

Acórdão: 23.775/21/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001440010-45
Impugnação: 40.010149725-57
Impugnante: Companhia Nacional de Cimento - CNC
IE: 001023154.00-78
Proc. S. Passivo: Jonathan Freitas de Vries/Outro(s)
Origem: DF/Sete Lagoas

EMENTA

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. **Infração caracterizada.**

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - PROPORCIONALIDADE. Acusação fiscal de recolhimento a menor do imposto, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos relativos a aquisições de bens para o ativo permanente, sem que fosse observada a proporcionalidade prevista no art. 66, § 3º 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. Exclusão dos valores relativos às “saídas de energia elétrica não tributadas e sem NF” da apuração do coeficiente de creditamento do ativo permanente. **Infração, em parte, caracterizada.**

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - APROVEITAMENTO A MAIOR. Constatou-se aproveitamento de crédito em valor maior que o destacado no documento fiscal, tendo em vista a falta de escrituração da baixa de bens após a apropriação da última fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) de crédito de ICMS de que trata o inciso I do § 3º do art. 66 do citado regulamento. **Infração caracterizada. Legítimas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75.**

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos, no período de janeiro a setembro de 2015.

Versa, ainda, sobre aproveitamento indevido de créditos relativos a aquisições de bens para o ativo permanente sem que fosse observada a proporcionalidade prevista no art. 66, § 3º, inciso II, do RICMS/02 e da falta de escrituração da baixa de bens após a apropriação da última fração de 1/48 (um quarenta e oito avos), ocorrida em julho de 2015, de crédito de ICMS de que trata o inciso I do § 3º do art. 66 do citado regulamento.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei.

O Auto de Infração encontra-se juntado às fls. 07/09 dos autos.

Em seguida, a Fiscalização apresenta, às fls. 10/16, o Relatório Fiscal analítico.

Apresenta, também, *CD ROM*, às fls. 18 (Anexo 1), contendo cópia do livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP).

No Anexo 2, às fls. 19/26, apresenta o fluxograma do processo produtivo do cimento no estabelecimento e suas etapas.

A relação de aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento, objeto do lançamento, é apresentada em planilha, no Anexo 3, às fls. 27/50.

No Anexo 4, às fls. 51/78, a Fiscalização traz, por amostragem, os DANFES referentes às aquisições dos bens objeto do estorno de créditos.

Apresenta no Anexo 5, às fls. 79/89, relação de bens do CIAP que completaram 48 parcelas de apropriação de crédito de ICMS em julho de 2015.

No Anexo 6 (fls. 90/140), constam cópias de DANFES de notas fiscais de CFOP 1604 emitidas para apropriação de créditos de ICMS de bens registrados no CIAP.

No Anexo 7, consta o Relatório de aproveitamento de crédito de ICMS de ativo permanente lançados nas DAPIs transmitidas ao Fisco (fls. 141/142). No Anexo 8, consta relação de bens registrados no CIAP em janeiro/2015 (fls. 143/153). No Anexo 9, consta relatório estatístico das notas fiscais de saídas tributadas – período 01 a 09/2015 (fls. 154/159). No Anexo 10, consta a relação das notas fiscais de saídas não tributadas - período 01 a 09/2015 (fls. 160/161). No Anexo 11, consta cópias de relatórios e Notas de Liquidação da Contabilização do Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (fls. 162/172). No Anexo 12, anexa cópia dos calendários de liquidação financeira disponibilizados pela CCEE – exercícios de 2014 e 2015 (fls. 173/175).

No Anexo 13, às fls. 177, a Fiscalização traz o demonstrativo de recomposição do CIAP no período autuado.

Cópias de páginas dos livros de Registro de Entradas e parciais das DAPIs do período autuado são juntadas nos Anexos 14 e 15, de fls. 178/187 e 188/197, respectivamente.

Por fim, no Anexo 16, às fls. 199, é juntado o demonstrativo do cálculo da multa isolada exigida.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 203/217.

Inicialmente, afirma que é pessoa jurídica que exerce atividade de fabricação de cimento.

Discorre sobre a legislação tributária que disciplina o aproveitamento de créditos de ICMS relacionado a ativo imobilizado, assim como aquela que conceitua bens considerados alheios à atividade de um estabelecimento.

Tendo por base a legislação contemplada em sua defesa, entende que a aquisição dos bens abaixo, constantes na planilha anexada à autuação pela Fiscalização, denominada “Relação de Aquisições de Bens Alheios à Atividade do Contribuinte Registradas no CIAP” (Anexo 3, fls. 27/50), geram direito ao crédito de ICMS correspondente, não sendo considerados alheios a sua atividade econômica, em razão dos motivos que passa a descrever.

Conjunto de Quadros Painéis e Armários com APA, Eprotenax G7 3x150 95mm2 BLF e Sintenax Flex 16x1mm2 500V BPA

Em relação aos bens denominados “*Conjunto de Quadros Painéis e Armários com APA*”, a Impugnante alega serem indissociavelmente integrados ao processo de industrialização realizado pela empresa, tendo em vista tratar-se de estruturas que comportam componentes elétricos (fusíveis, disjuntores, relés) que objetivam a distribuição de energia elétrica em vários circuitos individuais ou ponto de consumo, bem como a proteção desses sistemas. Assevera que, em resumo, são frutos do conjunto de equipamentos responsáveis pela distribuição da energia elétrica que possibilitam o funcionamento adequado dos equipamentos utilizados na atividade produtiva desenvolvida pela Impugnante. Fala que esses painéis desempenham função essencial na área de produção industrial da Impugnante, posto que, sem a correta distribuição de energia e a proteção do sistema energético, seria inviável o funcionamento do arsenal formado pelos conjuntos dos equipamentos de produção utilizados no estabelecimento.

Em relação aos bens denominados “*Eprotenax G7 3x150 95mm2 BLF*” e “*Sintenax Flex 16x1mm2 500V BPA*”, informa tratar-se de cabos elétricos responsáveis pelo transporte de energia elétrica necessária para funcionamento dos equipamentos.

Nesse sentido, entende que eles são equipamentos que possibilitam o funcionamento dos equipamentos utilizados na atividade produtiva, sem os quais não ocorreria a correta distribuição de energia elétrica e proteção do sistema energético.

Dessa forma, assevera que o CCMG já se manifestou, quando no Acórdão nº 20.441/11/1ª, entendendo fazer parte do processo produtivo as peças e equipamentos adquiridos para construção de casa de força que era o “esteio do sistema elétrico do

estabelecimento”, e conseqüentemente, admitiu a possibilidade do aproveitamento dos créditos de ICMS relativo a essas aquisições.

Filtros, Ventilador Bernauer e Sistema de Exaustão Despoeiramento Bernauer

Afirma que esses equipamentos não se destinam apenas ao atendimento de exigências ambientais e de segurança do trabalho, mas sim à recuperação de insumos, produtos acabados e semiacabados ao longo de todo o processo produtivo da indústria cimenteira. Afirma que tais bens são posicionados em transferências ao longo do transporte ou diretamente nos circuitos de gases, captando toda a poeira fugitiva e reinserindo-a de volta à produção, de forma que em seu processo produtivo não ocorre a geração de resíduos, pois todo material captado pelos filtros é transformado em cimento, representando de 7% (sete por cento) a 10% (dez por cento) de toda a produção.

Assevera, assim, que os filtros referidos no Auto de Infração são destinados a dar maior eficiência ao sistema de produção da Impugnante, recuperando insumos “perdidos” e reinserindo-os no processo produtivo, procedimento que chega a representar 10% (dez por cento) de toda a produção de cimento.

Amostrador para cimento

Alega se tratar de equipamento utilizado em seu laboratório para análises e testes laboratoriais realizados em matérias-primas e em funcionamento de máquinas e equipamentos, portanto encontra-se inserido em seu processo produtivo.

Ressalta, ainda, que o direito ao aproveitamento de crédito do ICMS incidente sobre a aquisição deste tipo de equipamento já foi reconhecido pelo CC/MG conforme Acórdão nº 20.623/14/2ª.

Válvula Alívio Explosão TT1150

Sustenta que a função desse equipamento não se restringe a “*garantir a segurança na moagem de coque*”, pois a referida válvula integra um conjunto de dispositivos que compõem os sistemas de preparação, transporte e armazenamento de combustíveis sólidos, sem os quais não é possível manter permanentemente controlada a pressão interna do circuito, aliviando estados de sobrepressão de forma a manter o fluxo contínuo e adequado de combustíveis utilizados na produção.

Assevera que, com essa configuração, a função da referida válvula não se restringe à segurança do sistema, sendo equipamento essencial à garantia do fornecimento de combustíveis utilizados no processo produtivo desenvolvido pela Impugnante, atendendo, assim, as exigências estabelecidas no art. 66, §5º, do RICMS/02.

Assim, por se tratar de um bem utilizado nas atividades operacionais da Contribuinte (equipamento de fornecimento de combustível sólido ao maquinário de produção industrial), empregado na área de produção industrial, não poderia ser negado o aproveitamento do crédito gerado pelo ICMS na operação de sua aquisição.

Elevador Passageiros 10 Paradas

Afirma tratar-se de um equipamento usado para acesso constante dos operadores aos diversos níveis da Torre de Ciclones, equipamento essencial à produção de cimento, com altura superior a 110 m, sem o qual seria inviável operar a referida Torre. Entende que é cabível o aproveitamento de créditos de ICMS nos termos do disposto no art. 66, §§ 3º e 5º, do RICMS/02.

Plataforma de Acesso, ferramenta RK74 500 e Ponte Rolante – Sistema DEMAG tipo ZKKE

Em relação a esses itens, a Autuada se limita a afirmar que também possuem função específica no seu processo produtivo, permitindo que se conclua as etapas de produção com regularidade.

