

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.727/17/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000175630-28  
Recurso de Revisão: 40.060141458-68  
Recorrente: Metalsider Ltda.  
IE: 067358151.00-99  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Aquiles Nunes de Carvalho/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA.** No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de exigir o ICMS uma vez que o prazo para constituir o crédito tributário é de 5 (cinco) anos e se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser realizado, conforme inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional. Matéria enfrentada de forma motivada e fundamentada pela Câmara *a quo*. Mantida a decisão recorrida.

**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 prevista na Lei nº 6.763/75, art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei. Infração caracterizada em parte, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Devem ser excluídas as exigências relativas aos produtos classificados pelo Perito como intermediários e as relativas aos itens constantes da IN SUTRI nº 01/09. Mantida a decisão recorrida.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS de bens destinados ao ativo permanente alheios à atividade do estabelecimento, portanto, em desacordo ao previsto no art. 70, inciso XIII do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista na Lei nº 6.763/75, art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Devem ser excluídas as exigências relativas aos equipamentos utilizados na pesagem e transporte interno tanto de produtos quanto de matérias-primas e as relativas aos equipamentos de informática (computadores, periféricos,

etc) que atuam como sensores ou medidores de temperatura, pressão, etc. Mantida a decisão recorrida.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - PARTES E PEÇAS.** Constatou-se o recolhimento a menor do imposto, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos relativos a aquisições de partes e peças, que não atendem às disposições contidas no § 6º do art. 66 do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso XXVI, da mesma lei. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Mantida a decisão recorrida.

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

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, mediante conferência dos arquivos eletrônicos relativos ao CIAP (livro de Controle de Créditos do ICMS do Ativo Permanente), no período de outubro de 2007 a março de 2012, do aproveitamento indevido de créditos do imposto provenientes de notas fiscais relativas a aquisições de partes e peças, de materiais destinados ao uso e consumo, de bens alheios à atividade industrial do estabelecimento e de materiais destinados à construção civil e de estruturas e componentes cujos créditos foram tomados na data da entrada no estabelecimento.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 do citado diploma legal.

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.310/16/1ª, em preliminar, à unanimidade, rejeitou as prefaciais arguidas. No mérito, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 576/587, e ainda para excluir as exigências relativas a: itens relacionados na Instrução Normativa SUTRI nº 01/09; itens considerados intermediários pelo Perito Oficial; equipamentos utilizados na pesagem e transporte interno tanto de produtos quanto de matérias primas; equipamentos de informática que atuam como sensores ou medidores, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencido, em parte, o Conselheiro Wagner Dias Rabelo (Revisor), que o julgava parcialmente procedente mantendo a cobrança do crédito tributário apenas relativo aos itens: aeronave Baron G58, código 44445-0 (fls. 1.162); móveis e utensílios (fls. 1.269 a 1.273); Fiat Marea, código 000024/04; Fiat strada/cabine estendida 2 portas, código 000181/06; pneus 175/70 para Fiat strada, ano 2006, código 000021/07; pneus 175/70 para Fiat strada working caminhonete cabine aberta, placa GZA 6573, código 000025/07; pneus 175/70 para Fiat strada working caminhonete cabine aberta, placa GZA 6573, código 000162/07; pneus 235/75 para Ford ranger 4x4, HAG 2103, código 000408/07 (todos fls. 1.158); pneus 175/70 para Fiat fiorino, caminhonete furgão, placa GZA 5102, código 000506/07; pneus 175/70

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

para Fiat strada working, ano 2001/2002, código 000756/07; pneus 175/70 para Fiat strada/cabine estendida 2 portas, código 000786/07 (todos fls. 1.159); pneus, 10 Câmaras e 6 protetores P, para Fiat uno mille, ano 2001/2002, código 000927/07; Pajero TR4 5P, cor azul oceano, 2007, código 000951/07; pneus 165 para furgão fiorino 1.3, placa HCJ 7022, código 000008/08; pneus 265/70 para caminhonete ano 04/05, placa HCT 6207, código 000022/08; pneus 175/70 para Fiat strada working, ano 2001/2002, código 000032/08; pneus 175/70 para Fiat fiorino, caminhonete furgão, placa GZA 5102, código 000153/08; Hyundai, Santa Fé GLS7L, 2007/2008, prata, gasolina, código 000241/08; Nissan Pathfinder, SE2, 5L, 174 CV, 5 portas, 7 lugares, 4 cilindros, código 000240/08 (todos fls. 1.160); pneus 245/70 para Pick-up, Ford Ranger, placa HEE 6189, código 000366/08; Fiat Strada fire flex, placa HIR 1179, código 000378/08; Fiat Strada fire flex, ano 2008, placa HIR 1176, código 000377/08; Fiat Strada fire flex, placa HIR 1178, código 000379/08; Mitsubishi, ano 2008, código 000382/08; pneus 175/70 para Fiat Fiorino, placa HCJ 6804, código 000545/08; pneus 175/70 para Fiat Strada fire CE – HIR 1179, código 10160-2; pneus 165/70 para Fiorino 05/05 – HCJ 7022, código 10206-2; VW Passat 2.0 FSI 2006, código 10274-2; pneus 165 para Fiat uno mille fire 2001/2002, código 2287-4 (todos fls. 1.161); pneus 265/60 para Mitsubishi Pajero HPE 3.2D 2008/2008-HIR 1623, código 42903-2; Fiat Strada fire CE 2009/2010, código 43185-0; Uno Mille fire 2009/2010, código 43201-0; Fiat Palio Weekend Adventure dual 2009/2010 – HKN 4676, código 43299-0; Uno Mille Economy Fire – 2009/2010, código 43448-0; Mitsubishi Pajero full HPE 3.2D 2010/2010 – HLZ 2994, código 43771-0; Fiat Uno Mille Way Economy 2011/2012, código 44059-0; Fiat Strada Adventure cab dup 2011/2012, código 44060-0; Fiat Strada Fire CE, código 44491-0; Pneus 175/70 para Fiat Strada Fire CE – HCF 1411, código 6454-5; Fiat Fiorino Furgão – GZA 5102, código 6695-4 (todos fls. 1.163); injetor para Nissan Phathfinder SE 25 – 2007/2008, código 9758-2 (fls. 1.164); parafusos e retentor para Nissan Phathfinder SE 25 – 2007/2008, código 9758-3; escudo reserv, 3 filtros para Nissan Phathfinder SE 25 – 2007/2008, código 9758-4 (todos fls. 1.165); furadeira bosch ind. impac. 115 v 1, código 000013/04; martetele AIR servisse 02 ponte, código 000063/04 (fls. 1.166); furadeiras, código 43175-0; martetele rot/rom. ele, código 43559-0 (fls. 1.168); monitor samsung LCD 15” MOD 15, código 00020/04; monitor samsung LCD 15” MOD 15, código 00021/04; impressora (semi nova) LEXM, código 000082/04; scanner HP 2400C 1200x1200 DPI, código 000156/07; scanner HP 2400C 1200x1200 DPI, código 000157/07; memória 1 GB DDR PC-3200 E 02 HD 80, código 000422/07 (todos fls. 1.243); teclados mult. PS2 E 04 MEM 25, código 000425/07; gravador de DVD e 01 cabo força, código 000039/08; computador asus P5GC, CPU INT, código 000166/08; Notebook acer 4720-4774 dual, código 000397/08; Web can creatibe levecam, código 000548/08; conversor mídia sc/rj 10/100M, código 000549/08; leitor, pistola 1200 barc, código 000574/08; conversor mídia SC/RJ, 01 SWI, código 000612/08; Pistola, 5 cabo interface HID USB, código 42995-0; Note ony vaio atom Z530, código 43747-0 (todos fls. 1.244); UM Desk HP Compaq 505B, código 44201-0; tablet/smartphone Samsung Galaxy Tab preto/branco GT-P10001 box serial 353717040989453, código 44489-0; e materiais listados fls. 1.274/1.276. Vencido, também em parte, o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, que divergia do voto do Conselheiro Wagner Dias Rabelo (Revisor) apenas quanto aos equipamentos de combate e prevenção de incêndio e

