

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.534/17/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000640353-85
Impugnação: 40.010142177-67
Impugnante: Lafargeholcim (Brasil) S.A.
IE: 059073229.10-63
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO - Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, majorada pela reincidência, conforme disposto nos §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, decorrente do aproveitamento indevido de créditos do imposto, no período 01/01/11 a 31/12/11 provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, majorada pela reincidência, conforme disposto nos §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 90/112, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 210/252.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 259/276, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e no mérito, por não reconhecer a

decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período 01/01/11 a 16/12/11 e pela procedência do lançamento.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CC/MG decorre do disposto no art. 146, parágrafo único, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335 de 22/06/11.

DECISÃO

Da Preliminar

Do pedido de perícia

A Impugnante requer a realização perícia técnica, apresentando os quesitos de fls. 111/112 e indica assistente técnico.

Os quesitos apresentados pela Impugnante têm por finalidade descrever os produtos relacionados no Auto de Infração, indicar seu local de aplicação (quesito 1), informar se são consumidos imediata e integralmente no processo produtivo da Autuada (quesito 2), se entram em contato físico com o produto final (quesito 3), se são essenciais ao processo produtivo (quesito 4).

Entretanto, o referido exame pericial mostra-se absolutamente desnecessário, na medida em que se encontram acostados aos autos a planilha Anexo 3 – Demonstrativo dos itens com informações que subsidiaram sua classificação, o Estorno ou Manutenção do crédito, constante do CD de fls. 51, contendo as informações retiradas do registro C170 (itens de notas fiscais de Entradas) da Escrituração Fiscal Digital – EFD, dados informados pela Contribuinte após solicitação da Fiscalização (aplicação/função do bem, local de aplicação/setor, descrição do equipamento principal e sua função no processo produtivo), além de responder se entra ou não em contato com o produto que se industrializa e qual a atuação sobre o produto.

Como se vê, consta dos autos todas as informações suficientes para responder aos questionamentos feitos pela Impugnante.

As demais questões serão respondidas à luz da legislação (Lei nº 6.763/75, RICMS/02), e de acordo com as normas para classificação dos bens em materiais de uso e consumo, observando-se a Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Ressalte-se que a prova pericial, como meio probatório especial, deve ser viável, útil e necessária, sendo que um dos fatores determinantes para a realização de uma perícia é a ausência de provas documentais esclarecedoras do fato, o que não ocorre na espécie aqui tratada.

Assim, indefere-se o pedido de perícia, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, por se mostrar desnecessária para a elucidação da questão e por encontrar o Auto de Infração suprido de todos os elementos necessários à análise da controvérsia.

Do Mérito

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos às entradas de materiais destinados a uso e consumo do estabelecimento, escriturados no livro Registro de Entradas, no período de 01/01/11 a 31/12/11.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, majorada pela reincidência, conforme disposto nos §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Instruem os autos o Relatório Fiscal de fls. 27/30, o Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 36), o Demonstrativo de Apuração do ICMS estornado (fls. 38/49), CD de fls. 51, contendo planilha Demonstrativo dos Itens com informações que subsidiaram sua classificação o Estorno ou Manutenção do crédito, cópia do Registro de Entradas por amostragem (fls. 65/75) e Notas Fiscais de Entradas por amostragem (fls. 77/88).

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores anteriores a 16/12/11, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, uma vez que a lavratura do Auto de Infração, com ciência do Contribuinte, só ocorreu em 16/12/16, ou seja, mais de 5 (cinco) anos após a ocorrência dos fatos.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 76977 RS 2011/0191109-3, de 12/04/12:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

(...)

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262).AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME (GRIFOU-SE)

Mais recentemente, pronunciou-se o STJ, no Agravo Regimental nos EDcl no REsp 1264479/SP, em acórdão de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, publicado em 10/08/16.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO REsp 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

E também no AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 533.405 –RS (2014/0144927-8):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ARTIGO 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 973.733/SC, SOB O RITO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU A COMPREENSÃO DE QUE NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO NÃO HÁ O PAGAMENTO ANTECIPADO – CASO DOS AUTOS -, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É AQUELE ESTABELECIDO NO ART. 173, I, DO CTN.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2011 somente expirou em 31/12/16, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 16/12/16.

A Fiscalização, mediante análise do livro Registro de Entradas, dos arquivos eletrônicos e das informações prestadas pelo Contribuinte, identificou que a Autuada se apropriou, indevidamente, de créditos relativos a mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento.