Além dessa análise específica de bens, a Impugnante sustenta seu direito ao aproveitamento do crédito de ICMS, referente aos itens acima citados, afirmando que o fato eventual desses bens serem adquiridos para atendimento a exigências ambientais e de segurança do trabalho não descaracteriza em sua essência a obrigatoriedade de se incorporarem ao ativo imobilizado e assim serem contabilizados, nos termos de trecho da Resolução 2015/NBC TG 27 (R3) do Conselho Federal de Contabilidade, que transcreve.

Aduz, ainda, que o parcelamento do crédito tributário relativo aos PTAs de nº 01.000895915-67 e 01.000944681-58 foi realizado como resultado de análises e decisões de cunho estratégico, não se pautando somente em fundamentos jurídicos, pois, se assim o fosse, não teria efetivado o referido parcelamento, em razão dos motivos expostos na presente impugnação.

No tocante à falta de escrituração da baixa de bens após a apropriação da última fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) de crédito de ICMS de que trata o inciso I do § 3º do art. 66, do RICMS/02, alega que cometeu um equívoco e que este foi sanado na Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI) de outubro de 2019.

Já em relação aos erros no cálculo da proporcionalidade entre saídas tributadas e saídas totais, prevista no art. 66, § 3º, inciso II, do RICMS/02, apontados pelo Fisco, assevera que uma vez justificada a correta apropriação de créditos de ICMS realizada, não há que se falar em erro oriundo da escrituração do CIAP.

Além disso, contesta a utilização das operações de comercialização de energia elétrica no âmbito do Mercado de Curto Prazo da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica (CCEE) para efeito de cálculo da referida proporcionalidade, pois entende que tais operações não se configuram como fato gerador de ICMS e, nesse sentido, transcreve jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

A seguir, combate também a aplicação cumulativa das multas de revalidação e isolada, pois entende se tratar de medida de efeito confiscatório porquanto constitui *bis in idem*, caracterizado pela dupla penalização sobre uma mesma infração e também uma burla ao art. 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Nesse sentido, arrazoa que não praticou ato maculado de dolo, fraude ou simulação, apenas discorda da Fazenda Pública no tocante aos bens que gerariam, ou não, direito ao creditamento de ICMS. Em sendo assim, discorda da aplicação da multa isolada, de natureza punitiva e entende como justo e correto, para a hipótese, manter-se apenas a multa de revalidação, de natureza moratória.

Conclui requerendo a improcedência do feito fiscal com a consequente desconstituição do crédito tributário e pugna pela produção de prova do alegado, por todos os meios admitidos, especialmente, diligências e perícias.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização promove a juntada de documentos às fls. 254/267 e se manifesta, às fls. 268/298, refutando as alegações da Defesa.

Da Instrução Processual

A Fiscalização, às fls. 299/300, concede à Autuada vista dos documentos juntados.

Do Aditamento à Impugnação

A Autuada se manifesta sobre os documentos juntados às fls. 304/309.

Da Nova Manifestação Fiscal

A Fiscalização novamente se manifesta às fls. 311/312.

Do Parecer da Assessoria do CCMG

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 318/357, opina, pela procedência parcial do lançamento para que sejam excluídas as exigências relativas ao bem qualificado como “amostrador” utilizado no controle de qualidade da matéria-prima ou do produto final, bem como que sejam excluídos os valores relativos às “saídas de energia elétrica não tributadas e sem NF” da apuração do coeficiente de creditamento do ativo permanente (coluna G do demonstrativo de fls. 177).

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CCMG 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.

Do Objeto do Despacho Interlocutório

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 02/12/20, decide proferir o Despacho Interlocutório de fls. 358, com o seguinte teor:

ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em exarar despacho interlocutório para que a Impugnante, no prazo de 10 (dez) dias, contado do recebimento da intimação, traga aos autos, em relação ao amostrador: **1) Qual a sua definição; 2) Em que local ele se encontra na empresa; 3) Qual a sua função na linha de produção; e 4) Há interferência direta do bem no produto com o qual se relaciona na produção?**

(incluir fotos se possível). Em seguida, vista à Fiscalização.

Dos Esclarecimentos da Impugnante

A Impugnante comparece às fls. 363/365, oportunidade em que responde os questionamentos retro.

Da Manifestação da Fiscalização

A Fiscalização manifesta-se às fls. 367/368, oportunidade em que diz que “as respostas apresentadas em atendimento ao despacho interlocutório exarado pela 3ª Câmara de Julgamento não se prestaram a alterar o entendimento fiscal constante às fls. 281/283 a respeito do bem denominado “Amostrador para cimento”.

Do Parecer da Assessoria do CCMG

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 370/374, retifica seu entendimento e opina, pela procedência parcial do lançamento para que sejam excluídos os valores relativos às “saídas de energia elétrica não tributadas e sem NF” da apuração do coeficiente de creditamento do ativo permanente (coluna G do demonstrativo de fls. 177).

DECISÃO

Conforme relatado, a autuação versa sobre 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, no período de janeiro a setembro de 2015.

Versa, ainda, sobre aproveitamento indevido de créditos relativos a aquisições de bens para o ativo permanente sem que fosse observada a proporcionalidade prevista no art. 66, § 3º, inciso II, do RICMS/02 e da falta de escrituração da baixa de bens após a apropriação da última fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) de crédito de ICMS de que trata o inciso I do §3º do art. 66 do citado regulamento.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei.

Item 1 – apropriação indevida de créditos do imposto referente a bens alheios à atividade do estabelecimento

A autuação versa sobre 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 no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Antes de se adentrar na análise das alegações da Impugnante e da contestação apresentada pela Fiscalização, importante trazer o marco teórico legal referente à matéria objeto deste item do lançamento.

Primeiramente, a Lei Complementar nº 87/96 que, em seus arts. 20 e 21, traz claramente a impossibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS relativos às aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento:

Lei Complementar nº 87/96

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

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

(...)

III - **vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;** (Grifou-se)

Essa mesma vedação, como não poderia deixar de ser, também está prevista na Lei Estadual nº 6.763/75, nos termos do disposto no art. 31, inciso III, e art. 32, inciso III, assim como no art. 70, inciso XIII e §§ 3º e 4º, do RICMS/02:

Lei nº 6.763/75

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**.

(...)

Art. 32. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS

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

(...)

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

(...)

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

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se alheio à atividade do estabelecimento o veículo de transporte pessoal.

(Destacou-se).

Buscando conferir mais clareza quanto ao alcance do conceito de bens alheios, dispõe a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98:

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

I - os veículos de transporte pessoal;

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

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

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

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

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

(Destacou-se).

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 e art. 66, § 5º a 7º e 12 a 16, do RICMS/02) e, ainda,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que este não seja empregado em atividade alheia à do estabelecimento (art. 70, § 3º e 5º, da Parte Geral do RICMS/02 e art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98).

Se o produto incorporado constituir parte ou peça de bem do ativo imobilizado, deverá ainda ser observado o disposto no § 6º do citado art. 66, de forma que sua substituição deve resultar no aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses.

A aquisição de bem destinado ao aperfeiçoamento do desempenho do sistema (processo) produtivo da Autuada, desde que empregado em atividade do estabelecimento sujeita à tributação pelo imposto e cumpridos os demais requisitos regulamentares, gera direito ao crédito do ICMS incidente na aquisição.

Já os bens adquiridos para redução de impacto ambiental, ainda que obrigatórios para cumprimento da legislação ambiental, por serem utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do ICMS (não participando do processo industrial necessário para extração ou transformação das matérias-primas em seu produto final), são considerados alheios à atividade do estabelecimento por força do art. 1º, II, “a” da Instrução Normativa DLT/SRE Nº 01/98.

Esses bens geram direito a crédito de ICMS apenas quando, além de sua função ambiental, têm participação determinante e imprescindível para a produção de mercadoria tributada como ocorre, por exemplo, no caso em que, durante processo de filtragem, é recuperado material reaplicado no processo industrial ou objeto de comercialização.

Ainda assim, o aproveitamento de crédito será admitido apenas na proporção em que o bem participa do processo industrial, observadas as disposições contidas nos arts. 66 a 74-A do RICMS/02.

No caso de partes e peças, a imobilização de bens destinados ao ativo imobilizado, em regra, dá-se por ocasião da sua entrada no estabelecimento, devendo a primeira fração de 1/48 do crédito de ICMS ser apropriada no mês correspondente, conforme previsão do inciso I do § 3º do art. 66 do RICMS/02 (**efeitos a partir de 21/12/13** - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 46.707, de 30/12/14.), e o direito de utilizar o crédito extinguirá somente depois de decorridos 5 (cinco) anos, contados da data de emissão do documento, de acordo com § 3º do art. 67 do mesmo Regulamento.

Todavia, caso a mercadoria adquirida seja utilizada na fabricação de bem do ativo imobilizado no próprio estabelecimento do contribuinte e, assim, definida como componente de bem do ativo imobilizado, a primeira fração de 1/48 do ICMS somente será passível de apropriação no momento em que a fabricação do mesmo estiver concluída e ele estiver pronto para ser utilizado, em conformidade com o disposto nos § 14 e 15 do citado art. 66.

O direito de utilizar o crédito extinguirá somente depois de decorridos 5 (cinco) anos, contados a partir da emissão da nota fiscal de entrada pelo contribuinte por ocasião da imobilização, nos termos do § 5º do art. 67 do RICMS/02 c/c o inciso II, § 7º do art. 20 da Parte 1 do Anexo V do citado Regulamento.