equipamentos do sistema de despoejamento, em relação aos quais mantinha as exigências fiscais. Na oportunidade o Conselheiro Wagner Dias Rabelo (Revisor) alterou seu voto emitido em 04/08/16.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 1.536/1.555, acompanhado dos documentos de fls. 1556/1563, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

---

***DECISÃO***

**Da Preliminar**

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

**Do Mérito**

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

No caso o Recurso de Revisão versa sobre alegações de decadência, com base no art. 150 § 4º do CTN, de pertinência dos créditos relativos à reforma de altos-fornos, termoelétrica, aeronave, equipamentos industriais diversos, equipamentos de informática, equipamentos de controle e prevenção de incêndio, veículos, de que a multa isolada exigida demanda a intenção deliberada e consciente de sonegar e de equívoco quanto ao termo inicial de contagem dos juros de mora incidentes sobre a multa de revalidação.

Considerando que a decisão tomada por esta Câmara Especial não se contrapõe à fundamentação do acórdão recorrido, adota-se os mesmos fundamentos da decisão “a quo”, salvo pontuais adequações e acréscimos necessários.

Conforme relatado, constatou-se, mediante conferência dos arquivos eletrônicos relativos ao CIAP (Livro de Controle de Créditos do ICMS do Ativo Permanente), no período de outubro de 2007 a março de 2012, o aproveitamento indevido de créditos do imposto provenientes de notas fiscais relativas a aquisições de partes e peças, de materiais destinados ao uso e consumo, de bens alheios à atividade industrial do estabelecimento e de materiais destinados à construção civil e de estruturas e componentes cujos créditos foram tomados na data da entrada no estabelecimento.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 do citado diploma legal.

A Fiscalização apresenta o Relatório Fiscal analítico às fls. 10/15, juntando DVD-R às fls. 17, no qual se encontra o detalhamento do lançamento:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Anexo 1: itens do CIAP, itens gerais do CIAP e itens esclarecidos pelo Contribuinte;

- Anexo 2: recomposição da conta gráfica;

- Anexo 3: fotos dos sistemas/equipamentos;

- Anexo 4: intimações realizadas ao Sujeito Passivo;

- Anexo 5: CD-ROM fornecidos pelo Contribuinte.

A Recorrente arguiu em sede de impugnação, preliminar de nulidade do Auto de Infração por ausência de motivação e cerceamento do direito de defesa.

Contudo, a 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.310/16/1ª, em preliminar, à unanimidade, rejeitou as prefaciais arguidas.

Inicialmente, a Recorrente argui a perda do direito da Fiscalização de lançar alegando que a verificação fiscal teria retroagido ao exercício de 2004, no qual teriam dado entrada no estabelecimento os bens objeto do lançamento.

Não obstante, como os créditos são apropriados mensalmente, à parcela de 1/48 (um quarenta e oito avos), constata-se que a Fiscalização somente estornou as parcelas apropriadas dentro do período de cinco anos, nos termos do art. 173 do CTN.

A decadência opera-se sobre o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário, resultando na sua extinção, conforme arts. 150, § 4º, 156, inciso V, e 173, todos do CTN. Não atinge, entretanto, o direito de fiscalizar e de apurar irregularidades na escrita fiscal do contribuinte.

Dessa forma, verificando-se a apropriação indevida de créditos de ICMS, a Fiscalização poderá estorná-los. Nesse caso, a conta gráfica do contribuinte deverá ser recomposta para que se apure o imposto que deixou de ser recolhido em razão da apropriação dos créditos ilegítimos. Verificado saldo devedor de ICMS em período já atingido pela decadência, o crédito tributário não poderá ser constituído. Ao contrário, se o saldo devedor for apurado dentro do prazo decadencial, nada impede que a Fiscalização constitua o crédito tributário.

Isso porque não há, na legislação tributária, dispositivo que atribua à decadência o poder de legitimar um crédito de ICMS apropriado irregularmente. Seu efeito legal é apenas a extinção do direito à constituição do crédito tributário apurado pelo confronto entre débitos e créditos do imposto.

Entretanto, ressalte-se que o contribuinte só está obrigado a apresentar à Fiscalização seus livros e documentos fiscais dentro do prazo previsto na legislação tributária para guarda dos mesmos.

Nos termos do § 1º, art. 96 do RICMS/02, o contribuinte deverá manter arquivados os documentos e livros que se relacionem com crédito tributário:

- sem exigência formalizada, pelo prazo de 5 (cinco) anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; e

- com exigência formalizada, pelo prazo prescricional aplicável ao crédito tributário.