A Impugnante fundamenta sua defesa na alegação de que as mercadorias objeto do estorno, são produtos intermediários do processo produtivo de cimento, e não bens destinados ao uso e consumo do seu estabelecimento, sendo devida a apropriação dos créditos de ICMS.

Discorre sobre a não cumulatividade do ICMS, prevista no art. 155, inciso I, § 2º da CF/88), e na Lei Complementar nº 87/96 (art. 19 e 20), e transcreve o art. 28 da Lei Estadual nº 6.763/75, que cuida do ICMS no estado de Minas Gerais.

Destaca o art. 66 do RICMS/02 que admite expressamente que seja abatido do imposto incidente nas operações ou prestações realizadas, o valor do ICMS corresponde a diversas situações, dentre elas a aquisição de produtos intermediários (inciso V, alínea b) e a entrada de bens destinados ao uso e consumo a partir de 1º de janeiro de 2020 (inciso X).

Por oportuno, transcreve-se a legislação de regência da matéria.

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

A cobrança fiscal tem por base os seguintes dispositivos contidos na legislação tributária, disciplinados na Lei Complementar nº 87/96, bem como na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02, da seguinte forma:

Lei 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.

(...)

§ 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.

(...)

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

(...)

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

(...)

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

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1o de janeiro de 2020;

(Grifou-se).

A Lei nº 6.763/75, que institui o ICMS, abordou o crédito do ICMS do ativo imobilizado nos mesmos termos da legislação hierarquicamente superior:

Art. 29. O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo imobilizado, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

(...)

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;

A Impugnante sustenta que no tocante à possibilidade de aproveitamento dos créditos provenientes da aquisição dos chamados bens intermediários, cuja previsão encontra-se disposta no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02, regulado pela Instrução Normativa nº 01/86, impõe-se o atendimento aos três requisitos, a saber: i) consumo imediato, porém sem incorporação ao produto final (do contrário seria matéria-prima); ii) o consumo integral; e iii) essencialidade no processo produtivo.

Como já exposto anteriormente, o art. 33, inciso I, da nº Lei Complementar nº 87/96, prevê que as entradas de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento somente darão direito ao crédito a partir de janeiro de 2020.

A vedação expressa ao creditamento do ICMS foi transcrita no art. 70, inciso III, do RICMS/02:

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;

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

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 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; (Grifou-se).

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

Alega a Impugnante que a conclusão fiscal decorreu de análise limitada e superficial do processo produtivo da Impugnante, tendo sido fundamentada apenas na análise de documentos e de registros contábeis.

Aduz que a documentação trazida aos autos permite inferir que os bens ali mencionados são diretamente utilizados e indispensáveis para a prática da atividade econômica da Autuada.

Primeiro cabe esclarecer que a Autuada tem como atividade econômica principal a fabricação de cimento, e de acordo com as informações expostas em sua impugnação, seu processo produtivo pode ser dividido nas seguintes etapas:

- 1 – Extração: extração das matérias-primas calcário e argila. Ocorre a céu aberto ou em jazidas subterrâneas;

- 2 – Britagem: redução do calcário a uma granulometria adequada ao seu processo industrial;

- 3 – Pré-homogeneização: como o calcário e a argila são estocados separadamente, na baía de cada um dos metais (argila e calcário) há um equipamento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

encarregado de misturar as cargas, garantindo uma pré-homogeneização, sendo submetidas a diversos ensaios;

- 4 – Dosagem: dosagem do calcário e da argila para trituração no moinho de “cru”, com base em parâmetros químicos preestabelecidos, controlada por balanças dosadoras;

- 5 – Moagem do “cru” – a mistura obtida na etapa anterior submete-se a um processo de moagem no moinho de bolas, rolos ou barras. Nesse processo são utilizados gases quentes residuais dos fornos de clínquerização, os quais são empregados como fonte de calor para a secagem dessa “farinha”;

- 6 – Homogeneização: realizada em silos verticais de grande porte por meio de processos pneumáticos e por força gravitacional;

7 – Clinquerização (pré-aquecimento, cozedura e resfriamento): remoção da umidade restante do “cru”, iniciando-se o processo de descarbonatação. Em seguida a mistura “cru” é cozida (calcinada), nos fornos rotativos, formando-se um material incandescente que é em seguida submetido a um processo de resfriamento e o clínquer tem a sua temperatura reduzida a aproximadamente 80°C. O resultado desse processo é o clínquer, cujo aspecto é de bolotas escuras;

8 – Moagem e adições: o cimento é obtido a partir da moagem do clínquer, gesso e aditivos (cinzas volantes, escórias do alto forno, filler calcário), em moinhos tais quais os moinhos de cru;

9 – Estocagem e expedição: o cimento é estocado e submetido a diversos testes de qualidade, antes de ser enviado à expedição.