Importante destacar que os conceitos de ativo imobilizado e de produto intermediário não se confundem, tampouco os tratamentos tributários a eles aplicados se assemelham.

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.

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

(...)

§ 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. (Grifou-se)

Por sua vez, 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).

Desta 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, apontados pelas normas e, 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:

- 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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 116/2003 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 à 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).

Esses, portanto, os fundamentos legais que permeiam o lançamento.

Após os fundamentos teóricos e legais da matéria, passa-se à análise dos argumentos pontuais apresentados pelo Sujeito Passivo em relação aos bens objeto do lançamento.

Conjunto de Quadros Painéis e Armários com APA, Eprotenax G7 3x150 95mm2 BLF e Sintenax Flex 16x1mm2 500V BPA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme admite a Impugnante, os bens denominados “*Conjunto de Quadros Painéis e Armários com APA*” são estruturas que comportam componentes elétricos (fusíveis, disjuntores, relés) utilizados na distribuição de energia elétrica em vários circuitos individuais ou ponto de consumo, bem como a proteção desses sistemas.

Já os bens denominados “*Eprotenax G7 3x150 95mm2 BLF eSintenax Flex 16x1mm2 500V BPA*” são cabos elétricos que se destinam a transportar a energia elétrica necessária ao funcionamento dos equipamentos.

De pronto, deve-se ressaltar que não se discute a imprescindibilidade desses bens para o funcionamento dos equipamentos utilizados na atividade produtiva.

Todavia, por si só, a imprescindibilidade não garante o direito à apropriação do crédito de ICMS relativo à aquisição de um bem. Há que se observar para tal as condições dispostas no art. 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

Em outras palavras, a essencialidade ou imprescindibilidade explica a utilização desses bens autuados, mas não a sua desclassificação como alheios à atividade do estabelecimento.

Aliás, essa imprescindibilidade 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 âmbito 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.

Sob a ótica do art. 31, inciso III, da Lei nº 6.763/75, art. 70, inciso XIII, do RICMS/02 e art. 1º, inciso III, da Instrução Normativa DLT nº 01/98, todo o “*Sistema de Transmissão de Energia*”, neles incluídos os bens em questão, é considerado um bem alheio à atividade-fim do estabelecimento, tendo em vista tratar-se de obra de construção civil, estando, pois, fora do campo de incidência do ICMS.

Esse entendimento já foi exposto pela Diretoria de Orientação e Legislação Tributária nas Consultas de Contribuinte DOET/SLT nº 057/2001, 189/2010 e 020/2011, transcritas parcialmente a seguir:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 057/2001

EMENTA:

ATIVO IMOBILIZADO - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO - Bens adquiridos, cujo emprego seja relativo à construção civil desenvolvida no estabelecimento (construção, reforma ou ampliação), não ensejam aproveitamento de crédito de ICMS.

(...)

Considerar-se-á ativo imobilizado para os fins do aproveitamento de crédito disposto na Lei Complementar nº 87/96, aquele caracterizado nos termos da Lei nº 6.404, de 15/12/76, e que simultaneamente atenda aos requisitos contidos na Instrução Normativa DLT/SRE Nº 01, de 06/05/98. Os bens torres e postes (empregados nas linhas de transmissão), poste e acessórios: cruzetas, mãos-francesas, cintas, estais (aplicados nas linhas e redes de distribuição), estruturas suporte de equipamentos e barramentos (empregados nas subestações de energia elétrica) e quaisquer materiais de construção aplicados na construção de usinas hidroelétricas, não ensejam aproveitamento de crédito de ICMS, dado que são considerados, na exegese estabelecida no inciso III, artigo 1º da Instrução Normativa DLT/SRE Nº 01, de 06/05/98, bens alheios à atividade do estabelecimento. (grifou-se)

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 189/2010

(MG de 09/09/2010)

Ementa (Parcial):

“ICMS – APROVEITAMENTO DE CRÉDITO – ATIVO IMOBILIZADO – VEDAÇÃO – As torres empregadas nas linhas de transmissão, adquiridas pelo contribuinte mineiro para integrar seu ativo imobilizado, não geram direito ao crédito de ICMS, por serem consideradas obras de construção civil e, portanto, bens alheios à atividade do estabelecimento, face ao estatuído no art. 70, inciso XIII, do RICMS/02.”

(...)

Consulta:

(...)

3 – Considerando que o cliente da Consulente é transmissor de energia elétrica, portanto, contribuinte do ICMS, e que os produtos serão incorporados ao seu ativo imobilizado, o adquirente mineiro poderá creditar-se do valor do ICMS destacado na nota fiscal de aquisição e do valor correspondente ao diferencial de alíquota, se devido, para compensação de ICMS a recolher?

4– Caso o cliente da Consulente seja uma construtora, qual é o tratamento tributário a ser considerado para este mesmo caso?

Resposta:

(...)

3 - Considera-se ativo imobilizado para fins de aproveitamento do crédito disposto na Lei Complementar nº 87/96 aquele caracterizado nos termos da Lei Federal nº 6.404/76 e que simultaneamente atenda aos requisitos contidos na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

O imposto incidente na aquisição de torres para emprego em linhas de transmissão, adquiridas pelo contribuinte mineiro para integrar seu ativo imobilizado, não geram direito ao crédito de ICMS, por serem consideradas obras de construção civil e, portanto, bens alheios à atividade do estabelecimento, de acordo com o inciso III, art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98...”

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 020/2011

EMENTA:

ICMS - CRÉDITO - VEDAÇÃO - BEM ALHEIO - INDÚSTRIA SIDERÚRGICA - TRANSFORMADOR DE ENERGIA ELÉTRICA - Não gera direito a crédito do ICMS a aquisição de equipamento próprio para desenvolver atividade integrada ao processo produtivo cuja utilização não se encontra intrínseca e necessariamente relacionada com a produção do estabelecimento, nos termos da alínea “c” do inciso II do art. 1º da IN DLT/SRE nº 01/98.

(...)

Pela exposição apresentada, pode-se verificar que o transformador é equipamento necessário à atividade industrial desempenhada pela Consultante, sem, entretanto, caracterizar-se como parte do processo produtivo, mas, sim, como equipamento próprio para desenvolver atividade integrada ao processo produtivo, não se encontrando intrínseca e necessariamente relacionado com a produção dos tubos de aço.

Pode-se concluir, portanto, que o transformador não participa diretamente da fabricação dos tubos de aço sem costura, ainda que intercalado entre os pontos de fornecimento e de consumo de energia elétrica consumida no processo produtivo, não se enquadrando esse bem como um equipamento participante do processo de industrialização, nos termos da alínea “c” do inciso II do art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

Em seu socorro, a Impugnante se ampara no Acórdão do CC/MG nº 20.441/11/1ª.

Todavia, a jurisprudência recente deste mesmo CC/MG é no sentido de ratificar a vedação de crédito de ICMS para os bens que compõem a estrutura física de transmissão de energia elétrica.

É o que demonstra, por exemplo, os julgamentos constantes dos Acórdãos nº 20.113/13/2ª (definitivo), 20.115/13/2ª (confirmado pelo Acórdão nº 4.117/13/CE), 21.918/15/1ª (confirmado pelo Acórdão nº 4.519/15/CE), 22.263/16/3ª (confirmado pelo Acórdão nº 4.761/17/CE), 22.264/16/3ª (confirmado pelo Acórdão nº 4.762/17/CE), 22.594/17/3ª (confirmado pelo Acórdão nº 5.004/18/CE) e 4.620/16/CE.

Filtros, Ventilador Bernauer e Sistema de Exaustão Despoeiramento Bernauer

Em sua defesa, a Impugnante afirma que, ao contrário do entendimento fiscal, os *filtros* objeto da autuação não se destinam ao atendimento de exigências ambientais e de segurança do trabalho, mas sim à recuperação de insumos, produtos acabados e semiacabados ao longo de todo o seu processo produtivo.

Assevera ainda que tais *filtros* são posicionados em transferências ao longo do transporte ou diretamente nos circuitos de gases, captando toda a poeira fugitiva e reinserindo-a de volta à produção, de forma que em seu processo produtivo não ocorre a geração de resíduos, pois todo material captado pelos *filtros* é transformado em cimento, representando de 7% (sete por cento) a 10% (dez por cento) de toda a produção.

Contudo, verifica-se que a Impugnante não apresenta qualquer prova referente a essa alegação, conforme disposto na resposta à Consulta de Contribuinte nº 123/2013:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 123/2013

PTA Nº : 16.000461495-69

CONSULENTE: Dow Corning Silício do Brasil Indústria e Comércio Ltda.

ORIGEM: Santos Dumont - MG

ICMS - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO - ATIVO IMOBILIZADO - SISTEMA DE FILTRAGEM DE RESÍDUOS GASOSOS -Embora o objetivo principal deste sistema seja a redução da dispersão de agentes poluentes no meio ambiente, **comprovada a sua efetiva participação na produção de mercadoria submetida ao campo de incidência do ICMS, tem-se que tal equipamento, na proporção em que concorrer para a consecução da atividade econômica do contribuinte, não deve ser considerado como bem alheio à atividade do estabelecimento**, não se aplicando à hipótese o disposto no inciso XIII e § 3º, ambos do art. 70 do RICMS/02, ou na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, especialmente no seu art. 1º, inciso II, alíneas “a” e “c”.

(...)

RESPOSTA:

(...)

Assim, podemos concluir que o sistema de filtragem não participa do procedimento industrial necessário para transformação das matérias-primas em silício metálico, produto final objeto de tributação pelo ICMS, atuando sobre este processo apenas para atender aos imperativos da legislação ambiental.