Encerrados os prazos previstos no § 1º citado, a Fiscalização não poderá obrigar o contribuinte a apresentar os documentos e livros em questão, de modo que a fiscalização dos créditos neles consubstanciados dependerá de a Autoridade Fiscal já estar de posse dos mesmos ou de obtê-los com o consentimento do contribuinte.

Importante frisar que a Fiscalização estornou os créditos do imposto referentes às parcelas apropriadas a partir de outubro de 2007.

Portanto, não merece prosperar essa alegação de perda do direito da Fiscalização de lançar referente aos bens cuja entrada ocorreu antes do período decadencial.

Em relação ao mérito propriamente dito, importante, antes de qualquer análise, ter conhecimento das atividades desenvolvidas na empresa autuada para avaliar e concluir quanto ao seu processo de produção e quanto ao aproveitamento de créditos de ICMS.

Segundo o Perito Oficial, a atividade desenvolvida pela empresa é a de produção de ferro gusa líquido e sólido e a geração de energia elétrica através de uma usina termoeletrica, cujo combustível é proveniente de parte dos gases gerados nas operações dos 07 (sete) altos-fornos de sua planta industrial. Possui ainda, uma estação para tratar a água retirada do ribeirão Betim.

O produto ferro gusa líquido sai do alto-forno diretamente para os clientes, transportado em caminhões com painéis de gusa adaptadas na sua carroceria, ou é despejado em lingoteiras onde ocorre a sua solidificação, sendo estocados, em forma de lingotes, no pátio da empresa, para posterior entrega.

O combustível utilizado nos altos-fornos é o carvão vegetal, possuindo a Autuada aproximadamente 38 mil hectares de florestas plantadas de eucalipto para produção de carvão vegetal nos municípios de Três Marias, Curvelo e São Gonçalo do Abaeté.

Parte dos gases gerados no processo é enviado através de tubos para acionar a usina termoeletrica montada na planta da empresa. Parte da energia elétrica gerada é consumida no estabelecimento e o excedente, comercializado.

Em síntese o funcionamento de um alto-forno ocorre da seguinte maneira.

Inicialmente, são feitas as cargas dos materiais envolvidos no processo, quais sejam, minério de ferro, calcário e, no caso, o carvão vegetal, como redutor, dentre outros, que são transportados por correias até o carrinho *skip*.

Após a carga pronta, ela é levada até o topo do alto-forno onde é despejada. Dentro do alto-forno ocorre a queima do carvão vegetal acelerada pela injeção de ar quente, através das ventaneiras, provenientes do regenerador de calor, no caso da empresa, o glendon.

A partir daí, ocorrem diversas e complexas reações termoquímicas até a saída do ferro gusa líquido e a escória na parte inferior do alto-forno. Conforme o

cliente, o ferro gusa líquido é levado diretamente para ele em panela de gusa, colocado em cima de caminhão, ou colocado em lingoteiras, onde ocorre a solidificação, sendo então transportado para o pátio da empresa para posterior embarque.

O alto-forno tem um sistema de limpeza que é composto por:

- coletor de poeiras, cuja função é recolher a grande quantidade de poeiras carregadas nos gases. Num alto-forno de 1.600t/dia de ferro gusa, a quantidade de poeiras arrastada pelos gases situa-se em torno de 100t/dia. O gás penetra no coletor pela sua parte superior, cuja forma é tronco-cônica. A parte central do coletor é cilíndrica e a poeira é retirada por meio de carrinhos. O gás é, em seguida, dirigido para os lavadores;

- lavadores de gás, que empregam, atualmente, um precipitador eletrostático, o qual permite a geração de um campo elétrico que ioniza as partículas de pó, atraindo-as para as paredes do aparelho. Daí são levadas ao fundo, por intermédio de uma camada de água que escorre pelas paredes;

- regenerador de calor, no caso da empresa, o glendon. É constituído de uma câmara de combustão em que o gás vindo do alto-forno é queimado juntamente com o ar oriundo da sala de máquinas (ventiladores centrífugos). Após aquecido, o ar é novamente injetado no alto-forno através das ventaneiras.

Parte dos gases gerados no processo é enviada através de tubos para acionar a usina termoeletrica montada na planta da empresa. Parte da energia elétrica gerada é consumida no estabelecimento e o excedente, comercializado.

Registra-se, *a priori*, que, segundo a perícia, a usina termoeletrica iniciou suas atividades em 2 de setembro de 2010.

Cumprido ressaltar que o direito ao creditamento do imposto, em razão da entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria destinada ao seu ativo imobilizado, está condicionado ao reconhecimento contábil do bem como ativo imobilizado (arts. 179 e 183 da Lei Federal nº 6.404/76), ao cumprimento dos requisitos previstos no art. 66, §§ 3º, 5º a 7º e §§ 12 a 19 do RICMS/02 e, ainda, que o bem não seja destinado/empregado em atividade alheia à do estabelecimento (art. 70, §§ 3º e 5º do RICMS/02 e art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98).

Importante, também, registrar que a Instrução Normativa SLT nº 01/86 trata da regra geral do conceito de produto intermediário para efeito de direito a crédito de ICMS. E a Instrução Normativa SUTRI nº 01/09 dispõe sobre a apropriação de crédito do ICMS relativo à aquisição de mercadorias que serão empregadas como matéria-prima ou produto intermediário na produção de ferro gusa, caso específico do estabelecimento ora sob análise.

Os conceitos de ativo imobilizado, de produto intermediário e de material de uso e consumo do estabelecimento não se confundem, tampouco o tratamento tributário a eles aplicado se assemelham.

Observa-se que para se avaliar o direito de o contribuinte creditar-se do ICMS anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, destinada ao ativo imobilizado ou

ao seu uso ou consumo, nesta última hipótese, a partir do ano de 2020, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, deverão ser observadas as regras contidas no art. 20 e seguintes da Lei Complementar nº 87/96 e na legislação tributária estadual.

No tocante aos bens do ativo imobilizado, o inciso XIII c/c o § 3º do art. 70 do RICMS/02 define como alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

Nesse sentido, o art. 1º, inciso III da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98 determina que a aquisição de mercadorias ou serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento não gera direito a crédito do ICMS.

Assim, como exemplos, as mercadorias destinadas à construção de galpão de estrutura metálica, mineroduto para transporte de minério em estado pastoso, gasoduto e torres de transmissão de energia não geram direito ao crédito do imposto (conforme Consultas de Contribuintes nº 138/94, 110/98, 057/01, 233/07, 142/08, 213/08).