A Impugnante sustenta que os créditos glosados pelo Fisco se referem a produtos intermediários, *“os quais foram consumidos ao longo do processo produtivo para integrar o produto final, guardadas as particularidades de cada material, sob a natureza jurídica de produto intermediário”*.

Cita como exemplos:

- correia transportadora, utilizada para transportar areais, pequenos agregados, materiais embalados ou mesmo resíduos para serem processados, aplicados na etapa 2 (britagem);

- Placa de desgaste: material refratário utilizado no revestimento interno dos fornos onde ocorre a calcinação do cimento (clínquerização) – Etapa 7;

- Manga filtrante: elemento de feltro agulhado, por meio do qual ocorre a segregação do ar e do pó. São utilizados nos filtros de manga que controlam a emissão dos finos provenientes do processo de moagem na atmosfera.

Por oportuno, à vista das alegações da Impugnante de que os créditos estornados pela Fiscalização se referem a itens enquadrados no conceito de produto intermediário, traz-se a Instrução Normativa SLT nº 01/86, que define produto intermediário para efeito de creditamento do imposto.

Confira-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT N° 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 n° 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, imediata e integralmente, no curso da industrialização;

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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 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.

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

(Grifou-se)

Como se vê, a IN nº 01/86, encontra-se perfeitamente alinhada com o disposto no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02, que define o produto intermediário como aquele empregado diretamente no processo produtivo e ainda aqueles que sejam consumidos ou integram o produto final.

Depreende-se do instrumento normativo supratranscrito que produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização,

integrando-se ao novo produto, e por extensão aquele que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediate e integralmente no curso da industrialização.

A questão então é estabelecer o que se entende por consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A referida norma 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 (inciso I).

Estabelece que, entende-se por “consumo integral” o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total. E ainda que, 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 (inciso II).

Dos incisos I e II, os seguintes pressupostos básicos para considerar um produto como intermediário: i) deve ser um produto individualizado; ii) deve ser consumido diretamente no processo de industrialização; e iii) não deve comportar recuperação ou restauração.

O inciso III da referida IN nº 01/86, trata de excluir do conceito de produto intermediário explicitamente as ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deterioreem no processo de industrialização não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento na linha de produção.

Também estão excluídas 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 (inciso IV).

Pode-se destacar dos itens excluídos que estes não atendem aos pressupostos básicos: não se exaurem na linha de produção e não se constituem produtos individualizados.

Entretanto, o inciso V da IN nº 01/86 traz uma exceção no caso das partes e peças, vigente à época da autuação.

Ressalta que se inserem no conceito de “produtos intermediários” as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvam 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe destacar que, nesse caso, as partes e peças devem atender a todos os requisitos da IN nº 01/86, assim como os demais itens, de forma cumulativa, quais sejam:

- sejam caracterizados como produto individualizado;
- atuem na linha principal de produção;
- sejam essenciais à obtenção do novo produto;
- resultem exauridos após a sua utilização na finalidade que lhes é própria;
- não comportem recuperação ou restauração, total ou parcial.

Assim, sob a ótica da Instrução Normativa nº 01/86, todo produto que não se enquadre no conceito de produto intermediário é considerado material de uso e consumo, que não gera direito a crédito do ICMS, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02.

Com fundamento na legislação anteriormente exposta e na planilha Anexo 3 – Demonstrativo dos Itens com informações que subsidiaram sua classificação, o Estorno ou Manutenção do crédito, constante do CD de fls. 44, passa-se à análise dos casos específicos apresentados pela Impugnante.

- Correia transportadora:

Na impugnação a Autuada informa que as correias transportadoras são utilizadas para transportar areias, pequenos agregados, materiais embalados ou mesmo resíduos para serem processados e utilizados como combustível nos fornos, passando a integrar a matriz do clínquer, na qualidade de matéria-prima deste.

Consta do Anexo 3 diversas correias e respectivas informações apresentadas pelo Contribuinte:

- correias transportadoras, aplicadas no transporte dos materiais: cimento (ensacadeira), clínquer (forno de clínquer), argila (britagem de argila), calcário (britagem de calcário), escória (secador de escória);
- correia sem fim, utilizadas nas “Balanças de Pesagem”, função: pesagem de material.

Aduz o Fisco que a correia transportadora presta-se a retirar o produto de um local e levar para outro (transporte).

Constata-se que as citadas correias são partes/peças de equipamento de transporte de materiais, portanto, são meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, não desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa. Portanto, não se enquadram como material intermediário.