Entretanto, participação de natureza diversa ocorre no procedimento industrial instaurado a partir da captação dos resíduos gasosos decorrentes da fusão do produto principal com vistas à obtenção de um novo produto (subproduto do principal), a sílica fumi.

Conforme demonstrado pela Delegacia Fiscal de circunscrição em seu substancioso estudo, referido anteriormente, o sistema de filtragem desenvolvido pela Consultante obedece ao seguinte ciclo para separação das partículas de sílica suspensas nos gases residuais captados da fusão descrita: exaustores promovem a captação dos referidos resíduos gasosos que são direcionados a um sistema de resfriamento; após o resfriamento os gases são encaminhados para um primeiro sistema de filtragem por ciclones; com o uso de força centrífuga as partículas de maior granulometria colidem com as paredes do equipamento, precipitando-se por gravidade para coletores, sendo a seguir acondicionado o subproduto denominado de sílica fumi grau concreto; os resíduos gasosos restantes são encaminhados para um segundo processo de filtragem em filtros de manga; o ar, carregado de partículas com granulometria mais fina, passa por estes filtros onde são retidas, formando um bolo que auxilia na filtragem; as partículas depositadas em moegas são transportadas por tubulação para dois silos, sendo a seguir acondicionado o subproduto denominado de sílica fumi grau refratário; finalizando, os gases resultantes da filtragem são lançados no meio ambiente.

O primeiro subproduto, sílica fumi grau concreto, tem sido em parte reutilizado no processo produtivo do produto principal e o restante considerado como perda do processo. A Consultante está estudando a destinação comercial deste subproduto, com a possível comercialização para a indústria de concreto.

O segundo subproduto, sílica fumi grau refratário, tem sido destinado à comercialização para a indústria de refratários e de concreto.

A Consulente apresentou estudo relacionado à comercialização dos dois subprodutos, demonstrando inclusive a projeção mensal de produção (em toneladas) e de recolhimento de ICMS, documento de fl. 39.

Como podemos observar, a partir da captação dos resíduos gasosos, decorrentes da fusão de matérias-primas para obtenção do produto principal, tem início um novo ciclo produtivo industrial com vistas à obtenção de dois subprodutos, sílica fumi grau refratário e grau concreto, cuja comercialização está sujeita ao campo de incidência do ICMS, ou aoreaproveitamento de subproduto na cadeia produtiva do estabelecimento.

Muito embora o desenvolvimento e a instalação do sistema de filtragem tenham como objetivo principal a redução da dispersão de agentes poluentes no meio ambiente, neste novo ciclo industrial o sistema de filtragem tem participação determinante e imprescindível para a produção de mercadoria tributada, razão pela qual, obedecidos os preceitos legais enumerados inicialmente (especialmente aqueles atinentes ao registro contábil e à forma de creditamento), é devido o aproveitamento dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição do ativo imobilizado em análise.

Por outro lado, o aproveitamento de crédito será admitido apenas na proporção em que o bem participa do processo industrial, observadas as disposições contidas nos arts. 66 a 74-A, Parte Geral do RICMS/02.

Dessa forma, para fins de apuração do crédito de ICMS relativo à aquisição do sistema de filtragem, deverá ser aferida a efetiva participação desses equipamentos no seu processo industrial, aferição esta que deverá ser apreciada e aprovada pelo Fisco. Neste sentido vide Consulta de Contribuinte nº 227/2011.

Cumprido observar ainda que, considerando que o sistema de filtragem desenvolvido pela Consulente é constituído por diversos equipamentos e subsistemas, é devido o aproveitamento tão somente em relação àqueles equipamentos que participam do procedimento industrial necessário para a obtenção dos subprodutos tributados pelo ICMS, ficando assim

excluídos aqueles que eventualmente não contribuam para este processo e atuem exclusivamente de forma a atender à legislação ambiental. (Grifou-se)

Reiterando, a Impugnante não apresenta qualquer prova que se assemelhe à situação tratada nessa Consulta transcrita.

A Fiscalização, por sua vez, alega que as afirmações da Impugnante não condizem com a realidade dos fatos.

Assevera que uma simples leitura da página da empresa na internet, disponível em <http://www.cimentonacional.com.br/brennand-cimentos/a-brennand-cimentos-sete-lagoas/> e cuja cópia segue às fls. 254 dos autos, demonstra que o estabelecimento autuado, situado em Sete Lagoas, dispõe de *filtros* de última geração e reaproveitamento de gases, que reduzem a poluição, aumentam a segurança e a sustentabilidade dos processos, significando, pois, respeito ao meio ambiente e qualidade de vida para a população da região.

Também na mesma página, precisamente em <http://www.cimentonacional.com.br/responsabilidade/ambiental/qualidade-do-ar/>, cuja cópia de conteúdo segue às fls. 255/256, lê-se claramente que o estabelecimento autuado controla e monitora a qualidade do ar durante todo processo de fabricação de cimento por meio de *filtros de manga*, sendo que esse monitoramento ocorre dentro da unidade industrial e no seu entorno.

Neste mesmo documento, ao discorrer sobre o monitoramento da qualidade do ar dentro e no entorno da fábrica de cimento, a empresa informa:

Qualidade do Ar - Unidade Fabril

A geração de particulados (poeira) é inerente ao processo de fabricação de cimento. Ciente deste impacto e visando minimizá-lo e/ou eliminá-lo, a Brennand Cimentos instalou 56 filtros de manga em toda sua área de fabricação.

Qualidade do Ar - Entorno

A **Brennand Cimentos** trabalha buscando a eficiência de seu processo fabril, e para tanto se baseia em dados sólidos.

Para evidenciar que sua produção não altera a qualidade do ar em seu entorno, instalou quatro equipamentos que medem e monitoram estas condições, denominados 'HI VOL e Trigás' localizados nos seguintes pontos:

1. Entrada da unidade fabril (montante) - Próximo a Subestação da Cemig;
2. Saída da unidade fabril (jusante) - Próximo a caixa d'água industrial;
3. No bairro Morro Redondo;
4. No Monumento Natural Estadual Gruta Rei do Mato - Próximo a Portaria de entrada

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, conclui-se que não procede a afirmação da Impugnante de que os *filtros* objeto da autuação não se destinam ao atendimento de exigências ambientais.

A fabricação de cimento, como toda atividade industrial de transformação, é potencial causadora de impactos ambientais que ocasionam riscos para a população e para a natureza, razão pela qual essa atividade econômica sujeita-se ao cumprimento das condições estabelecidas nas normas ambientais para licenciamento de suas operações.

Dentre essas condições, encontra-se o controle e tratamento dos efluentes resultantes do seu processo produtivo, que em hipótese alguma se confunde com a atividade de fabricação de cimento, visto ocorrer em uma etapa subsequente.

Tais condições impositivas de proteção ao meio ambiente, inclusive, constam da cláusula quarta do Protocolo de Intenções nº 025/2008, firmado com o estado de Minas Gerais em 16/05/08 (fls. 257/259):

CLÁUSULA QUARTA: Constituem compromissos da CNC, no que se refere ao meio ambiente:

I. tomar, em tempo hábil, as providências legais e administrativas junto às autoridades de proteção ao meio ambiente, relativamente à concessão das licenças necessárias à implantação e operação de seu projeto:

II. tratar e dispor seus efluentes líquidos e gasosos e os seus resíduos sólidos industriais, conforme determinações da legislação ambiental em vigor. (Grifou-se).

Ressalte-se, ainda, que os critérios para o adequado tratamento dos efluentes da empresa, especialmente os efluentes gasosos, constam claramente do Parecer Único nº 332/2011 da Superintendência Regional de Regularização Ambiental Central Metropolitana - SUPRAM-CM, disponível em <http://www.meioambiente.mg.gov.br/images/stories/Robson/Velhas2011/17.1-cia-nacional-pu.pdf>, que segue anexado, em parte, às fls. 260/261.

Do referido Parecer, reproduz-se o texto abaixo:

“4. IMPACTOS / MEDIDAS MITIGADORAS/ MONITORAMENTO

Os principais impactos ambientais a serem gerados na fase de operação do empreendimento estão relacionados às emissões atmosféricas, efluentes líquidos, ruídos e resíduos sólidos.

4.1 Emissões atmosféricas

Para o controle das emissões atmosféricas geradas em fontes fixas foram instalados um total de 56 (cinquenta e seis) filtros de mangas que contemplam o controle da unidade industrial desde o depósito de calcário e aditivos na pré-homogeneização até o sistema de carregamento e ensacamento do cimento. As especificações dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

filtros relacionadas à taxa máxima de emissão, baseadas nas velocidades e vazões dos gases estão acostadas às fls. 25 a 34.”

(Destacou-se).

Portanto, a empresa está sujeita a executar procedimentos próprios para mitigar os possíveis impactos ambientais de suas operações, diminuindo os riscos que os efluentes nela gerados trazem para a população e para a natureza.

Entre tais procedimentos, a legislação ambiental determina a realização de atividade de filtragem dos efluentes gasosos, de forma a reter a maior quantidade possível de partículas em suspensão nestes efluentes, o que é efetuado pelos *filtros* objeto dessa análise.

Trata-se, assim, de atividade diversa da atividade industrial de fabricação de cimento, ainda que sua realização seja necessária, uma vez que os gases gerados em diversas partes do processo de fabricação e deles expelidos precisam ser contidos e filtrados.

No exercício desta atividade, a empresa se utiliza dos equipamentos apropriados para cumprir a finalidade de filtrar as partículas constantes do pó gerado durante todo o processo de fabricação do cimento.

Ressalte-se que o fato das partículas retidas serem posteriormente retiradas do sistema de filtragem e parcialmente retornarem ao processo produtivo em nada altera a essência e a finalidade precípua desse sistema.