O bem corretamente classificado como ativo imobilizado gera direito ao crédito do ICMS relativo à sua aquisição nas condições impostas pela legislação, exceto se considerado alheio à atividade do estabelecimento adquirente.

Por esse motivo é importante esclarecer alguns pontos relativos ao bem considerado alheio.

Para a definição do alcance da expressão “utilizados direta ou indiretamente” na industrialização pelo § 3º do art. 70 do RICMS/02, não basta a verificação de seu significado comum ou vulgar, é necessário verificar na legislação de regência do ICMS o significado técnico que é dado para esses termos.

A Instrução Normativa SLT nº 01/86 exige, para a caracterização do produto intermediário por extensão (aquele que não integra o produto final, mas é consumido no curso de sua produção), que o mesmo seja consumido de forma direta, assim entendido aquele cuja participação se der num ponto qualquer da linha principal de produção – afastando de seu conceito aquele cuja participação se der em uma linha marginal ou independente (considerado como consumido de forma indireta).

Dessa forma, o emprego da expressão “utilizados direta ou indiretamente” na industrialização pelo § 3º do art. 70 do RICMS/02 tem como objetivo definir que não apenas o bem utilizado na linha principal de produção enseja o direito ao crédito, mas também aquele alocado nas linhas marginais ou independentes de seu processo produtivo.

Portanto, a definição de bem alheio está condicionada a outros requisitos, em especial pela Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

O art. 1º dessa instrução normativa apresenta critérios gerais para a conceituação de bens alheios:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- aqueles que não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos os não utilizados na área de produção industrial (alínea “c” do inciso II). A área de produção industrial compreende os espaços onde são desenvolvidas as atividades relacionadas com o processo produtivo, desde o recebimento dos insumos até a entrega do produto final;

- aqueles utilizados em atividade exercida no estabelecimento, fora do campo de incidência do ICMS (alínea “a” do inciso II), assim entendido os bens utilizados em atividades listadas no Anexo Único da Lei Complementar nº 116/03 e que não sofrem incidência do ICMS, ressalvados desta condição aqueles empregados nas atividades desenvolvidas na área de produção industrial.

A referida instrução normativa também lista alguns exemplos mais concretos (veículos de transporte pessoal, salvo prova em contrário, conforme inciso I; utilizados nas atividades listadas na alínea “b” do inciso II - capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa), além da hipótese prevista no inciso III (mercadorias destinadas à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento).

Assim, tem-se que não devem ser considerados como alheios aqueles bens, inclusive mercadorias ou serviços, utilizados em atividade operacional (no caso, industrial) do estabelecimento sujeita a tributação pelo ICMS.

A partir desse entendimento, pode-se concluir que são exemplos de bens alheios à atividade de estabelecimentos industriais aqueles empregados na execução das seguintes atividades (além daquelas já listadas pela IN DLT/SRE nº 01/98):

- alimentação de funcionários (restaurantes internos);
- enfermaria;
- segurança patrimonial;
- combate e prevenção a incêndios;
- desenvolvimento de produto/protótipo (tal atividade está prevista no subitem 2.01 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 e não é realizada na área de produção industrial, conforme conceito já explicitado);
- tratamento de gases ou efluentes para fins exclusivos de atendimento à legislação ambiental (tal atividade está prevista no subitem 7.12 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 e não é realizada na área de produção industrial, conforme conceito já explicitado).

Por outro lado, não devem ser considerados alheios à atividade de estabelecimentos industriais aqueles bens empregados na execução das seguintes atividades:

- controle de qualidade de produtos sujeitos à tributação pelo imposto (atividade desenvolvida na área de produção industrial, conforme conceito já explicitado);

- tratamento de afluentes com o fim específico de adequação de suas propriedades às necessidades demandadas pelo processo produtivo do contribuinte (realizada na área de produção industrial, conforme conceito já explicitado);

- tratamento de efluentes para reutilização no processo produtivo do contribuinte ou como processo produtivo independente/novo ciclo industrial (apesar de tal atividade estar prevista no subitem 7.12 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, a mesma é realizada na área de produção industrial, conforme conceito já explicitado). Nesse sentido, vide a orientação contida nas Consultas de Contribuintes nºs 227/11 e 123/13.

Ressalta-se que toda a análise sobre a apropriação de créditos neste lançamento foi realizada pela Fiscalização a partir dos lançamentos realizados no livro CIAP-C, por intermédio de verificação dos arquivos eletrônicos, além da visita técnica realizada no estabelecimento.

Portanto, em que pese a análise, em princípio, se focar na classificação de bens do ativo imobilizado alheios ou não às atividades desenvolvidas no estabelecimento, verifica-se que o próprio Perito Oficial entende que alguns itens se referem a produtos intermediários, cujos créditos de ICMS correspondentes poderiam ter sido apropriados de uma única vez, ao invés de serem apropriados em parcelas de um quarenta e oito avos ao mês, além de itens que foram classificados como componentes “CC” (produtos utilizados na construção da termoeletrica diretamente ligados a geração de energia), componentes “SC” (produtos utilizados na construção da termoeletrica não diretamente ligados a geração de energia).

Devem, também, ser admitidos os créditos de ICMS relativos aos bens classificados, pelo Perito, como COMPONENTES CC, produtos utilizados na construção da termoeletrica diretamente ligados a geração de energia, na proporção de 1/48 avos ao mês a partir da entrada em funcionamento da usina de energia termoeletrica

Por outro lado, o Perito conclui que muitos itens são na realidade materiais de uso e consumo do estabelecimento, cuja apropriação do crédito de ICMS correspondente encontra-se vedada pela Lei Complementar nº 87/96 até o exercício de 2020.

Pela leitura e análise do Relatório de Perícia, verifica-se que o Perito adota linha bem mais restritiva que o enfoque legal acima desenvolvido.

Porém, propõe exclusão das exigências de alguns itens que entende ser produtos intermediários tais como barra redonda, tijolo refratário, transportador contínuo correia, vergalhão, concreto alfrax, correia transportadora para balança (lista apenas exemplificativa, não exaustiva).

Considerando-se que essa análise e conclusão do Perito baseou-se na Instrução Normativa SUTRI nº 01/09, corretas são essas exclusões propostas relativas aos produtos considerados intermediários.