Outros itens relacionados ao transporte de materiais: válvula borboleta (transportador pneumático), elo (cadeia arrastadora), caçamba em inox (elevador de caçamba), lonas, pás (transporte de materiais).

Correto o estorno dos créditos relativos às aquisições das correias.

- Placa de desgaste:

Na impugnação a Autuada informa que se trata de material refratário utilizado no revestimento interno dos fornos onde ocorre a calcinação do cimento utilizado na Etapa 7 (clinquerização).

Consta do Anexo 3 as seguintes placas:

- Placas de desgaste: aplicação Resfriador Planetário, revestimento do Forno de Clínquer.

- Diversas Placas (placas de revestimento, placas de impacto, Placa ZY) aplicadas no revestimento dos seguintes equipamentos: “Moinho de Bolas”, que tem como função moagem de cimento; revestimento do “Britador de Calcário”, que tem como função a britagem de calcário; revestimento do Secador de escória”, que tem como função a secagem da escória.

- Placa deslizante: utilizadas no revestimento da ensacadeira, que tem a função de ensacamento do cimento.

A Fiscalização aduz que as placas, constantes do Auto de Infração e com informações detalhadas no Anexo 3, muito embora estejam sendo utilizadas em equipamentos do processo produtivo do cimento, são peças, e como tal, devem atender às condições de admissibilidade do crédito previstas na Instrução Normativa SLT nº 01/86, especificamente no inciso V, já transcrito anteriormente, no que diz respeito à atuação particularizada, essencial e específica.

Assevera que as placas são utilizadas para revestir determinadas máquinas/equipamentos, com vistas à proteção dos mesmos, utilização esta que não tem nada de particularizada.

A Impugnante alega que o contato físico que o clínquer mantém com os materiais refratários, que revestem internamente os fornos, provoca o intenso desgaste destes, e que durante a fase de clinquerização, um líquido que se infiltra nos refratários formando uma espécie de colagem, se desprende com o passar do tempo se incorporando ao clínquer, e por consequência, ao produto final.

Como já exposto anteriormente, no caso de parte ou peça exige-se que esta desenvolva atuação particularizada, essencial e específica na linha de produção e que, além disso, tenha contato físico com o produto objeto da industrialização.

Outrossim, não é suficiente que haja o contato físico da parte/peça com o produto em fabricação. A legislação exige ainda que este contato seja tal que implique na perda de suas dimensões ou características originais, até o ponto do exaurimento, resultando daí a necessidade de substituição.

Entretanto, as placas são partes e peças, mas o seu desgaste não se dá em razão de cumprimento de finalidade específica no processo industrial, sendo apenas componentes de estrutura estável e duradoura, cuja manutenção pode importar em sua substituição.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As placas, cujos créditos foram estornados pela Fiscalização não se enquadram nas premissas acima descritas, portanto, não são consideradas materiais intermediários, mas sim material de uso e consumo.

- Manga filtrante:

A Autuada informa que se trata de elemento de feltro agulhado, por meio do qual ocorre a segregação do ar e do pó. São utilizados nos filtros de manga que controlam a emissão dos finos provenientes do processo de moagem na atmosfera, na etapa de “clinquerização”.

Consta do Anexo 3 as seguintes informações:

- Mangas filtrantes de poliéster, componentes do “Filtro de Mangas”, aplicadas para “Filtragem de particulados”, local de aplicação: Ensacadeira, Forno de Clínquer, Moagem de Carvão, Moagem de Cimento e Secador de Escória.

Não se deve perder de vista que, nos casos das partes e peças deve-se observar que estas devem ser mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, devem desenvolver atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, deve ter contato físico com o produto que se industrializa, que resulte na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento.

Como se vê, notoriamente são partes/peças do equipamento “filtro de mangas”, e têm por finalidade atender as disposições legais da legislação ambiental, restando claro que não fazem parte do processo de produção de cimento.

Portanto, não atende as disposições da IN nº 01/86 para se enquadrar como material intermediário.

A Impugnante assevera que, em relação às mangas filtrantes, é importante destacar o posicionamento já adotado pelo E. Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, no julgamento da impugnação aviada pela própria Autuada nos autos do PTA nº 01.000172658-68 (Acórdão nº 19.886/12/2ª), onde o Relator, utilizou excerto do voto, no PTA 01.000139007-80, Acórdão 15.795/03/3ª, que considerou como produtos intermediários, entre outros, mangas e mangas filtrantes, posicionamento esse mantido na decisão do PTA nº 01.000172658-68 (Acórdão nº 19.886/12/2ª).