Assim, ao contrário do que defende a Autuada, à luz da legislação específica que disciplina o aproveitamento de créditos de ICMS, os sistemas de filtragem não integram o sistema de produção industrial, pois são independentes deste, uma vez que são utilizados para o exercício da atividade específica de controle ambiental.

Dessa forma, as aquisições de equipamentos destinados ao emprego nessa atividade de controle ambiental, assim como dos bens utilizados em sua manutenção, não geram direito a créditos do ICMS.

Corretas, portanto, as exigências fiscais correspondentes.

Esse entendimento já se encontra consolidado na jurisprudência recente do CC/MG, onde pode-se citar, a título de exemplo, os Acórdãos nº 18.764/10/2ª (definitivo), 4.834/17/CE e 4.836/17/CE, nos quais o CC/MG, ao analisar matéria similar, envolvendo Sujeito Passivo que também explora a atividade de fabricação de cimento, firmou decisão no sentido de que qualquer equipamento de preservação ambiental é considerado alheio à atividade-fim do estabelecimento.

Amostrador para cimento

Conforme informa a própria defesa, este equipamento é utilizado em seu laboratório para análises e testes laboratoriais.

Na planilha dos bens objeto do lançamento, observa-se, às fls. 32 dos autos, que o *amostrador* tem a função de análise da matéria-prima no laboratório.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante entende que o *amostrador* encontra-se inserido em seu processo produtivo e, portanto, teria direito ao aproveitamento de crédito do ICMS incidente sobre sua aquisição, conforme já reconheceu o CC/MG, por intermédio do Acórdão nº 20.623/14/2ª.

Por sua vez, a Fiscalização entende que apesar de o laboratório efetuar o controle de qualidade e identificar os ajustes necessários na fabricação do cimento, a atividade nele desenvolvida é marginal ao processo de fabricação do cimento, porque não está integrada ao produto final na condição de elemento essencial.

Afirma que as atividades de laboratório situam-se no campo da prestação de serviços, sujeita ao ISSQN, sendo, pois, uma atividade exercida fora do campo de incidência do ICMS, restando, pois, configurada a vedação de aproveitamento de crédito de ICMS prevista no art. 31, inciso III, da Lei nº 6.763/75, art. 70, inciso XIII, do RICMS/02 e no art. 1º, inciso II, alínea "a" da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

Dentro desse raciocínio, sustenta, a Fiscalização, que os bens utilizados no laboratório são alheios à atividade da empresa, por não fazerem parte da linha de produção do cimento. Prova disso é que sem esses bens seria plenamente possível produzir o cimento, visto que a sua produção ocorre em máquinas próprias.

A Fiscalização completa sua argumentação afirmando que a decisão proferida no Acórdão do CC/MG nº 20.623/14/2ª, utilizada pela Impugnante como fundamento de sua defesa, que decidira pelo reconhecimento do direito ao aproveitamento de crédito de ICMS oriundo da aquisição de bens destinados à exames laboratoriais em matéria-prima, produção e funcionamento de máquinas e equipamentos, denominados naquele Acórdão como “Controles e Medidas”, foi reformada pela Câmara Especial deste Órgão Julgador, por intermédio do Acórdão nº 4.417/15/CE, conforme a ementa abaixo:

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO – ATIVO PERMANENTE. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, UMA VEZ QUE PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, CONTABILIZADOS DIRETAMENTE NO ATIVO PERMANENTE OU EM CONTA DE IMOBILIZADO EM ANDAMENTO, SEM QUE FOSSE OBSERVADA A NORMA PREVISTA NO ART. 66, § 5º, INCISO II DO RICMS/02, RESULTANDO EM RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, APURADO POR MEIO DE RECOMPOSIÇÃO DE CONTA GRÁFICA. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. EXIGÊNCIAS PARCIALMENTE MANTIDAS PARA: 1) EM RELAÇÃO AOS BENS CLASSIFICADOS COMO "TECNOLOGIA DA INFORMAÇÃO", MANTER O CRÉDITO NA DATA DA ENTRADA DOS ITENS QUE FORAM CLASSIFICADOS PELO PERITO COMO ATIVO IMOBILIZADO; 2) EM RELAÇÃO AO TÓPICO "ITENS GERAIS", CONCEDER O CRÉDITO PARA OS ITENS IDENTIFICADOS PELO PERITO COMO ATIVO IMOBILIZADO, INCLUSIVE NO CASO DE "IMOBILIZADO EM

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ANDAMENTO”, EM QUE A DATA DA DEPRECIAÇÃO SEJA POSTERIOR À DATA DA NOTA FISCAL (PLANILHA CONSOLIDADA - COLUNA AB > AG OU COLUNA AC > AG) E, 3) RESTABELECEER AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AOS BENS CLASSIFICADOS COMO “CONTROLES E MEDIDAS”. REFORMADA A DECISÃO ANTERIOR. (GRIFOU-SE)

Complementando, a Fiscalização aponta a decisão proferida no Acórdão nº 20.236/11/1ª (não modificado pelo Acórdão nº 3.735/11/CE), que entende fundamentar seu entendimento, conforme seguinte excerto:

D) LABORATÓRIO

(...)

PELO QUE SE DEPREENDE DAS ATIVIDADES DE LABORATÓRIO, ELAS SE SITUAM NO CAMPO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, SUJEITA AO ISSQN. NESSE CASO, MAIS UMA VEZ APLICA-SE O CONCEITO EXPRESSO NO ART. 1º, INCISO II, ALÍNEA "A" C/C O INCISO III DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01/98, CONSIDERANDO QUE É ATIVIDADE EXERCIDA FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS.

APESAR DE O LABORATÓRIO EFETUAR O CONTROLE DE QUALIDADE E IDENTIFICAR OS AJUSTES NECESSÁRIOS NA FABRICAÇÃO DO CIMENTO, A ATIVIDADE NELE DESENVOLVIDA É MARGINAL AO PROCESSO DE FABRICAÇÃO DO CIMENTO, PORQUE NÃO ESTÁ INTEGRADA AO PRODUTO FINAL NA CONDIÇÃO DE ELEMENTO ESSENCIAL POR CONSEQUENTE, OS BENS UTILIZADOS NO LABORATÓRIO SÃO ALHEIOS À ATIVIDADE DA AUTUADA, POR NÃO FAZEREM PARTE DA LINHA DE PRODUÇÃO DO CIMENTO.

É IMPROCEDENTE A ALEGAÇÃO DA AUTUADA DE QUE SEM OS BENS DO LABORATÓRIO NÃO SERIA POSSÍVEL PRODUIR O CIMENTO, POIS A PRODUÇÃO É FEITA EM MÁQUINAS PRÓPRIAS. O LABORATÓRIO É ATIVIDADE DE SERVIÇOS À PARTE, E RESPONSÁVEL APENAS PELO CONTROLE DE QUALIDADE E PELOS AJUSTES NECESSÁRIOS.

MESMO QUE A AUTUADA CONSIDERE QUE TODOS OS SEUS BENS IMPORTANTES PARA O PROCESSO PRODUTIVO, NEM TODOS DÃO DIREITO AO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DE ICMS, EM VIRTUDE DA LEGISLAÇÃO QUE REGE A MATÉRIA.

Numa primeira análise e parecer da Assessoria deste Conselho nos autos, foi emitido entendimento de que deveriam ser excluídas as exigências fiscais relacionadas a todos os bens qualificados como “amostrador” utilizados no processo produtivo no controle de qualidade da matéria-prima ou do produto final.

O processo foi a julgamento nesta Câmara em 02/12/20 e, naquela oportunidade, editada medida no sentido de granjear maiores esclarecimentos sobre o bem.

Foram os seguintes questionamentos efetuados pela E. 3ª Câmara de Julgamento, em relação aos amostradores (listados às fls. 31 dos autos) cujos créditos do imposto foram objeto de glosa pelo Fisco por serem considerados alheios à atividade do estabelecimento:

1) Qual a sua definição; 2) Em que local ele se encontra na empresa; 3) Qual a sua função na linha de produção; e 4) Há interferência direta do bem no produto com o qual se relaciona na produção? (incluir fotos se possível).

Em relação ao questionamento 1 acerca da definição do amostrador, informa a Autuada que:

“Os amostradores (NCM 84741000) são equipamentos que compõem a linha de produção da CNC utilizados para análise e controle de qualidade do produto final, permitindo sua adequação às exigências estabelecidas pelas normas técnicas aplicáveis.

Os Amostradores Pneumáticos para moinho do cimento I e II são equipamentos utilizados para coletas intermitentes de amostras de cimento, compostos por um pistão que se movimenta com o auxílio de ar comprimido. Com a movimentação, ele permite a coleta de amostras durante a produção cimenteira.

O Amostrador de Rosca para moinho de cimento I tem a mesma função de coleta intermitente de amostras de cimento, e é composto por um motor e uma rosca sem fim, que coleta o material que passa por ela. Ao ser acionado, o motor gira a rosca acoplada a ele, permitindo que o cimento que cai nela seja direcionado ao coletor de amostras, compondo a amostragem final de cimento. O fluxo de amostragem é automático e definido pela equipe de controle de qualidade”.