Importante ressaltar que a maioria dos “bens” cujos créditos foram estornados pela Fiscalização são, na verdade, partes e peças utilizadas em substituição

em equipamentos, consideradas pela Recorrente (partes e peças) como bens do ativo imobilizado.

Cabe destacar, inicialmente, que o art. 66, inciso V do RICMS/02 e os §§ 3º a 6º do citado 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, 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;

(...)

§ 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 mercadorias/bens alheios à atividade do estabelecimento:

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

(...)

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;"

IV - os serviços de transporte ou de comunicação recebidos pelo tomador:

a) não se destinarem a ser por ele utilizados:

a.1) na execução de serviços de transporte ou de comunicação;

(...)

a.3) em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia elétrica."

(...)

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento. (Grifos acrescidos).

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

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Além disso, a Recorrente não trouxe aos autos comprovação de que a substituição de partes e peças tenha resultado em aumento da vida útil dos bens em que foram empregadas, não se aplicando, pois, ao presente caso, o disposto no art. 66, § 6º do RICMS/02.

Cabe lembrar que este E. Conselho sempre adotou a citada condição (aumento da vida útil do bem) para concessão de créditos relativos a partes e peças (dentro do conceito de imobilizado), mesmo antes da previsão regulamentar, conforme demonstra, a título de exemplo, o Acórdão 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...”

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.”

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

Esclareça-se que o fato de determinado bem ser utilizado na consecução da atividade econômica do contribuinte não assegura sua classificação como produto intermediário, nos termos previstos na Instrução Normativa nº 01/86, pois há produtos que são utilizados na linha central de produção, mas que são considerados materiais de uso e consumo.

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.

Além disso, não é a essencialidade de determinado bem para a consecução da atividade econômica do contribuinte que determina sua 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.

O mesmo se aplica aos bens passíveis de imobilização, ou seja, não basta que sejam utilizados na consecução da atividade econômica, e sim que exerçam ação intrínseca no processo de produção, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da Instrução Normativa nº 01/98.

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 e em ativo permanente não alheios.

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 índole constitucional, seja no âmbito da LC nº 87/96, Lei Estadual nº 6.763/75 ou do RICMS/02, há referência à imprescindibilidade como sinônimo do direito a crédito de ICMS. É imprópria a correlação entre imprescindibilidade e não cumulatividade.

Aliás, as características dos produtos objeto da autuação, bem como suas aplicações e funções, deixam clara a sua caracterização como materiais de uso e consumo ou como bens/serviços alheios à atividade do estabelecimento.

No caso do presente processo, as partes e peças, como se infere dos demonstrativos constantes dos presentes autos, 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 ou utilizadas em equipamentos classificados como alheios à atividade do estabelecimento.

Além disso, a Recorrente não trouxe aos autos comprovação de que a substituição dessas partes e peças tenha resultado em aumento da vida útil dos bens em que foram empregadas, não se aplicando, pois, ao presente caso, o disposto no art. 66, § 6º do RICMS/02.

Observa-se, ainda, que os créditos relativos a materiais utilizados na reforma/construção de alto-forno tais como cimento, elementos estruturais, telhas utilizadas na reforma de telhados, estruturas (escadas, gradis etc.), chapas de aço, motores, peças metálicas, soldas, dentre outros, têm vedação expressa para apropriação de créditos do imposto na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

Por outro lado, equipamentos utilizados na pesagem e transporte interno tanto de produtos quanto de matérias-primas são considerados bens não alheios à atividade industrial do estabelecimento, como estabelecido pelo RICMS/02 na expressão “direta ou indiretamente” constante do § 3º do art. 70 do RICMS/02, in verbis:

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

Nesse sentido, bens como sistema eletrônico de pesagem de matérias-primas além de outros equipamentos utilizados no transporte de matérias-primas e produtos devem ter seus créditos de ICMS considerados, devendo ser excluídas as exigências fiscais correspondentes.

Em relação a outra vertente da acusação fiscal, mediante conferência de arquivos eletrônicos relativos ao CIAP-C, a Fiscalização promoveu o estorno das parcelas apropriadas indevidamente, em razão do Contribuinte ter considerado a data de aquisição das partes e peças e não a data de utilização destas no processo produtivo, em desacordo com o disposto no art. 66, § 5º, inciso II do RICMS/02.

Depreende-se da leitura dos dispositivos legais que regem a matéria que o direito ao crédito não é irrestrito, devendo o mesmo ser condicionado ao cumprimento da legislação específica.

O art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, assegura ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto referente às entradas de mercadorias no seu estabelecimento, inclusive aquelas destinadas ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente. No entanto, veda o aproveitamento do crédito, em relação às operações isentas ou não tributadas e às mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. Veja-se:

LC nº 87/96:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(Grifou-se).

Nota-se que a Lei Complementar nº 87/96, ao autorizar o aproveitamento do crédito dos bens do ativo imobilizado, limita a natureza das aquisições capazes de gerar a apropriação. Estão excluídos aquelas mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

As aquisições de bens destinados ao ativo permanente ensejam direito ao crédito de ICMS, desde que atendidas as condições estabelecidas na legislação tributária, especialmente as contidas nos §§ 3º e 5º do art. 66 do RICMS/02, dentre outras:

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

(...)

Efeitos de 15/12/02 a 30/11/11:

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

(...)

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento observará, além do disposto nos §§ 7º a 10 do artigo 70 deste Regulamento, o seguinte:

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

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - ser de propriedade do contribuinte;

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

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

(...)

§ 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”.

(Grifou-se).

Depreende-se dos dispositivos legais supratranscritos que só será abatido sob a forma de crédito do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, o valor do ICMS correspondente “à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento, devendo o bem satisfazer, de forma cumulativa, os requisitos: a) ser de propriedade do contribuinte; b) ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte; c) ter vida útil superior a 12 (doze) meses; d) 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; e) não integrar o produto final, exceto se de forma residual, e f) ser contabilizado como ativo imobilizado.

Frise-se que tais condições são cumulativas, não basta atender qualquer uma delas isoladamente, ou apenas algumas. A norma é taxativa no sentido de que todos os requisitos devem ser cumpridos, para fazer *jus* ao aproveitamento do crédito.

Via de regra, os bens de produção (ativo imobilizado) são utilizados nas atividades operacionais de contribuinte do ICMS no mesmo mês em que ocorre a sua entrada no estabelecimento, sendo, pois, natural a disposição contida no art. 66, § 3º, inciso I do RICMS/02, idêntica à estabelecida no art. 20, § 5º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, que prevê a concessão de créditos do imposto, à razão de 1/48 mês (um quarenta e oito avos por mês), a partir do mês em que ocorrer a referida entrada.