A jurisprudência recente deste Conselho de Contribuintes é no sentido de ratificar o estorno dos créditos relativos aos bens utilizados na preservação ambiental, conforme decisões consubstanciadas nos Acórdãos nº 18.764/10/2ª, nº 20.113/13/2ª, nº 21.918/13/15/1ª, dentre outros. Trechos transcritos:

ACÓRDÃO Nº 18.764/10/2ª (DECISÃO IRRECORRÍVEL)

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. CONSTATOU-SE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE FIM DO ESTABELECIMENTO, NOS TERMOS DO ART. 1º, INCISO

IV DA IN DLT 01/98. INFRAÇÃO PARCIALMENTE CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO XIII DA PARTE GERAL DO RICMS/02. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELA FISCALIZAÇÃO. DEVE-SE, AINDA, EXCLUIR AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AOS EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA: "A) PREPARAÇÃO E MANUSEIO DAS MATÉRIAS-PRIMAS" E "B) MOAGENS DO CLINQUER E DEMAIS MATÉRIAS-PRIMAS" (RESPOSTAS AO QUESITO 2.B DA IMPUGNANTE), OBSERVANDO-SE QUE, NO CONCEITO DE EQUIPAMENTOS, NÃO ESTÃO COMPREENDIDOS OS BENS DESTINADOS À PRESERVAÇÃO AMBIENTAL, INFRAESTRUTURA, CONSTRUÇÃO DE PRÉDIO, EDIFICAÇÃO, FUNÇÃO ESTRUTURAL, SUPORTE, FIXAÇÃO, ARRUAMENTO, PASSARELAS, CORRIMÃOS, ILUMINAÇÃO, RODAPÉ, COBERTURA (JUSTIFICATIVAS CONSTANTES DO LAUDO PERICIAL PARA SE CONSIDERAR O BEM COMO ALHEIO À ATIVIDADE FIM DO CONTRIBUINTE). CORRETAS, EM PARTE, AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS CORRESPONDENTES MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA CAPITULADAS, RESPECTIVAMENTE, NOS ARTS. 56, II E 55, XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

(...)

DECISÃO

(...)

C) "... A ATIVIDADE DE UMA EMPRESA SE RESUME NA APLICAÇÃO DE MEIOS E RECURSOS COM A FINALIDADE DE LUCRO, E POR ASSIM SER, QUAISQUER BENS SÃO EM TESE IMPRESCINDÍVEIS PARA OPERAÇÃO DA FÁBRICA. CONTUDO, É POSSÍVEL QUE UM BEM EMBORA IMPRESCINDÍVEL TENHA UMA APLICAÇÃO DESAFETA À ATIVIDADE TRIBUTADA DO CONTRIBUINTE";

(...) JÁ SE OBSERVOU QUE NEM TODO BEM INTEGRANTE DA PLANTA INDUSTRIAL É CLASSIFICADO COMO BEM DE PRODUÇÃO, ENTENDENDO-SE POR ESTES OS QUE EFETIVAMENTE TRANSFORMAM MATÉRIA PRIMA, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAIS DE EMBALAGEM EM ESPÉCIE NOVA. (...) AS OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, DESTINADAS À CIRCULAÇÃO E ABRIGO DE PESSOAS; AS DESTINADAS À PROTEÇÃO DE MÁQUINAS, DE INSTALAÇÕES E DE MATERIAIS (...); AS REFERENTES À ILUMINAÇÃO E ARRUAMENTO SÃO MANIFESTAMENTE DESAFETAS AO ICMS. NÃO GERAM DIREITO AO CRÉDITO";

E) "QUALQUER EQUIPAMENTO DE PRESERVAÇÃO AMBIENTAL, INCLUSIVE DO AMBIENTE DE TRABALHO, É DESAFETO AO ICMS. TRATA-SE DE EXEMPLO CARACTERÍSTICO DA NÃO INCIDÊNCIA NATURAL DO

ICMS, DE ATIPICIDADE DA ATIVIDADE, FILTRAGEM DE GASES/AR, PARA SE CONSUBSTANCIAR COMO ASPECTO MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO, UMA VEZ QUE A MATERIALIDADE DO TRIBUTO É A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, E EFLUENTES ATMOSFÉRICOS NÃO CONSTITUEM MERCADORIA, TAMPOUCO O SEU DESCARTE NA ATMOSFERA CONSISTE EM CIRCULAÇÃO.”.

(...)

(DESTACOU-SE)

Acórdão: 20.113/13/2ª

ORIGEM: DF/POÇOS DE CALDAS

(...)