No tocante ao item 2 do interlocutório, local onde se encontra o amostrador na empresa, informa a Autuada:

“O Amostrador Pneumático para moinho de cimento I e o Amostrador Pneumático para moinho de cimento II **são instalados na saída do moinho do cimento, e calhas transportadoras chamadas de Regueira 631AS301 e Regueira 532AS510.**

O Amostrador de Rosca para moinho de cimento I, por sua vez, **é instalado na linha de transporte de cimento, na transferência de um equipamento para outro (local chamado de “chute”), precisamente no chute do elevador 531BE230**”.(Grifos acrescidos)

(às fls. 364/365, a Impugnante disponibilizou fotos do amostrador pneumático e do seu ponto de coleta da amostra, bem como do amostrador de rosca e seu coletor de amostra)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto ao item 3 do Interlocutório, acerca da função do amostrador na linha de produção, informa a Autuada que “os Amostradores têm a função de coletar amostras de cimento intermitentemente, representativas de toda a produção de um determinado período, para a realização de ensaios físico-químicos de controle da qualidade do cimento em produção”.

No tocante ao item 4 do Interlocutório, alega a Autuada que “há interferência direta dos Amostradores no produto, na medida em que realizam a coleta de amostras de cimento durante o processo produtivo, com objetivo de adequação do produto final da CNC às especificações de qualidade exigidas pelas normas técnicas aplicáveis. É, portanto, equipamento indispensável a processo produtivo da CNC”.

Como relatado, a Fiscalização ao se manifestar sobre as respostas trazidas pela Autuada em atendimento ao Interlocutório ratificou sua manifestação fiscal em relação ao “amostrador” (fls. 367/368).

Pois bem, com as informações trazidas aos autos, em resposta ao Interlocutório, restou esclarecido que os “amostradores” são apenas “coletores”, não se tratam de equipamentos de laboratório (como considerado no parecer anterior) visto que não são equipamentos de laboratório com função de análise de matérias-primas ou de produtos acabados (cimento). Mas, sim, coletores de amostras, **instalados na saída do moinho do cimento e nas calhas transportadoras, com a função única de coletar amostras** para a realização de ensaios físico-químicos de controle da qualidade do cimento em produção a serem realizados em equipamentos imobilizados pertencentes ao laboratório.

Portanto, tais bens não fazem jus ao crédito de ICMS visto que não exercem qualquer ação intrínseca no processo produtivo propriamente dito, portanto, são alheios à atividade do estabelecimento, conforme Instrução Normativa nº 01/98, inciso II, alínea “c”:

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

(...)

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

(...)

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.

Do exposto, entende-se que devem ser mantidas as exigências fiscais relacionadas aos bens qualificados como “amostrador” utilizados no processo produtivo no controle de qualidade da matéria-prima ou do produto final.

Válvula Alívio Explosão TT1150

Alega a Impugnante que esse bem não é um equipamento de segurança, mas sim um componente do conjunto de dispositivos que compõem os sistemas de preparação, transporte e armazenamento de combustíveis sólidos direcionados ao maquinário de produção industrial.

Por essa razão, entende ter direito ao aproveitamento do crédito de ICMS correspondente.

A Fiscalização, por sua vez, ressalta que não se discute nos autos o local onde esse equipamento é instalado e nem a sua imprescindibilidade, mas sim a sua função.

Conforme se observa nas notas fiscais anexadas às fls. 75/76, o código NCM/SH (Nomenclatura Comum do Mercosul no Sistema Harmonizado) dessa mercadoria é 8481.4.0-00, cuja descrição na referida tabela é “*válvulas de segurança ou de alívio*”.

Continua a Fiscalização, de acordo com a literatura disponível a respeito desse tipo de mercadoria, verifica-se que se trata de um equipamento destinado a proteger vidas humanas e os bens de capital de uma indústria.

É que se verifica, por exemplo, no documento disponibilizado em http://www.fluidcontrols.com.br/site/upload/pdf/Apostila_Valvulas_de_Seguranca_e_A_livio.pdf, cuja cópia parcial segue às fls. 262/263, do qual se extrai o seguinte conteúdo:

“As válvulas de segurança e/ou alívio são dispositivos automáticos de alívio de pressão sendo obrigatórios em vasos de pressão ou caldeiras, cuja pressão interna seja superior à pressão atmosférica, evitando as conseqüências da exposição às condições perigosas de sobrepressão. Desta forma, em todo vaso de pressão sujeito a pressão positiva superior a 15 psig é obrigatória a instalação de pelo menos uma válvula de segurança e/ou alívio ajustada na PMTA do vaso ou abaixo desta e cuja capacidade de vazão seja igual ou superior ao volume do fluido fornecido a este

A função de toda válvula de segurança instalada em caldeiras, vasos de pressão ou tubulações, em processos industriais, é aliviar o excesso de pressão, devido ao aumento da pressão de operação acima de um limite pré-estabelecido no projeto do equipamento por ela protegido. **As conseqüências de sua falha podem ser: a perda de vidas e/ou do capital investido.**

As válvulas de segurança são utilizadas quando o fluido é compressível, como gases e vapores e que proporcionam uma abertura rápida e instantânea na pressão de ajuste. **As válvulas de alívio são aplicadas em vasos de pressão ou tubulações que armazenam ou transportam líquidos, respectivamente.** Nesse tipo de válvula o curso de elevação do disco e a

capacidade de vazão são proporcionais ao aumento de pressão do processo até serem limitados pela área formada pelo curso de elevação do disco em relação ao bocal ou pela área de passagem efetiva do bocal (o que for menor). **As válvulas de segurança e alívio são projetadas para aplicações com ambos os tipos de fluidos, tanto gasoso ou líquido.**

Portanto, as válvulas de segurança de um modo geral oferecem uma medida de proteção devido aos potenciais níveis perigosos de temperaturas elevadas e as forças causadas pelas excessivas pressões de vapor ou qualquer outro fluido compressível dentro de um sistema. Por exemplo, 1 litro de água se for colocado sobre o fogo e vaporizado na pressão atmosférica, tem seu volume específico elevado em 1725 vezes. Isto significa que esse vapor produzido “deseja” ocupar um espaço 1725 vezes maior do que aquele ocupado pela água. Se a pressão for elevada, mantendo-se o mesmo volume de água, o volume de vapor produzido vai sendo reduzido, porém, a energia armazenada, além da temperatura, vai aumentando com o aumento da pressão. A função da válvula de segurança é eliminar o aumento dessa energia que está armazenada no vapor e reduzir a pressão para um nível seguro para o processo.

Uma válvula deve ser utilizada para alívio de pressão quando mesmo um equipamento seja um projeto seguro, pois ele não pode evitar as causas responsáveis pela sobrepressão. **A válvula de segurança e/ou alívio também não evita essas causas, porém, ela evita as consequências que podem chegar a ser catastróficas,** dependendo do tipo de fluido, volume, pressão e temperatura.

Desta forma os riscos que podem ser causados pelo excesso de pressão dentro de um vaso ou caldeira, são eliminados automaticamente com a utilização das válvulas de segurança, desde que estejam corretamente especificadas, dimensionadas, instaladas e mantidas. Dependendo da aplicação existem outras opções para o alívio de pressão e que podem ser aplicadas em vasos de pressão. Em caldeiras a válvula de segurança é um item obrigatório e sem opção. Essas opções nos vasos de pressão podem ser: os discos de ruptura que também são dispositivos de alívio de pressão, porém, sem retorno espontâneo à posição fechada após sua operação. Para aplicações que envolvem pressões e volumes mais elevados, podem ser utilizadas as válvulas de segurança e alívio do tipo piloto operada.

O objetivo de se instalar uma válvula de segurança é a proteção de vidas e propriedades. Essa proteção ocorre quando a válvula é capaz de descarregar uma determinada taxa de fluxo, suficiente para reduzir a pressão de um sistema a um nível seguro. Essa taxa deve ser prevista em seu dimensionamento, considerando a pior condição esperada.” (Destacou-se).

Diante do exposto, entende a Fiscalização que o equipamento, embora esteja instalado em uma área na qual são realizadas atividades operacionais, está plenamente vinculado a ações de prevenção e de segurança patrimonial e pessoal do estabelecimento.

Logo, entende a Fiscalização que são bens alheios à atividade fim da empresa por não exercer nenhuma ação no processo produtivo de fabricação de cimento, de forma que o crédito de ICMS relativo à sua aquisição encontra-se vedado, por força do disposto no art. 31, inciso III, da Lei nº 6.763/75, art. 70, inciso XIII, do RICMS/02 e art. 1º, inciso II, alínea “c”, da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/1998.

Diante de todo o acima exposto, verifica-se como corretos os fundamentos trazidos pela Fiscalização, devendo ser mantidas as exigências fiscais em relação ao bem *válvula de alívio*.

Elevador Passageiros 10 Paradas

Em relação ao bem denominado “*Elevador Passageiros 10 Paradas*”, informa a Impugnante se tratar de um equipamento usado para acesso constante dos operadores aos diversos níveis da torre de ciclones, equipamento essencial à produção de cimento, com altura superior a 110 m, sem o qual seria inviável operar a referida Torre.

Não se discute a imprescindibilidade desses bens, mesmo porque eles não seriam adquiridos pela empresa se não fossem úteis.

Todavia, como já dito, 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.

Por serem bens incorporados à construção do parque industrial que se destina única e exclusivamente ao acesso de funcionários a equipamentos de produção, resta claro que eles não exercem nenhuma ação intrínseca no processo industrial de fabricação de cimento.

Logo, verifica tratar-se de bens alheios à atividade da Impugnante, nos termos do art. 31, inciso III, da Lei nº 6.763/75, art. 70, inciso XIII, do RICMS/02 e art. 1º, inciso II, alíneas “a” e “c” c/c o inciso III da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, restando configurada a impossibilidade de aproveitamento do crédito de ICMS correspondente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, existem vários precedentes do CC/MG, tais como Acórdão 17.170/05/1ª, confirmado pelo Acórdão nº 3.093/05/CE, e Acórdão nº 20.236/11/1ª, confirmado pelo Acórdão nº 3.735/11/CE.

Corretas, portanto, as exigências fiscais correspondentes.

Plataforma de Acesso, Ferramenta de Montagem RK74 500 e Ponte Rolante – Sistema DEMAG tipo ZKKE

Em relação a esses itens, a Autuada se limita a afirmar que também possuem função específica no seu processo produtivo, permitindo que se concluam as etapas de produção com regularidade.

Quanto ao bem “Plataforma de Acesso” aplicam-se os mesmos esclarecimentos acima explicitados em relação ao bem “Elevador Passageiros 10 Paradas”.

Já o bem “Ferramenta Montagem RK74 500” trata-se de uma ferramenta empregada em atividade de montagem de equipamentos.

E o bem “Ponte Rolante – Sistema DEMAG tipo ZKKE”, conforme consta no próprio CIAP, trata-se de um equipamento utilizado na oficina e destina-se à movimentação de equipamentos.

A Superintendência de Tributação da SEF/MG (SUTRI), por intermédio da Consulta de Contribuinte nº 190/2015, entende que se a ponte rolante tiver participação na atividade operacional do estabelecimento, no processo de produção industrial, voltada à produção de mercadoria sujeita ao campo de incidência do ICMS, proporcionará a apropriação do crédito do imposto correspondente.

Considerando que não é essa a atuação da ponte rolante no caso em tela, corretas as exigências fiscais correspondentes.

Além disso, cumpre ressaltar que a própria Autuada reconheceu a ilegitimidade do aproveitamento de crédito em relação a esse equipamento, por ocasião da impugnação aos Autos de Infração nº 01.000895915-67 e 01.000944681-58, quando assim se manifestou:

“Por fim, a Impugnante **reconhece ter cometido equívoco** no que se refere à Ponte Rolante objeto da Nota Fiscal nº 42136, escriturada com crédito no valor total de R\$ 26.402,40...”

Por derradeiro, registre-se que a Impugnante não apresentou contestação às exigências fiscais relacionadas aos seguintes bens discriminados às fls. 28/50:

Cód. Bem	NF nº	Descrição do Produto na NF	NCM	Crédito Total ICMS
00434202	000000871	Válvula Alívio Explosão TT 1400	84814000	45.731,15

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

00434302	000000905	Válvula Alívio Explosão TT 1400	84814000	91.462,27
----------	-----------	---------------------------------	----------	-----------

Inobstante essas omissões, importa esclarecer que aos bens “Válvula Alívio Explosão TT 1400” aplicam-se os mesmos esclarecimentos acima explicitados em relação ao bem “Válvula Alívio Explosão TT 1150”.

Logo, resta cristalino se tratar de bens alheios à atividade fim da empresa, de forma que o aproveitamento do crédito de ICMS relativo à sua aquisição se encontra vedado, nos termos do art. 31, inciso III, da Lei nº 6.763/75, art. 70, inciso XIII, do RICMS/02 e art. 1º, inciso II, alínea "c" da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

Prosseguindo, a Impugnante procura conferir direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS relativos às aquisições dos bens supra analisados, alegando que o fato eventual desses bens serem adquiridos para atendimento a exigências ambientais e de segurança do trabalho, não afasta a obrigatoriedade de se incorporarem ao Ativo Imobilizado e assim serem contabilizados, nos termos da Resolução 2015/NBC TG 27 (R3) do Conselho Federal de Contabilidade.

Antes de mais nada é preciso pontuar que em nenhum momento a Fiscalização questionou a contabilização dos referidos bens no Ativo Imobilizado da empresa.

Todavia, esta contabilização, isoladamente, não garante à Impugnante o direito à apropriação de crédito de ICMS pretendida, pois para isso é imprescindível atender as condições estabelecidas na legislação tributária, especialmente as contidas no § 5º do art. 66 do RICMS/02:

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

(...)

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;

(...)

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

I - ser de propriedade do contribuinte;

II - **ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;**

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

IV - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste

natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescência;

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

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

(Destacou-se).

Depreende-se dos dispositivos legais supratranscritos que, no tocante ao ativo imobilizado, o direito ao crédito de ICMS se dá em relação àqueles bens que atendam, cumulativamente aos 6 (seis) requisitos, sendo a contabilização como ativo imobilizado apenas um deles.

Alega, ainda, a Impugnante que o parcelamento dos Autos de Infração nº 01.000895915-67 e 01.000944681-58 se deveu a uma decisão de cunho estratégico da empresa.

De início, esclareça-se que os referidos Autos de Infração versam sobre aproveitamentos indevidos de créditos de ICMS no CIAP advindos dos mesmos bens ora autuados, ocorridos, respectivamente, nos períodos de 10 a 12/2012 e 01 a 12/2013.

Cumpra, também, registrar que são de ordem estritamente internos à empresa os motivos que a levaram a solicitar o parcelamento em questão, de forma que estes não se prestam a desqualificar as exigências fiscais circunstanciadas na presente autuação.

O fato que não se pode negar é que tal parcelamento implicou na desistência das impugnações apresentadas em relação às autuações supracitadas, bem como na confissão irretratável do débito, nos exatos termos do § 3º, do art. 217, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 217- (...)

§ 3º O pedido de parcelamento implica a confissão irretratável do débito e a expressa renúncia ou desistência de qualquer recurso, administrativo ou judicial, ou de ação judicial.

Corretas, portanto, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

Item 2 – da falta de escrituração da baixa de bens após a apropriação da última fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) de crédito de ICMS

Acusação fiscal de falta de escrituração da baixa de bens após a apropriação da última fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) de crédito de ICMS de que trata o inciso I do § 3º do art. 66 do RICMS/02 (julho de 2015), resultando em apropriação a maior de créditos de ICMS nos meses de agosto e setembro de 2015.

Em sua defesa, a Impugnante alega que cometeu um equívoco e que este foi sanado na Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI) de outubro de 2019.

Como bem observa a Fiscalização, o referido “equivoco” é fato suficientemente comprovado nos autos.

Detalha a Fiscalização que basta analisar o CD *Room* contendo cópia do CIAP do período 08/2011 a 09/2015 (fls. 18), as cópias de DANFES de notas fiscais de CFOP 1604 emitidas para apropriação de créditos de ICMS de bens registrados no CIAP (fls. 91/140) e o relatório de aproveitamento de crédito de ICMS a título de ativo permanente lançados nas DAPIs transmitidas ao Fisco (fls. 142), para constatar que a Impugnante não observou a obrigatoriedade de lançar no CIAP a baixa dos bens de ativo imobilizado relacionados às fls. 80/89, após estes completarem a última parcela de 1/48 (um quarenta e oito avos) de apropriação, nos termos do § 2º do art. 204 e o § 1º, inciso VI, do art. 205, ambos da Parte 1 do Anexo V, do RICMS/02:

Art. 204. (...)

§ 2º Após a apropriação da última fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) de que trata o inciso I do § 3º do art. 66 deste Regulamento, será escriturada a baixa do bem no CIAP.

Art. 205. (...)

§ 1º O bem do ativo imobilizado será escriturado no CIAP, modelo EFD, no período de apuração em que ocorrer:

(...)

VI - a baixa do bem, com a apropriação da última parcela de ICMS.

A regra estabelecida busca interromper a série de aproveitamento do crédito, após o transcurso dos 48 (quarenta e oito) meses da aquisição. Caso não se tome tal providência, o valor do crédito permanece incorporado ao saldo do CIAP, o que permitiria à Autuada a apropriação infinita de parcelas (frações) em relação aos bens escriturados no CIAP.

Conforme se observa da análise desses documentos, a apropriação de crédito de ICMS sobre os referidos bens iniciou-se em agosto de 2011 e estendeu-se ininterruptamente até setembro de 2015, perfazendo assim 50 parcelas de 1/48 (um quarenta e oito avos).

Desse modo, resta claro o aproveitamento indevido desse crédito de ICMS **nos meses de agosto e setembro de 2015**, pois a parcela 48/48 completou-se em julho/2015 e o **creditamento nesses dois meses representou um aproveitamento superior ao imposto destacado nos documentos fiscais de aquisição.**

Da mesma forma, equivocou-se a Autuada quando afirma que esse erro foi sanado na DAPI de outubro de 2019.

Ao analisar a referida Declaração, bem como o livro Registro de Apuração do ICMS - RAICMS, extraído da Escrituração Fiscal Digital - EFD e cujas cópias seguem, respectivamente, às fls. 264 e 265 dos autos, não se detecta o lançamento de estorno dos créditos de ICMS aproveitados indevidamente em agosto e setembro de 2015.

Supondo a Fiscalização que a Impugnante se equivocou e ao invés de outubro de 2019 quis dizer outubro de 2015, verificou também a DAPI e o RAICMS desse período (fls. 266/267) e também não se constatou tal lançamento.

É importante frisar que o fato de ter deixado de apropriar o crédito de ICMS sobre a aquisição desses bens a partir de outubro de 2015 não significa a correção do procedimento, pois em nenhum momento a Impugnante promoveu o recolhimento do imposto correspondente aos citados valores de crédito aproveitados indevidamente nos meses de agosto e setembro de 2015.

Dessa forma, o valor total desses bens, conforme demonstrado às fls. 89, foi lançado pelo Fisco na recomposição do livro CIAP (fls. 177), no mês agosto de 2015, precisamente na coluna “Estorno por Completar 48 Parcelas de Apropriação”, não cabendo qualquer reparo neste item do lançamento.

Corretas, portanto, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei

Item 3 – apropriação indevida de créditos do imposto em função de erro de cálculo da proporcionalidade entre saídas tributadas e saídas totais

Esse item cuida do aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de bens para o ativo permanente sem que fosse observada a proporcionalidade prevista no art. 66, § 3º, do RICMS/02.

