto nos §§ 5º e 6º do art. 66 do RICMS/02, para fins de direito a créditos de ICMS;

- a Nota Fiscal nº 170.062 (fls. 27) e as demais listadas no Anexo 6 do Auto de Infração não se referem a bens do ativo permanente, com direito a créditos de ICMS, conforme demonstra a resposta aos quesitos nºs 02 e 04 do CC/MG, *in verbis*:

Respostas aos Quesitos nº 02 e 04 da Câmara:

**Quesito nº 2:**

1.2. Sob a Ótica do art. 66, §§ 5º e 6º do RICMS/02 e da Instrução Normativa nº 01/98:

1.2.1. Quanto aos bens INDIVIDUALIZADOS (máquinas, equipamentos, aparelhos, etc.):

- Informar o local de utilização de cada um deles, a atividade desenvolvida no local e a função desempenhada pelo bem;

- Demonstrar que foram registrados na escrita CONTÁBIL como integrantes do ativo imobilizado da empresa, nos termos do art. 66, § 5º, VI do RICMS/02.

(...)

**Resposta do Perito:**

“Os §§ 5º e 6º do art. 66 do RICMS/02 dispõem, respectivamente, sobre os requisitos a que o bem destinado ao ativo imobilizado deve satisfazer para fins de aproveitamento de crédito e as condições em que será admitido o crédito relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens. Já a Instrução Normativa SLT nº 01/98 dispõe sobre bens alheios à atividade do estabelecimento para fins de vedação de crédito.

Entretanto, importa esclarecer que os materiais (relacionados no Anexo 6 do Auto de Infração) classificados pela autuada como se bens do ativo imobilizado fossem, não o são. A natureza dos mesmos é semelhante à dos materiais relacionados no Anexo 5 do Auto de Infração (peças de máquina, aparelho ou equipamento: acoplamentos, bicos de maçarico do forno, borrachas de vedação, buchas, caçambas,

casquilhos, correias – transportadoras/mantas e outras, eixos, filtros diversos, gaxetas, lâminas arrastadoras, mancais, mangueiras e mangotes diversos, óleos lubrificantes, parafusos diversos, placas metálicas diversas, rolamentos, roletes, rolos, válvulas etc.), denominados pela Autuada como produtos intermediários.

Do total de 274 itens constantes do Anexo 6 do Auto de Infração, 22 também fazem parte do Anexo 5 do Auto de Infração.

Mais: dos citados 274 itens, 5 são partes de máquina, aparelho ou equipamento (bombas, compressor de ar, painel de controle, moega, sonda detectora de gases), que não se constituem em bens individualizados (máquinas, equipamentos, aparelhos, etc.).

Os 269 itens restantes são peças de reposição de máquina, aparelho ou equipamento (amortecedores, caçambas, casquilhos, chapas, correias – transportadoras/mantas e outras, eixos, filtros diversos, gaiolas do filtro de mangas, juntas de expansão de tubos, lâminas raspadoras, mancais, parafusos, placas diversas, rolamentos, roletes, rolos, válvulas, etc.).

Esses 274 itens não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização 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, como dispõe o inc. IV da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

(...)

Os materiais relacionados no Anexo 6 do Auto de Infração, considerados pela Autuada como sendo bens do ativo, não foram contabilizados segundo ela própria declarou à fl. 233 em resposta ao quesito 1.2.1 exarado pela assessoria do CCMG às fls. 217 a 219...”

**Quesito nº 4:**

2. Quanto à Nota Fiscal nº 170.062 (fl. 27):

A Nota Fiscal nº 170.062 (fl. 27) e as demais notas fiscais listadas no Anexo “6” referem-se, efetivamente, a créditos de ICMS relativos a bens do ATIVO PERMANENTE (CFOP: 1.604 - lançamento de crédito relativo à compra de bem para o ativo imobilizado)?

Caso seja positiva a resposta, favor se reportar aos subitens “1.2.1” e “1.2.2” (demonstrar que os bens

foram CONTABILMENTE registrados como pertencentes ao ativo imobilizado da empresa).

Na hipótese de ter ocorrido erro, no todo ou em parte, na indicação da natureza dos créditos relativos à Nota Fiscal nº 170.062 e das demais notas fiscais do Anexo “6” (indicação equivocada materiais como se imobilizados fossem), favor demonstrar quais se enquadram no conceito de produtos intermediários, nos termos da definição contida na Instrução Normativa nº 01/86, e aqueles que integram, efetivamente, o ativo imobilizado da empresa (vide subitens 1.1 e 1.2).

**Resposta do Perito:**

“A nota fiscal nº 170.062 (fl. 27) e as demais listadas no Anexo 6 do Auto de Infração não se referem a créditos de ICMS relativos a bens do ATIVO PERMANENTE. Como anotado acima, os materiais constantes das referidas notas fiscais foram classificados pela Autuada como se bens do ativo imobilizado fossem, mas não o são. A natureza dos mesmos é semelhante à dos materiais relacionados no Anexo 5 do Auto de Infração, denominados pela Autuada como produtos intermediários. Observe-se que do total de 274 itens constantes do Anexo 6 do Auto de Infração, 22 também fazem parte do Anexo 5 do Auto de Infração.

Mais: dos citados 274 itens, 5 são partes de máquina, aparelho ou equipamento (bombas, compressor de ar, painel de controle, moega, sonda detectora de gases).

Não se constituem em bens individualizados (máquinas, equipamentos, aparelhos, etc.).

Os materiais relacionados no Anexo 6 do Auto de Infração, considerados pela Autuada como sendo bens do ativo, não foram contabilizados segundo ela própria declarou, à fl. 233, em resposta ao quesito 1.2.1 exarado pela assessoria do CCMG às fls. 217 a 219...”

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

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

Com relação ao segundo argumento da Defesa, é importante salientar que a Lei Complementar nº 87/96 não alterou o conceito, para aplicação da legislação do ICMS, de produto intermediário e de material de uso e consumo.

Aliás, a LC nº 87/96 veda o aproveitamento de créditos vinculados a aquisições de materiais de uso e consumo e de mercadorias/bens alheios à atividade do estabelecimento, não tendo sentido, pois, a afirmação da Defesa de que não mais se exige a prova do consumo imediato e integral do produto no processo produtivo, para fins de direito a créditos do imposto, especialmente quando se analisa o eventual enquadramento de determinado bem no conceito de produto intermediário.

Além disso, não é a essencialidade de determinado bem para a consecução da atividade econômica do contribuinte que determina a condição de produto intermediário, para fins de direito à apropriação do respectivo crédito, condição esta que se encontra subordinada ao disposto no art. 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa nº 01/86.

A essencialidade ou imprescindibilidade explica a utilização dos produtos, mas não a pretensão da Recorrente, qual seja, a desclassificação dos produtos autuados como de uso e consumo.

Aliás, a imprescindibilidade dos produtos resta implícita, pois sendo uma empresa um conjunto de meios e recursos aplicados com a finalidade de lucro, a compra de um determinado bem se justifica em razão da sua imprescindibilidade, pois não seria adquirido se prescindível fosse.

Em nenhum diploma normativo, seja de natureza constitucional, seja no âmbito da LC nº 87/96, Lei Estadual nº 6.763/75 ou do RICMS/02, há referência à imprescindibilidade, como sinônimo do direito a crédito de ICMS.

#### **4.1. Do Laudo Apresentado pela Autuada:**

Na tentativa de demonstrar a legitimidade dos créditos por ela apropriados, a Autuada acostou aos autos “Laudo Técnico” elaborado pela empresa “AFAG Engenharia”, inserido na mídia eletrônica acostada à fl. 362, no qual constam fichas técnicas, contendo informações sobre 375 (trezentos e setenta e cinco) produtos, todos eles classificados pela “AFAG” ou como produtos intermediários ou como bens do ativo imobilizado.

Do ponto de vista da engenharia de processos, não se pode negar a tecnicidade do laudo em questão, porém, para fins fiscais, especialmente no tocante à classificação dos bens e, por consequência, em relação à legitimidade dos créditos, o referido laudo não se mostra condizente com as disposições da legislação tributária que rege a matéria.

Com efeito, de acordo com as informações contidas nas fichas técnicas apresentadas, a “AFAG Engenharia” reconhece que, do total de 375 (trezentos e setenta e cinco) produtos, a maioria absoluta (350 itens) se refere a partes de máquinas e equipamentos industriais ou a peças de reposição, manutenção e reparos de bens do ativo imobilizado – partes e peças de uma forma geral (*conclusão obtida mediante*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

averiguação da resposta “SIM” no campo “O Material é Parte ou Peça de Máquina/Equipamento?” – Vide Anexo XI da mídia eletrônica acostada à fl. 362).

Conforme demonstram os quadros a seguir, mesmo entre os 25 (vinte e cinco) itens restantes, ao se analisar o campo “Função/Aplicação Específica do Material no Processo de Produção”, verifica-se que a “AFAG Engenharia” identificou vários deles como “parte e peça de ativo imobilizado” ou como “componente do equipamento do processo produtivo”, devendo-se considerar como “componente”, no presente caso, a parte que integra um bem individualizado do ativo imobilizado.

FICHA TÉCNICA	DESCRIÇÃO DO PRODUTO	EQUIPAMENTO DE APLICAÇÃO	FUNÇÃO DO PRODUTO
ABOO-00176	HIGH TEMPERATURE HOSES (10M) / HT	MAÇARICO DO FORNO DE CLINQUER	MATERIAL UTILIZADO COMO <b>PARTE E PEÇA DE ATIVO IMOBILIZADO</b> DO PROCESSO PRODUTIVO INCORPORADO NOS MAÇARICOS DO FORNO DE CLINQUER.
ABOO-00177	M407 AIR FILTER SYSTEM	MAÇARICO DO FORNO DE CLINQUER	MATERIAL UTILIZADO COMO <b>PARTE E PEÇA DE ATIVO IMOBILIZADO</b> DO PROCESSO PRODUTIVO INCORPORADO NOS MAÇARICOS DO FORNO DE CLINQUER.
ABOO-00230	REVISÃO BOMBA WOMA - 12% IPI (MATERIAIS DIVERSOS COMO EIXO, PISTAO GUIA, BROZINA, TAMPA DO ROLAMENTO, ROLAMENTOS, VALVULA PRATO, VIRABREQUIM)	BOMBA WOMA	MATERIAL UTILIZADO COMO <b>PARTE E PEÇA DE ATIVO IMOBILIZADO</b> DO PROCESSO PRODUTIVO INCORPORADO NAS BOMBAS WOMA DA PRODUÇÃO DE CLINQUER.

FICHA TÉCNICA	DESCRIÇÃO DO PRODUTO	EQUIPAMENTO DE APLICAÇÃO	FUNÇÃO DO PRODUTO
ABOO-00196	DINAMÔMETRO DIGITAL	DINAMÔMETRO DIGITAL	MATERIAL ESPECÍFICO, UTILIZADO COMO <b>COMPONENTE</b> DE MEDIÇÃO PARA LINHAS DE VIDA.
ABOO-00329			
ABOO-00168	FREIO CONTRA RECUIO N.10 D=1.1/4" FALK	CORREIA TRANSPORTADORA // TRANSPORTADOR DE CAÇAMBA	MATERIAL ESPECÍFICO, UTILIZADO COMO <b>COMPONENTE</b> DO EQUIPAMENTO DO PROCESSO PRODUTIVO, ESSENCIAL PARA PROMOVER A FRENAGEM DE MOTORES E COMPONENTES ROTATIVOS NAS DESACELERAÇÕES E PARADAS PARA MUDANÇA DE CURSO, INERENTE AO FUNCIONAMENTO DO EQUIPAMENTO E SEUS SUBCONJUNTOS AUTOMATIZADOS, PARA REALIZAÇÃO DO DESEMPENHO IDEAL NOS PROCEDIMENTOS DE FABRICAÇÃO.
ABOO-00357	FREIO DE DUAS SAPATAS	MOINHO DE CIMENTO	
ABOO-00187	PLASMA/ICP-OES E ACESSORIOS	ESPECTRÔMETRO DE EMISSÃO ÓPTICA POR PLASMA/ICP-OES COMPLETO	
ABOO-00326			
ABOO-00263	RASPADOR	CORREIA TRANSPORTADORA	
ABOO-00264			
ABOO-00360			
ABOO-00361			
ABOO-00259			
ABOO-00255	RASPADOR SEC INLINE		
ABOO-00213	SISTEMA DE CROMATOGRAFIA GASOSA	CROMATÓGRAFO A GÁS	
ABOO-00339			
ABOO-00204	SONDA DE AMOSTRAGEM DE GASES DA CAMARA DE FUMAÇA CONJUNTO GERAL DES. 421AG5-001	FORNO DE CLINQUER	

Os demais itens, dentre os 25 (vinte e cinco) supracitados, pela própria função que exercem, são classificados como materiais de uso e consumo, por não se

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

enquadrarem no conceito de produtos intermediários, uma vez que não exercem nenhuma atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, que acarrete a perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento.

FICHA TÉCNICA	DESCRIÇÃO DO PRODUTO	EQUIPAMENTO DE APLICAÇÃO	FUNÇÃO DO PRODUTO
ABOO-00016	OLEO KLUBERSYNTH GH6-460 REF.KLUBER	MOINHO VERTICAL PARA COMBUSTÍVEIS SÓLIDOS	MATERIAL APLICADO NOS EQUIPAMENTOS DO PROCESSO PRODUTIVO, ESSENCIAL NA <b>LUBRIFICAÇÃO</b> PARA DIMINUIR O ATRITO ENTRE OS SUBCONJUNTOS QUE SE MOVIMENTAM DENTRO DESTES EQUIPAMENTOS, TAIS COMO: BARRAMENTOS, EIXOS, MANCAIS, ROLAMENTOS, ETC...
ABOO-00154	OLEO MIN IND ISOVG1000 M- EXTRA HECLA	FORNO DE CLINQUER	MATERIAL APLICADO NOS EQUIPAMENTOS DO PROCESSO PRODUTIVO, ESSENCIAL NA <b>LUBRIFICAÇÃO</b> PARA DIMINUIR O ATRITO ENTRE OS SUBCONJUNTOS QUE SE MOVIMENTAM DENTRO DESTES EQUIPAMENTOS, TAIS COMO: BARRAMENTOS, EIXOS, MANCAIS, ROLAMENTOS, ETC...
ABOO-00143	CURVA 5" P/TUBULACAO DES:999-TP9-8001.0	TRANSPORTADOR PNEUMÁTICO	MATERIAL UTILIZADO COMO CONEXÃO PARA <b>EXECUTAR CURVAS NAS LINHAS DE TUBULAÇÃO</b> QUE TRANSPORTAM O PRODUTO EM ELABORAÇÃO ENTRE OS EQUIPAMENTOS DO PROCESSO PRODUTIVO.
ABOO-00113	FILTRO SEPARADOR SEC.REF.250.034-132	COMPRESSOR DE AR	MATERIAL UTILIZADO EM TUBULAÇÕES E EQUIPAMENTOS DO PROCESSO PRODUTIVO, ESSENCIAL PARA <b>FILTRAR A UMIDADE E AS IMPUREZAS</b> MALÉFICAS À QUALIDADE DOS LÍQUIDOS E FLUIDOS EM PROCESSAMENTO.
ABOO-00025	MANGOTE BORRACHAD=45MMX36MM HAVER	TURBINA DA ENSACADEIRA	MATERIAL UTILIZADO EM BOMBAS PARA <b>CONDUZIR E PRESSURIZAR LÍQUIDOS</b> E FLUIDOS EM PROCESSAMENTO ENTRE OS EQUIPAMENTOS AUTOMATIZADOS DO PROCESSO PRODUTIVO.
ABOO-00178	S739DVT EST1 FIBER OPTICS TRANSMITTER	MAÇARICO DO FORNO DE CLINQUER	MATERIAL APLICADO EM LINHAS DE TUBULAÇÃO E EQUIPAMENTOS DO PROCESSO PRODUTIVO, PARA <b>MEDIR E TRANSMITIR OS VALORES DE SINAIS ESPECÍFICOS</b> ESSENCIAIS AOS PROCEDIMENTOS, PARA OS SISTEMAS DE ACIONAMENTO DOS CONTROLADORES DO FUNCIONAMENTO AUTOMATIZADO DO PROCESSO PRODUTIVO.

Ressalte-se que o “Dinamômetro Digital” é utilizado em toda a fábrica, com a função de medição de tração de cabos e ancoragens para linhas de vida (segurança do trabalho); o “Sistema de Cromatografia Gasosa” e o “PLASMA/ICP-OES E ACESSÓRIOS” atuam no controle de qualidade da produção (análise de compostos orgânicos em amostras de resíduos), enquanto que a “Sonda de Amostragem” atua na captação dos gases do forno para análise.

Esclareça-se que, do total de produtos vistoriados pela “AFAG Engenharia” (375 itens), 245 foram classificados como bens do ativo imobilizado e os 130 restantes como produtos intermediários (*vide* arquivo eletrônico intitulado “ABOO - ANEXO X - Relatório Geral” – CD/DVD à fl. 362).

Ora, como já afirmado, de acordo com o disposto no § 6º do art. 66 do RICMS/02, as partes e peças somente geram direito a créditos do ICMS se forem contabilizadas com bens do ativo e se aumentarem a vida útil dos bens do imobilizado em que forem aplicadas, o que não foi comprovado nos autos pela Autuada, tanto no interlocutório de fls. 217/219 (anterior à perícia), em que lhe foram solicitadas provas nesse sentido, quanto na própria perícia.

Art. 66

(...)

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

(...)

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

§ 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. (Grifou-se)

Ressalte-se que no laudo apresentado pela “AFAG Engenharia” não consta nenhuma comprovação de que as partes e peças listadas nos Anexos 5 e 6 do Auto de Infração satisfaçam às condições estabelecidas no dispositivo legal supra, no tocante aos créditos de ICMS, especialmente quanto ao aumento da vida útil dos bens do imobilizado em que as partes e peças foram aplicadas.

Esclareça-se que uma parte de um bem somente pode ser imobilizada, de forma individualizada, se essa parte se enquadrar em uma das hipóteses previstas nos incisos II a IV do § 12 do art. 66 do RICMS/02, o que também não é o caso dos autos, seja por descumprimento das condições estabelecidas no § 6º do mesmo dispositivo (falta de contabilização), seja por falta de comprovação de que qualquer “parte” objeto da presente autuação atenda a uma das seguintes hipóteses:

- a) que o bem principal tenha sido imobilizado por partes;
- b) que a parte tenha vida útil diferente da vida útil do bem com o qual se relaciona;
- c) que essa parte tenha sido utilizada como sobressalente e que a parte substituída tenha sido imobilizada individualmente;
- d) que essa parte tenha sido agregada a um bem existente e tenha melhorado as condições e ampliado a vida útil econômica originalmente estimada do bem.

Por consequência, essas partes não são reconhecidas, de forma apartada, como um bem do ativo permanente, como é o caso, por exemplo, de “bombas” ou “motores” que integrem um outro bem individualizado do ativo imobilizado (máquinas, equipamentos, veículos, sistemas, entre outros).

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

(...)

II - a parte de bem imobilizado em partes;

Efeitos de 01/12/11 a 20/12/13



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“II - a parte de bem principal imobilizado em partes, devido à vida útil diferenciada das partes;”

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

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

(...)

§ 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. (Grifou-se.)

Por outro lado, sob o prisma do inciso V da Instrução Normativa nº 01/86, essas partes e peças também não se enquadram no conceito de produtos intermediários, uma vez que não exercem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, sendo caracterizadas como materiais de uso e consumo, sem direito a créditos de ICMS, por vedação expressa contida no art. 70, inciso III do RICMS/02.

Tomando como parâmetro apenas a forma como ocorre o desgaste de cada produto, as fichas técnicas apresentadas pela “AFAG Engenharia” podem ser assim resumidas:

O CONSUMO OCORRE POR DESGASTE NO ATRITO, DEFORMAÇÃO PLÁSTICA, FADIGA E RUPTURA.	O CONSUMO OCORRE POR DESGASTE NO ATRITO ENTRE AS PARTES MÓVEIS, DEFORMAÇÃO PLÁSTICA, FADIGA E RUPTURA.	O CONSUMO OCORRE POR DESGASTE NO ATRITO CINÉTICO ENTRE AS PARTES MÓVEIS, FADIGA E RUPTURA.	O CONSUMO OCORRE POR DESGASTE NO ATRITO, CISLHAMENTO, DEFORMAÇÃO PLÁSTICA, FADIGA E RUPTURA.	O CONSUMO OCORRE POR DESGASTE NO ATRITO, DEFORMAÇÃO PLÁSTICA E RUPTURA.
O CONSUMO POR DESGASTE NO ATRITO CINÉTICO ENTRE AS PARTES MÓVEIS, FADIGA E RUPTURA.	O CONSUMO OCORRE POR DESGASTE NO ATRITO ENTRE AS PARTES MÓVEIS, DEFORMAÇÃO PLÁSTICA, FADIGA, OXIDAÇÃO E RUPTURA.	O CONSUMO OCORRE POR DESGASTE NO ATRITO, RUPTURA E SATURAÇÃO DOS POROS DO ELEMENTO.	O CONSUMO OCORRE DURANTE O PROCEDIMENTO COM O DERRETIMENTO DA VARETA PELA CHAMA DO MAÇARICO.	O CONSUMO OCORRE POR DESGASTE NA ABRASÃO, DEFORMAÇÃO PLÁSTICA, FADIGA E RUPTURA.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O CONSUMO OCORRE POR DESGASTE NO ATRITO COM O LÍQUIDO OU FLUIDO EM PROCESSAMENTO, CAVITAÇÃO, DEFORMAÇÃO PLÁSTICA, FADIGA E RUPTURA.	O CONSUMO OCORRE POR DESGASTE NA ABRASÃO, CISALHAMENTO, DEFORMAÇÃO PLÁSTICA, IMPACTO, OXIDAÇÃO E RUPTURA.	O CONSUMO OCORRE POR DESGASTE NO ATRITO CINÉTICO ENTRE AS PARTES MÓVEIS, DEFORMAÇÃO PLÁSTICA, FADIGA E RUPTURA.	O CONSUMO OCORRE POR DESGASTE NO ATRITO CINÉTICO COM O LÍQUIDO EM PROCESSAMENTO, CAVITAÇÃO, DEFORMAÇÃO PLÁSTICA, FADIGA E RUPTURA.	O CONSUMO OCORRE POR EXAUSTÃO DOS COMPONENTES ELETROELETRÔNICOS E PERDA DA CAPACIDADE DIELÉTRICA.
O CONSUMO OCORRE POR PERDA DA VISCOSIDADE E VAZAMENTO PARA O MEIO EXTERNO.	O CONSUMO OCORRE POR DESGASTE, FADIGA, DEFORMAÇÃO PLÁSTICA E PERDA DA CAPACIDADE DIELÉTRICA.	O CONSUMO OCORRE POR EXAUSTÃO DOS COMPONENTES ELETROELETRÔNICOS, FADIGA E PERDA DA CAPACIDADE DIELÉTRICA.	O CONSUMO OCORRE POR DESGASTE NO ATRITO.	O CONSUMO OCORRE POR EXAUSTÃO DOS COMPONENTES ELETROELETRÔNICOS E PNEUMÁTICOS E PERDA DA CAPACIDADE DIELÉTRICA.
O CONSUMO OCORRE POR DESGASTENO ATRITO COM O LÍQUIDO OU FLUIDO EM PROCESSAMENTO, CAVITAÇÃO, DEFORMAÇÃO PLÁSTICA, FADIGA E RUPTURA.	O CONSUMO OCORRE POR DESGASTE NO ATRITO, CISALHAMENTO, DEFORMAÇÃO PLÁSTICA, IMPACTO E RUPTURA.	O CONSUMO OCORRE POR DESGASTE NA ABRASÃO, CISALHAMENTO, DEFORMAÇÃO PLÁSTICA, FADIGA E RUPTURA.	O CONSUMO OCORRE POR DESGASTE NO ATRITO, CAVITAÇÃO, DEFORMAÇÃO PLÁSTICA, FADIGA E RUPTURA.	

Verifica-se que a forma de desgaste dos produtos ocorre não em função de uma ação direta sobre o produto em elaboração, em contato físico com este, e sim em decorrência de fatores genéricos e abrangentes que determinam a vida útil de todo e qualquer produto, gerando, por consequência, a necessidade da substituição periódica dessas partes e peças, consideradas, como já afirmado, como materiais de uso e consumo, uma vez que não se enquadram na exceção prevista no inciso V da Instrução Normativa nº 01/86.

Assim sendo, afigura-se correta a glosa dos créditos efetuada pela Fiscalização, uma vez que os créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo e mercadorias/bens alheios à atividade do estabelecimento são expressamente vedados pela legislação de regência do imposto, nos termos do art. 70, incisos III e XIII, do RICMS/02.

Esclareça-se que a Fiscalização considerou que alguns bens que foram objeto da glosa de seus respectivos créditos seriam alheios à atividade do estabelecimento, por não exercerem nenhuma ação intrínseca no processo produtivo propriamente dito (nas fases de extração de calcário/argila e fabricação do cimento).

No entanto, é prescindível no caso presente qualquer análise sobre esse tipo de conceituação, ou seja, se determinado bem é ou não alheio à atividade do estabelecimento autuado, uma vez que os produtos objeto da autuação sequer foram contabilizados como ativo imobilizado.

Além disso, como já afirmado anteriormente, como os bens objeto da autuação se referem a partes e peças que não atendem ao disposto no § 6º do art. 66 do RICMS/02, não gerando, pois, direito a créditos do ICMS, independente de serem ou não alheios à atividade do estabelecimento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em lhe dar provimento para restabelecer as exigências relativas aos produtos lâminas e elo. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Carlos Alberto Moreira Alves e Sauro Henrique de Almeida, que lhe negavam provimento, nos termos do acórdão recorrido. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Eduardo de Souza Assis.

**Sala das Sessões, 30 de setembro de 2016.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Presidente**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Relatora**

D