DECISÃO

(...)

CRÉDITO DE ICMS – BENS DO ATIVO PERMANENTE ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO

(...)

PROJETO DE CONTROLE E MONITORAMENTO DE EMISSÃO DE GASES E PROJETO NEW SODEBERG

CONFORME DESCRITO PELA IMPUGNANTE, O PROJETO DE CONTROLE E MONITORAMENTO DE EMISSÃO DE GASES CONTEMPLA A AQUISIÇÃO E INSTALAÇÃO NAS DEPENDÊNCIAS INDUSTRIAIS E, ESPECIFICAMENTE, NAS SALAS DE CUBAS DA FÁBRICA DE ALUMÍNIO, DE SISTEMAS DE MONITORAMENTO CONTÍNUO DAS EMISSÕES GASOSAS (CONCENTRAÇÕES DE FLUORETO DE HIDROGÊNIO, DIÓXIDO DE CARBONO, DIÓXIDO DE ENXOFRE E VAPOR DE ÁGUA), DE FUNDAMENTAL IMPORTÂNCIA PARA ATENDER ÀS NORMAS AMBIENTAIS, MEDIDA INDISPENSÁVEL AO REGULAR EXERCÍCIO DA ATIVIDADE DA EMPRESA.

EM RELAÇÃO AO PROJETO NEW SODEBERG, A IMPUGNANTE INFORMA QUE O PROJETO VISA A REVITALIZAÇÃO E A MODERNIZAÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO E DOS SISTEMAS LIGADOS À ÁREA DE REDUÇÃO DE ALUMÍNIO, UTILIZANDO NOVAS TECNOLOGIAS PARA MINIMIZAR AS EMISSÕES ATMOSFÉRICAS DA SALA DE CUBAS, BEM COMO A REDUÇÃO DA EXPOSIÇÃO OCUPACIONAL DOS OPERADORES.

É NOTÓRIO QUE TAIS PROJETOS TÊM POR FINALIDADE ATENDER AS DISPOSIÇÕES LEGAIS DA LEGISLAÇÃO AMBIENTAL, RESTANDO CLARO QUE NÃO FAZEM PARTE DO PROCESSO DE PRODUÇÃO DE ALUMÍNIO.

ASSIM, O CREDITAMENTO DO IMPOSTO ORIGINÁRIO DAS AQUISIÇÕES DE TAIS BENS NÃO ESTÃO AUTORIZADOS, POR FORÇA DA LEGISLAÇÃO MINEIRA, INDEPENDENTEMENTE DE QUE TAIS PRODUTOS SEJAM CONCEITUADOS COMO BENS DO ATIVO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PERMANENTE PELA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA E PELA LEI Nº 6.404/76.

(...) (DESTACOU-SE) .

Pelas razões expostas, correto o estorno dos demais itens relacionados na planilha Anexo 3:

- Diversos parafusos, arruelas, eixos, trava, porcas, tirante, etc., utilizados para fixação de equipamentos;

- Cartucho Cardox, parte do “Sistema de limpeza de Torres Ciclones”, que tem como função limpeza de material;

- Pá amassadora, componente do Misturador material; pastilha de cerâmica e bico (Forno Queimador), todos do Forno de Clínquer;

- Diversos itens descritos como “Material de consumo outros”, bonés, cestas de natal, formulário, papel, porta-crachá, sacolas, tinta preta, gás nitrogênio.

Correto o estorno de créditos promovido pela Fiscalização.

Corretas também as exigências da Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 e da Multa Isolada, prevista no inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado.

A Impugnante alega que a suposta apropriação indevida de créditos de ICMS deu-se em razão de divergência de interpretação no tocante à natureza das mercadorias adquiridas, e que não se trata de descumprimento de obrigação acessória, devendo esta ser cancelada.

Destarte, a penalidade aplicada se amolda perfeitamente à conduta praticada pelo Contribuinte de apropriar-se de créditos do imposto em desacordo com a legislação tributária, conduta esta devidamente caracterizada nos autos.

Cabe destacar que a multa isolada foi majorada em 100% (cem por cento), em razão da constatação de dupla reincidência, com fulcro nos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75.

Da análise dos documentos comprobatórios da reincidência acostados aos autos pela Fiscalização, conforme Relatório de fls. 29/30, e documentos de fls. 61/63 (telas do Sistema de Informação e Controle da Arrecadação e Fiscalização - SICAF), verifica-se que ficou caracterizada a dupla reincidência aplicável a todo o período autuado, com base nos PTAs cujas decisões são irrecorríveis na esfera administrativa: nºs 01.000157338.48, Acórdão nº 18.086/08/2ª, publicado em 06/09/08; nº

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

01.000158927-33, Acórdão nº 18.582/09/2ª, publicado em 30/12/09; e PTA nº 01.000159814-26, Acórdão nº 3.554/10/CE, publicado em 08/05/10.