Os pressupostos teóricos e legais dessa matéria são apresentados a seguir.

A lei que institui o ICMS no estado de Minas Gerais estabelece as diretrizes da matéria tratada, estando disciplinada pelo Regulamento do ICMS nos seguintes termos:

RICMS/02

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

(...)

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento será realizado nos seguintes termos:

I - a apropriação será feita 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, independentemente do início de sua utilização na atividade operacional do contribuinte;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitida a apropriação de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, observado o seguinte:

a) equiparam-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior, as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos e as saídas isentas ou com base de cálculo reduzida em que haja previsão de manutenção integral do crédito;

b) o valor das operações ou das prestações tributadas corresponderá à diferença entre o valor das operações ou das prestações totais e o valor das isentas, das não tributadas e das com base de cálculo reduzida, em que não haja previsão de manutenção integral do crédito, tomando-se nas reduções de base de cálculo somente o valor relativo à redução;

IV - o quociente de 1/48 (um quarenta e oito avos) será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V - na hipótese de alienação ou de o bem deixar de ser utilizado de forma definitiva na atividade do estabelecimento antes do término do quadragésimo oitavo período de apuração contado a partir daquele em que tenha ocorrido a sua entrada no estabelecimento, não será admitido, a partir do período subsequente ao da ocorrência do fato, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado e o crédito correspondente serão escriturados no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP);

VII - nos períodos em que não ocorrerem saídas de mercadorias nem prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, ficam suspensas a apropriação do crédito e a contagem do prazo de que trata o inciso VIII;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

IX - caso o bem seja transferido em operação interna para outro estabelecimento do mesmo titular antes do quadragésimo oitavo mês, contado a partir daquele em que tenha ocorrido sua entrada no estabelecimento remetente, as frações restantes do crédito poderão ser apropriadas no estabelecimento destinatário, desde que a nota fiscal contenha a informação do número de frações ainda não apropriadas e os respectivos valores;

X - caso o bem seja alienado em operação interna não tributada antes do quadragésimo oitavo mês, contado a partir daquele em que tenha ocorrido sua entrada no estabelecimento remetente, as frações restantes do crédito poderão ser apropriadas no estabelecimento industrial destinatário, desde que a nota fiscal contenha a informação do número de frações ainda não apropriadas e os respectivos valores;

XI - até o dia 31 de dezembro de 2032, na hipótese de aquisição de bem cuja entrada tenha ocorrido a partir de 1º de maio de 2013 em estabelecimento em fase de instalação, a primeira fração de que trata o inciso I será apropriada no primeiro mês em que forem realizadas operações de saída de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, ficando suspensa a contagem do prazo de que trata o inciso VIII até o mês anterior à apropriação.

Verifica-se que o coeficiente de creditamento, nos termos da previsão acima, bem como no inciso V do art. 206 do Anexo V do RICMS/02, é o índice de participação das saídas e prestações tributadas e de exportação no total das saídas e prestações escrituradas no mês, encontrado mediante a divisão do valor das saídas e prestações tributadas e de exportação (numerador) pelo valor total das saídas e prestações (denominador).

O valor das operações tributadas e de exportação (numerador) pode ser obtido utilizando-se a seguinte fórmula:

“O valor das operações e prestações tributadas e de exportação escrituradas no mês = valor total das operações ou das prestações e de exportação escrituradas no mês - (valor das operações isentas ou não-tributadas sem previsão de manutenção de crédito + valor relativo à redução das operações com base de cálculo reduzida)”.

Observa-se que as saídas sob o regime da suspensão (remessa para conserto, reparo, industrialização, demonstração etc.) não deverão ser incluídas no valor total das operações ou das prestações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra-se que o diferimento é uma técnica de tributação que apenas posterga o momento de lançamento e recolhimento do tributo, não implicando a desoneração da operação, devendo, portanto, ser considerada como tributada.

No caso em tela, a Autuada tem como atividade a fabricação de cimento.

Logo, de acordo com a legislação citada, a entrada de bem corretamente classificado no ativo imobilizado para emprego na consecução da referida atividade não é considerado alheio à atividade.

A concepção da aplicação do coeficiente, para efeito de se definir o percentual possível de créditos do imposto relacionados às entradas de bens do ativo imobilizado, encontra-se no entendimento de que as operações de saída e prestações realizadas que ocorrem sem tributação acarretam um montante proporcional de estorno de crédito relacionado àqueles bens do ativo imobilizado que teriam contribuído operacionalmente para a fabricação, a comercialização ou para a prestação de serviço relacionado àquele produto, operação ou prestação que saiu sem tributação.

Registra-se que o Sujeito Passivo aplicou o índice 1 (um), ou seja, apropriação de 100% (cem por cento) dos créditos, sem nenhum fator de redução (fls. 18).

Por seu turno, o lançamento aplicou redução do percentual de creditamento com base nas saídas isentas de cimento (fls. 161) e em saídas não tributadas de energia elétrica ocorridas no âmbito da liquidação na Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE (colunas F e G do demonstrativo de fls. 177).

Os cálculos encontram-se demonstrados na planilha de fls. 177 dos autos.

No tocante ao ajuste do coeficiente de creditamento efetuado pela Fiscalização em razão das saídas isentas cimento, não há reparo a fazer no lançamento.

Cumprе esclarecer que relativamente às liquidações no Mercado de Curto Prazo da CCEE, tratadas no inciso II da cláusula primeira do Convênio ICMS nº 15/2007, a emissão de nota fiscal deverá ocorrer sempre que houver posição credora ou devedora por parte do perfil do agente, conforme dispõe o art. 2º da Resolução nº 4.956/16:

Art. 2º - Os estabelecimentos do Agente da CCEE emitirão, até o último dia do mês em que ocorrer a emissão da liquidação financeira:

I - quando o perfil de agente ao qual esteja associado apresentar posição devedora, nota fiscal pela entrada de energia elétrica, com destaque do ICMS, no caso de perfil de autoprodutor ou de consumidor livre, observado o disposto no art. 49 do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, vedado o destaque do imposto nos demais casos;

II - quando o perfil de agente ao qual esteja associado apresentar posição credora, nota fiscal pela saída de energia elétrica, sem destaque do ICMS.

O art. 1º da citada Resolução é claro ao estabelecer que, para a determinação da posição devedora ou credora, deverá ser considerado o Valor a Liquidar pelo Perfil de Agente informado pela CCEE.

A liquidação realizada pela CCEE corresponde **a um ajuste financeiro e não depende, unicamente, das quantidades de energia adquirida ou vendida.** Envolve, por exemplo, custos relacionados à operação do agente no mercado e outras apurações financeiras a cargo da CCEE.

Vale acrescentar, por oportuno, que cabe ao agente da CCEE que assumir posição de fornecedor de energia elétrica a adquirente localizado neste Estado, relativamente a cada contrato bilateral, emitir mensalmente nota fiscal para cada estabelecimento destinatário, observado o disposto no art. 53-E da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/2002.

Note-se que inciso II da cláusula primeira e a cláusula segunda, ambas do Convênio ICMS nº 15/2007, o art. 53-F da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/2002 e arts. 1º e 2º da Resolução nº 4.956/2016 não determinam a inclusão, na nota fiscal, de informação relativa à quantidade de energia elétrica.

O campo “quantidade” da nota fiscal deverá ser preenchido com número “1” e o campo “valor unitário” com o valor a liquidar, o que decorre do caráter financeiro, e não quantitativo, da liquidação.

Por outro lado, observa-se que a concepção que permeia o cálculo do coeficiente de creditamento, relacionado ao ativo imobilizado, como já esclarecido acima, deve levar em conta a utilização do ativo imobilizado nas atividades operacionais do contribuinte, ou seja, aquele imobilizado não considerado alheio às atividades do estabelecimento.

Portanto, a “suposta energia elétrica” para a qual foi emitida a nota fiscal sem tributação sequer fez parte das operações de produção do cimento porque ela não chegou a “entrar” no estabelecimento, ou seja, foi contratada a compra de uma quantidade de energia elétrica sendo que somente parte dessa energia foi utilizada pelo estabelecimento.

O Contribuinte tem obrigação, nessa condição de “posição credora”, conforme legislação supra, para acertar o quantitativo de energia, de emitir nota fiscal de saída de energia elétrica sem tributação e estornar o crédito relativo à nota fiscal de entrada relativa a toda energia contratada.

Dentro desse enfoque, se a energia não chegou a entrar no estabelecimento para ser utilizada nas atividades operacionais do contribuinte, verifica-se que as “operações” de saída não tributadas dessa energia não podem fazer parte do cálculo para efeito de apropriação de créditos relacionados ao ativo permanente do contribuinte.

Portanto, de todo o acima exposto, necessária a exclusão dos valores relativos às “saídas de energia elétrica não tributadas e sem NF” da apuração do referido coeficiente (coluna G do demonstrativo de fls. 177).

Corretas, em parte, as exigências fiscais.

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada, contrariando o princípio do “non bis in idem”, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo diferentes.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória (aproveitamento de créditos de ICMS em desacordo com o disposto na legislação tributária), ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por MizabelDerzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação), e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias". Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não há que se falar, portanto, como já afirmado, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para que sejam excluídos os valores relativos às “saídas de energia elétrica não tributadas e sem nota fiscal” da apuração do coeficiente de creditamento do ativo permanente (coluna G do demonstrativo de fls. 177), nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Bernardo Motta Moreira (Revisor), Luiz Geraldo de Oliveira e Thiago Álvares Feital.

Sala das Sessões, 01 de junho de 2021.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator**

CCMG