Em outras palavras, o que está previsto no art. 66 do RICMS/02, bem como no art. 20 da LC nº 87/96, é a concessão de créditos do ICMS, à razão de um quarenta e oito avos mensais, na proporção das saídas tributadas, em relação ao bem adquirido para integrar o ativo permanente de uma empresa, utilizado na consecução de sua atividade fabril, a partir do mês em que ocorrer a sua entrada no estabelecimento.

Porém, existem situações que caracterizam exceções a essa regra, nas quais a imobilização do bem ocorre posteriormente à sua entrada, como é o caso da

fabricação de um equipamento no qual, durante a sua “construção”, são empregadas partes e peças.

É exatamente esse o caso de parte do lançamento, pois a questão ora em análise não se refere à aquisição de um bem de produção para ser utilizado na atividade operacional de contribuinte no mesmo mês de entrada do bem e sim de aquisição de partes e peças para serem utilizadas na fabricação/montagem ou em reparos e manutenções de bens do ativo imobilizado que poderiam aumentar a sua vida útil por prazo superior a 01 (um) ano, o que, de fato, não restou demonstrado nos autos.

Em situações da espécie, os créditos do ICMS somente podem ser apropriados após o início de utilização do equipamento nas atividades operacionais do contribuinte (já contabilizado como ativo imobilizado). Tal conclusão decorre das disposições contidas no inciso II do § 5º do art. 66 do RICMS/02, acima transcrito.

Da leitura do comando do art. 20 da LC nº 87/96, verifica-se que somente aqueles bens que serão destinados diretamente ao ativo permanente terão o seu crédito apropriado nos termos do disposto no inciso III do § 5º do mesmo artigo.

Esse é o entendimento da SEF/MG, firmado por meio da solução dada à Consulta de Contribuinte nº 069/03, trechos reproduzidos abaixo:

Consulta de Contribuinte nº 069/2003

(MG de 27/05/2003)

Ementa:

CRÉDITO DE ICMS - ATIVO PERMANENTE - BEM FABRICADO NO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE - Admite-se a apropriação de crédito de ICMS referente à aquisição de partes e peças para construção de máquinas e equipamentos destinados ao Ativo Imobilizado, desde que após a construção e o início da efetiva utilização do ativo, atendidos ainda, os requisitos constantes do § 5º, artigo 66, Parte Geral do RICMS/02, e as disposições da Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98.

(...)

Consulta:

1 - Poderá a Consulente apropriar o crédito de ICMS relativo às aquisições de material empregado na fabricação de bens para o seu ativo imobilizado?

2 - Caso afirmativo, poderá efetuar o lançamento extemporâneo desses créditos observando-se o prazo decadencial?

3 - Como tais créditos serão lançados e controlados no Livro CIAP?

4 - Como esses créditos serão lançados nos livros Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS?

Resposta:

1 - A questão do direito ao crédito do ICMS relativo às aquisições de mercadorias para o ativo permanente está tratada na Lei Complementar n.º 87/96, a qual autorizou a utilização integral dos mesmos a partir de 1.º.11.1996 (artigo 33, inciso III).

2 - Por seu turno, o RICMS/02 disciplina o aproveitamento de crédito referente às aquisições de partes e peças de máquinas e equipamentos no artigo 66, Parte Geral, especialmente no seu § 5º, que contém os elementos de caracterização do bem destinado ao ativo permanente.

No caso em comento, em que a Consulente adquiriu as partes e peças para fabricação/montagem de equipamentos, não se pode cogitar, durante o processo de fabricação/montagem, da existência de bens que estejam aptos a serem utilizados em suas atividades operacionais, como requer o inciso I do referido § 5º.

Todavia, após a construção/montagem e o início de utilização desses equipamentos, admite-se a apropriação do crédito de ICMS referente à aquisição das partes e peças, desde que os equipamentos atendam aos requisitos do supracitado § 5º e às condições dispostas na Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98.

Cabe lembrar à Consulente que o procedimento a ser adotado quanto ao crédito relativo às operações de aquisição de bens do ativo permanente foi alterado em virtude da edição da LC n.º 102/2000.

Até 31/07/2000, o imposto incidente na operação era integral e imediatamente lançado como crédito no período correspondente à entrada do bem no estabelecimento, ficando sujeito a estornos posteriores no caso de operações e prestações subsequentes isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida, bem como na hipótese de alienação do bem antes de decorridos 5 anos de sua entrada no estabelecimento.

Atualmente, com as modificações da LC n.º 102/2000, a lógica é outra: o creditamento não mais ocorre de forma integral e imediata, mas sim parceladamente, à razão de 1/48 ao mês, sendo vedado (trata-se de vedação e não mais de estorno), a cada período, o abatimento da parcela proporcional à realização de operações e prestações isentas, não tributadas e com base de cálculo reduzida.

3 - Sim, após a constatação do cabimento do crédito, a Consulente poderá realizar o seu lançamento extemporâneo, respeitado o prazo decadencial.

4 - Os créditos de ICMS relativos à aquisição de bens para o ativo permanente deverão ser transcritos no Livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP, observando-se as disposições constantes do Título V, Capítulo VIII, Parte 1 do Anexo V do RICMS/02, especialmente aquelas contidas no artigo 206, que disciplinam a forma de escrituração.

5 - A escrituração do documento fiscal relativo à entrada de bem destinado ao ativo permanente e do crédito do imposto correspondente está disciplinada nos incisos I a III, Parágrafo único, artigo 168, Parte 1, Anexo V do RICMS/02.

No que se refere à escrituração do Livro Registro de Apuração do ICMS, a Consulente deverá observar o disposto nos artigos 202 e 203, Parte 1 do retro citado Anexo V.

(Destacou-se)

Esse mesmo entendimento já havia sido exposto na resposta à Consulta de Contribuinte nº 038/03, publicada no Diário Oficial deste estado em 15/03/03, *in verbis*:

Consulta de Contribuinte nº 038/2003

(MG de 15/03/2003)

Ementa:

CRÉDITO DE ICMS - ATIVO IMOBILIZADO - PARTES E PEÇAS - Admite-se a apropriação de crédito de ICMS referente à aquisição de partes e peças para a construção de máquinas e equipamentos destinados ao Ativo Imobilizado, desde que após a construção e o início da efetiva utilização do ativo, atendidos, ainda, os requisitos constantes do § 5º, artigo 66, Parte Geral do RICMS/02, e as disposições da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

Exposição:

(...)

Consulta:

Isso posto, consulta se poderá apropriar o crédito de ICMS relativo às aquisições de material empregado na construção deste equipamento transportador, com fulcro no inciso II, art. 66 do RICMS/2002.

Resposta:

O direito ao aproveitamento de crédito de partes e peças de máquinas e equipamentos rege-se nos termos das disposições contidas no art. 66, Parte Geral do RICMS/2002, observando-se, especialmente, o § 5º desse artigo, que contém os requisitos de caracterização do bem destinado ao ativo permanente.

Na hipótese em comento, em que o contribuinte adquiriu chapas de aço para construção de um equipamento transportador de seus produtos acabados, não se pode cogitar, durante a construção do mencionado equipamento, de um bem que esteja apto a ser utilizado em suas atividades operacionais, como requer o inciso I do referido § 5º.

Todavia, após a construção e o início de utilização desse equipamento transportador, é possível a apropriação do crédito de ICMS referente à aquisição dessas partes e peças, desde que o equipamento transportador construído atenda aos requisitos do supracitado § 5º e às condições dispostas na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

(Destacou-se)

Como se vê, está equivocado o entendimento de que a legislação tributária (LC nº 87/96, Lei nº 6.763/75 e RICMS/02) determina que o momento de aproveitamento dos créditos de ICMS referentes às mercadorias adquiridas, com destinação ao seu ativo permanente, é a data de sua entrada no estabelecimento, estejam os mesmos em operação ou não.

Como já dito, a questão ora em análise não se refere a uma aquisição de um bem de produção, para ser utilizado na atividade operacional de contribuinte, no mesmo mês de sua entrada no estabelecimento, e sim de aquisição de partes e peças, utilizadas na fabricação/montagem de bens do imobilizado, hipótese em que o crédito se torna admissível somente a partir do mês em que ocorrer a efetiva utilização do bem na atividade operacional do contribuinte.

Resta claro que o dispositivo contido no § 5º do art. 66 do RICMS/02 preceitua que o aproveitamento do crédito relativo ao bem destinado ao ativo imobilizado deve satisfazer cumulativamente os requisitos ali postos, notadamente o inciso II (ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte).

Ora, não se pode dizer que as peças adquiridas, ainda que com destinação ao ativo imobilizado, possam estar sendo efetivamente utilizadas na atividade operacional do contribuinte, enquanto o equipamento/bem não entrar em operação.

De acordo com o Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras (Manual de Contabilidade Societária. Iudícibus, Sérgio; Martins, Eliseu; Gelbcke, Ernesto Rubens; Santos, Ariosvaldo. Atlas S/A. 2010) o Ativo Imobilizado é segmentado em dois grandes grupos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Bens em operação**, que são todos os recursos reconhecidos no Imobilizado já em utilização na geração da atividade objeto da sociedade.

**Imobilizado em andamento**, em que se classificam todas as aplicações de recursos de imobilizações, mas que ainda não estão operando.

(Grifos acrescidos).

O princípio da não cumulatividade, nesse caso de “imobilização em andamento”, se aplica não permitindo o crédito do imposto no momento da entrada das partes, peças ou componentes, pois ainda não está havendo uma saída tributada em razão direta da utilização do “imobilizado em andamento”.

Nesse sentido são as recentes decisões deste Colendo Conselho de Contribuintes, que analisando matéria semelhante à dos autos, entendeu indevido o aproveitamento do crédito do ICMS de partes e peças utilizadas na fabricação/montagem de bens do ativo imobilizado, apropriados anteriormente a mês da efetiva utilização do bem. Transcrevem-se as ementas:

ACÓRDÃO: 21.061/13/3<sup>a</sup>

RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000178849-59

ORIGEM: DF/POÇOS DE CALDAS

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE - PARTES E PEÇAS. APROVEITAMENTO INDEVIDO E EXTEMPORÂNEO DE CRÉDITOS DE ICMS, NOS MESES DE OUTUBRO E NOVEMBRO DE 2007, RELATIVOS A PARTES E PEÇAS ADQUIRIDAS NOS EXERCÍCIOS DE 2006 E 2007, UTILIZADAS NA FABRICAÇÃO/MONTAGEM OU EM REPAROS E MANUTENÇÕES DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, AUMENTANDO A SUA VIDA ÚTIL POR PRAZO SUPERIOR A 01 (UM) ANO, UMA VEZ QUE AS PARCELAS APROPRIADAS ABRANGERAM PERÍODOS ANTERIORES AO MÊS DA EFETIVA UTILIZAÇÃO DO BEM OU DAS PARTES E PEÇAS NELE EMPREGADAS, CONTRARIANDO A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA DO IMPOSTO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO, APÓS ANÁLISE DE NOVOS DOCUMENTOS APRESENTADOS PELA IMPUGNANTE. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES DE ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NO ART. 56, INCISO II E 55, INCISO XXVI, MAJORADA EM 100% (CEM POR CENTO), NOS TERMOS DO ART. 53, §§ 6º E 7º, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. CONCEDIDO À AUTUADA O DIREITO A APROPRIAR, EM SUA ESCRITA FISCAL/DAPI, AS PARCELAS DOS CRÉDITOS ORA GLOSADOS. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(GRIFOS ACRESCIDOS).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ACÓRDÃO: 21.062/13/3ª

RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000182857-22

ORIGEM: DF/POÇOS DE CALDAS

### EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE - PARTES E PEÇAS. APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, RELATIVOS A PARTES E PEÇAS UTILIZADAS NA FABRICAÇÃO/MONTAGEM OU EM REPAROS E MANUTENÇÕES DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, AUMENTANDO A SUA VIDA ÚTIL POR PRAZO SUPERIOR A 01 (UM) ANO, UMA VEZ QUE AS PARCELAS APROPRIADAS ABRANGERAM PERÍODOS ANTERIORES AO MÊS DA EFETIVA UTILIZAÇÃO DO BEM OU DAS PARTES E PEÇAS NELE EMPREGADAS, CONTRARIANDO A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA DO IMPOSTO. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NO ART. 56, INCISO II E 55, INCISO XXVI, MAJORADA EM 100% (CEM POR CENTO), NOS TERMOS DO ART. 53, §§ 6º E 7º, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. CONCEDIDO À AUTUADA O DIREITO A APROPRIAR, EM SUA ESCRITA FISCAL/DAPI, AS PARCELAS DOS CRÉDITOS ORA GLOSADOS. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(GRIFOS ACRESCIDOS).

Ressalte-se que tais decisões foram confirmadas pela Câmara Especial deste Colendo Conselho de Contribuintes, nos Acórdãos nº 4.214/14/CE e 4.215/14/CE.

Esclareça-se que o benefício fiscal inserido no inciso I do § 3º do art. 66 do RICMS/02, com vigência a partir de 21/12/13, que passou a admitir a apropriação do crédito, independentemente da data do início da utilização do bem adquirido na atividade operacional do contribuinte, não se aplica ao caso dos autos, visto que a presente autuação se restringe aos créditos apropriados no período de outubro de 2007 a março de 2012.

Do exposto, correto o estorno dos créditos de ICMS relativos a componentes apropriados no período anterior ao do início de atividade do bem.

Importante salientar que no Relatório de Perícia, o Perito Oficial distinguiu entre os componentes aqueles a que denominou COMPONENTE CC, como produtos utilizados na construção da termoeletrica diretamente ligados a geração de energia, e aqueles que ele denominou como COMPONENTES SC, ou seja, produtos utilizados na construção da termoeletrica não diretamente ligados a geração de energia.

Contudo, considerando-se que essa distinção não faz parte da acusação fiscal, devem ser confirmados os créditos apropriados, referentes às duas categorias de componentes, a partir do momento do início de atividade do bem.

Em relação aos equipamentos de informática, já havia sido esclarecido, quando da perícia, que eles são utilizados na gestão da empresa.

Afirmou o Perito que nas visitas à empresa solicitou que fosse mostrado o local da instalação do “servidor” e do “equipamento “principal” ou “programa”, sendo informado da inexistência dos mesmos.

Sustentou que mesmo quando localizados nos locais de operação (altos-fornos e termelétrica etc.), os equipamentos de informática (computadores e periféricos etc.), atuam como “sensores” ou “medidores” de temperatura, pressão etc., necessitando da intervenção de operador se for necessário alterar os parâmetros de produção.

Entendeu o Perito que os equipamentos de informática foram alocados na área de utilização “Administração” por estarem relacionados com a gestão da empresa.

Contudo, os equipamentos de informática (computadores, periféricos, etc.) que atuam como sensores ou medidores de temperatura, pressão, etc, devem ser reconhecidos como bens não alheios à atividade do estabelecimento, devendo ser excluídas as exigências fiscais correspondentes.

Por outro lado, os equipamentos utilizados na área administrativa são considerados alheios à atividade do estabelecimento para efeito de apropriação de créditos do imposto.

No que se refere ao bem “aeronave”, verifica-se, sem muito esforço, tratar-se de bem utilizado no transporte de pessoas, sendo considerado alheio à atividade do estabelecimento, conforme previsão expressa da Lei Complementar nº 87/96 (art. 20, § 2º), não tendo a Recorrente produzido qualquer prova em contrário.

No que se refere aos equipamentos de combate a incêndios, como já abordado acima relativamente à segurança patrimonial, são bens alheios à atividade do estabelecimento.

Portanto, excluindo-se os itens decotados pela decisão recorrida, corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI 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 Recorrente alega que não agiu com a intenção deliberada e consciente de sonegar e que isso afastaria a penalidade que lhe fora imposta, porém, sem razão.

Havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional – CTN, que prescreve que a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação aos juros de mora, equivocadamente a Recorrente afirmou que não incidem sobre a multa de ofício (multa de revalidação) em razão de não integrarem o crédito tributário. A incidência dos juros de mora sobre a multa de mora encontra suporte legal no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que disciplina sobre os créditos tributários do estado de Minas Gerais:

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(Grifou-se).

O art. 113 do CTN estabelece que *“a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dele decorrente”*, bem como que *“a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”*.

O art. 139 do mesmo diploma legal diz que *“o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza dela”*.

O que se depreende da análise conjunta dos dispositivos é que quis o legislador do CTN estabelecer um regime jurídico único, que abrangesse tanto a cobrança de tributos quanto de suas penalidades pecuniárias. Desse modo, o conceito de crédito tributário é mais amplo que o de tributo, englobando também as penalidades pecuniárias, sendo que essas, ou já possuem natureza de obrigação principal (multa de mora), ou convertem-se em obrigação principal (multa isolada).

Tal entendimento vem encontrando ressonância na jurisprudência, nos termos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0002717-14.2010.4.03.6111/SP do TRF da 3ª Região, relatado pela Desembargadora Maria Cecília Pereira de Mello:

(...)

5. OS JUROS DE MORA INCIDEM COMO FORMA DE COMPENSAR A DEMORA NO PAGAMENTO DO TRIBUTO, DEMORA ESTA QUE, UMA VEZ VERIFICADA, GERA A APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA, A QUAL PASSA A INTEGRAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ASSIM, EM CASO DE ATRASO NO PAGAMENTO DA DÍVIDA, OS JUROS DEVEM INCIDIR SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO, INCLUSIVE SOBRE A MULTA.

6. O ART. 161 DO CTN AUTORIZA A EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O CRÉDITO NÃO INTEGRALMENTE PAGO NO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VENCIMENTO, E, CONSOANTE JÁ DEMONSTRADO ANTERIORMENTE, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRE DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, ESTANDO NELA INCLUÍDOS TANTO O VALOR DO TRIBUTOS DEVIDO COMO O DA PENALIDADE DECORRENTE DO SEU NÃO PONTUAL PAGAMENTO.

(GRIFOU-SE).

Nesse diapasão, incabível a alegação de que a multa de mora não compõe o crédito tributário e que, por consequência, não estaria sujeita aos juros de mora.

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 negar provimento. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Sauro Henrique de Almeida, que lhe davam provimento parcial nos termos do voto vencido do Conselheiro Wagner Dias Rabelo e o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, que lhe dava provimento parcial nos termos do seu voto vencido proferido na câmara "a quo". Designado relator o Conselheiro Marco Túlio da Silva (Revisor). Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Aquiles Nunes de Carvalho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participou do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Eduardo de Souza Assis.

**Sala das Sessões, 10 de fevereiro de 2017.**

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

**Marco Túlio da Silva**  
**Relator designado**