Portanto, correta a majoração de 100% (cem por cento), aplicável a todo o período autuado.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de Substabelecimento protocolado no CC/MG em 27/06/2017 sob o nº 17.482. Ainda, em preliminar, pelo voto de qualidade, em indeferir o pedido de perícia. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Antônio Ataíde de Castro, que o deferiam. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Antônio Ataíde de Castro, que o julgavam parcialmente procedente para excluir as exigências referentes as placas de revestimento, correias transportadoras, raspador de moinho e mangas. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 29 de junho de 2017.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator designado

T

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.534/17/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000640353-85	
Impugnação:	40.010142177-67	
Impugnante:	Lafargeholcim (Brasil) S.A.	
	IE: 059073229.10-63	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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.

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado para formalizar as exigências relativas a imputação fiscal de aproveitamento de créditos referentes às entradas de materiais considerados pelo Fisco como destinados a uso e consumo do estabelecimento, escriturados no livro Registro de Entradas, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2011.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, ambas capituladas na Lei n.º 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 n.º 6.763/75.

Da Perícia

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender que seja necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do processo.

Os quesitos formulados demonstram que o pedido suscitado pela Impugnante envolve questões que requerem a produção de prova pericial.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, sempre que houver necessidade de conhecimento técnico e específico deverá haver perícia, pois seu resultado será útil para o deslinde da questão.

Ressalte-se que, embora existam nos autos elementos trazidos pelas partes estes são apresentados na tentativa de sustentar seu posicionamento. Portanto, há confronto na interpretação dos elementos existentes nos autos. Assim, apenas um perito

pode, a partir de uma análise técnica, dirimir tais discussões e, o resultado da prova pericial terá utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, observado o disposto no inciso III do art. 154 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747 de 03 de março de 2008, o requerimento de perícia deve ser deferido.

Do Mérito

A questão tratada nos autos diz respeito a uma imputação fiscal de aproveitamento de créditos referentes às entradas de materiais considerados pelo Fisco como destinados a uso e consumo do estabelecimento, escriturados no livro Registro de Entradas, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2011.

Para melhor esclarecimento da questão cumpre ressaltar o processo produtivo da Impugnante o que se passa a fazer com base em informações extraídas da manifestação da própria Defendente, bem como de outros processos da mesma natureza.

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 Impugnante:

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.

→ 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.):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, verifica-se que as placas de revestimento, correias transportadoras, raspador de moinho e mangas, cujo crédito foi estornado pelo Fisco, não podem ser classificados como materiais de uso e consumo.

Ao contrário da decisão majoritária, penso que os créditos relativos a tais produtos devem ser integralmente mantidos por tratarem-se de produtos intermediários.

O aproveitamento de créditos do ICMS estabelecido no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” da Constituição Federal, encontra-se disciplinado, como regra geral, no art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96 que assim determina:

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.

§ 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.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

§ 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:

.....
§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Assim, como pode ser visto na legislação complementar acima transcrita, a única vedação textual trazida pela norma é quanto aos veículos de transporte pessoal até mesmo porque a Lei Complementar n.º 87/96, assim como a própria Constituição Federal, permite o aproveitamento do crédito do material denominado de uso e consumo, mas determina prazo para que tal direito seja exercido.

Na esteira da Lei Complementar n.º 87/96, o Estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS estabelecendo, no art. 31 da Lei n.º 6.763/75, as hipóteses em que não será aproveitado o crédito, a saber:

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

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência do imposto, salvo previsão em contrário da legislação tributária;

II - o imposto relativo à operação ou à prestação, quando a operação ou a prestação subseqüente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, inclusive a utilizada na produção, na geração ou na extração, estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, exceto, observado o disposto no § 3º do artigo 32, quando destinada a exportação para o exterior;

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

IV - em se tratando de recebimento em operação interestadual de mercadoria em que tenha sido empregado componente importado do exterior e não tenha sido informado no documento fiscal o respectivo percentual de Conteúdo de Importação, o valor que exceder à aplicação da alíquota

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interestadual estabelecida para operação com mercadorias importadas do exterior.

§ 1º Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subsequente estiver beneficiada com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheio à atividade do estabelecimento o veículo de transporte pessoal.

§ 3º Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o abatimento de que trata a alínea "a" do item 4 do § 5º do art. 29, na proporção das operações e prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações e prestações, conforme dispuser o regulamento.

Como pode ser visto das normas transcritas, a Lei n.º 6.763/75 também não tratou diretamente da conceituação dos materiais alheios à atividade do estabelecimento para fins de aproveitamento de crédito.

Já o Regulamento do ICMS cuida da questão do aproveitamento de créditos do ICMS, dentre outros, no art. 66, que assim determinava à época da ocorrência dos fatos geradores constantes dos presentes autos:

CAPÍTULO II

Do Crédito do Imposto

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;

II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º, 12, 13, 16, 18 e 19 deste artigo;

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

IV - às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

.....
VIII - a combustível, lubrificante, pneus, câmaras-de-ar de reposição ou de material de limpeza, adquiridos por prestadora de serviços de transporte e estritamente necessários à prestação do serviço, limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios;

IX - a defensivo agrícola, adquirido por produtor rural, para uso na agricultura;

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2020.

..... (grifos não constam do original)

Portanto, o Regulamento do ICMS já define mais estreitamente qual é o produto intermediário que enseja direito a crédito do ICMS explicitando que é aquele adquirido para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização.

É exatamente neste conceito que se inserem os produtos placas de revestimento, correias transportadoras, raspador de moinho e mangas, cujo crédito foi objeto de estorno neste processo.

O crédito relativo a tais produtos é possível, mesmo em se considerando a Instrução Normativa SLT n.º 01/86, segundo a qual, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto ou aquele que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A citada 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.

As Mangas, por exemplo, cujos créditos são discutidos nos autos, faz parte do forno nos quais a matéria-prima é levada para transformação por altas temperaturas, constituindo-se em elemento de feltro agulhado, por meio do qual ocorre a segregação do ar e do pó. São utilizadas nos filtros de manga.

Trata-se de despoeiradores de forno que capturam e retornam aproximadamente matéria-prima ao processo produtivo. O material coletado é levado ao forno, tornando-se o clínquer que dá origem ao cimento.

Portanto, o Sistema de Filtro de Mangas captura matéria-prima que seria dissipada, retornando-a ao forno para produção de cimento e, nesta condição está perfeitamente inserido no processo produtivo da Impugnante, desempenhando papel crucial em contato direto com a matéria-prima que gera a mercadoria da Impugnante que será, posteriormente, tributada em sua saída.

Se parte do cimento que é produzido decorre justamente da captura da matéria-prima que seria dispersada no ambiente, resta claro que as mangas não estão em linha marginal de produção, mas são a ela inerentes.

Resta ainda demonstrado o impacto das mangas no resultado final da produção da Impugnante.

Da mesma forma as placas de revestimento, correias transportadoras e raspador de moinho, tem contato direto com o produto final e são responsáveis pela conclusão do processo produtivo da Impugnante.

A correia transportadora e o raspador de moinho são utilizados no transporte de areais, pequenos agregados, materiais embalados ou mesmo resíduos para serem processados, aplicados na etapa de britagem.

As placas de revestimento constituem-se em material refratário utilizado no revestimento interno dos fornos onde ocorre a calcinação do cimento (clínquerização).

Portanto, todos os produtos elencados neste voto estão diretamente em contato com a matéria prima do produto final da Impugnante.

Note-se que a questão não é saber se a Impugnante pode produzir funcionar sem as placas de revestimento, correias transportadoras, raspador de moinho e mangas, mas saber se tais produtos participam da fabricação do seu produto na forma como é vendido.

Ademais, a essencialidade de tais produtos se revela por estes viabilizarem a produção e venda do cimento, que por sua vez é sujeita ao ICMS.

O processo produtivo em tela apenas encerra-se com a saída da mercadoria do estabelecimento industrial. Não seria possível admitir-se outro conceito para o

processo produtivo, ainda no caso do imposto estadual, visto que é exatamente a operação de circulação de mercadoria que se constitui em fato gerador do ICMS.

Assim, tem-se o perfeito enquadramento dos produtos retrocitados no item V da Instrução Normativa SLT n.º 01/86, na forma da redação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, qual seja, 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*, razão pela qual assevera-se correto o aproveitamento do crédito nas entradas destes produtos.

Diante do exposto, em preliminar, defiro o pedido de perícia tendo em vista que a matéria tratada nos autos requer análise técnica específica para sua conclusão. Contudo, ficando vencida em relação a esta preliminar, com os elementos existentes nos autos, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências referentes as placas de revestimento, correias transportadoras, raspador de moinho e mangas.

Sala das Sessões, 29 de junho de 2017.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira