

| |
|--|
| CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS |
|--|

| | | |
|-------------------|---|-----------------|
| Acórdão: | 24.020/21/3ª | Rito: Ordinário |
| PTA/AI: | 01.001490414-79 | |
| Impugnação: | 40.010151898-56 | |
| Impugnante: | CSN Mineração S.A. IE: 001043586.00-62 | |
| Proc. S. Passivo: | Décio Flávio Gonçalves Torres Freire/Outros | |
| Origem: | DF/BH-3 - Belo Horizonte | |

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário, relativamente aos fatos geradores ocorridos em datas anteriores a 01/03/16.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO/BENS ALHEIOS. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento, contrariando o disposto no art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Decadência não reconhecida. Decisão pelo voto de qualidade.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, lançados no documento Controle de Crédito do Ativo Permanente (CIAP/EFD), no período de fevereiro de 2016 a agosto de 2017, relativos a materiais de uso e consumo ou bens alheios à atividade do estabelecimento.

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 25/84, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 101/122.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 123/182, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

1. Da Preliminar

1.1 Do Requerimento de Prova Pericial

Com o intuito de demonstrar a legitimidade dos créditos por ela apropriados, a Impugnante solicita a realização de prova pericial, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados às fls. 78/80.

No entanto, a perícia requerida se mostra desnecessária, uma vez que as informações, argumentos e documentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante, revelam-se suficientes para a elucidação da matéria tratada nos autos.

Ressalte-se que a própria Autuada reconhece em sua impugnação que parte dos produtos objeto da presente autuação referem-se a partes e peças de reposição/manutenção periódica.

Portanto, ao contrário da alegação das Impugnante, a matéria em questão é eminentemente de direito, restringindo-se à análise da legitimidade ou não dos créditos por ela apropriados, de acordo com a legislação vigente.

Assim sendo, indefere-se a prova pericial requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA (Decreto nº 44.747/08).

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

[...]

§ 1º. Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas.

Pelas mesmas razões, a “diligência” pleiteada pela Impugnante afigura-se desnecessária, uma vez que, como afirmado, as informações, argumentos e documentos carreados aos autos pelas partes revelam-se suficientes para a elucidação da matéria tratada nos autos.

2. Do Mérito

2.1. Da Arguição de Decadência do Crédito Tributário

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante argui a decadência do crédito tributário, relativo aos fatos geradores anteriores a 01/03/16, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

No entanto, este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de 5 anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2016, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/17, findando-se somente em 31/12/21.

Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 24/02/21 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 01/03/21, verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em **antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa**, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função da utilização indevida de créditos do imposto.

Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento e sim em **exigência de ofício** do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

Rejeita-se, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário relativo aos fatos geradores anteriores a 01/03/16.

2.2. Da Irregularidade - Crédito de ICMS - Aproveitamento Indevido - Material de Uso e Consumo/Bens Alheios

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, lançados no documento Controle de Crédito do Ativo Permanente (CIAP/EFD), no período de fevereiro de 2016 a agosto de 2017, relativos a materiais de Em termos detalhados, incluindo a exigência da diferença de alíquota, a infração foi narrada da seguinte forma no Relatório Fiscal anexado ao Auto de Infração:

Relatório Fiscal

“... 8 - TRABALHO EXECUTADO

Identificação, levantamento e estorno dos créditos de Notas Fiscais Eletrônicas – NFe - lançadas no livro CIAP, vinculados às aquisições de materiais

destinados ao uso e consumo do estabelecimento e bens alheios às atividades relativas ao campo de incidência do ICMS desenvolvidas no estabelecimento do Contribuinte, e por ele considerados bens do Ativo Imobilizado com direito a crédito.

O trabalho iniciou-se em decorrência de procedimento fiscal auxiliar exploratório e formalizou-se por meio da emissão do AIAF nº 10.000031693.30.

No decorrer dos trabalhos, esta Fiscalização procedeu à análise dos dados fornecidos pelo Contribuinte, conforme arquivos eletrônicos da EFD – Escrituração Fiscal Digital. Assim, utilizando o sistema de Auditoria Eletrônica – módulo - **Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente**, foi feito o processamento dos dados e emitidos os relatórios dos bens. Estes bens foram classificados e, em duas diligências no estabelecimento do Contribuinte, a Fiscalização verificou, junto com os funcionários do Contribuinte, especialistas de cada área, as diversas características dos bens, local de aplicação, função e diversas informações prestadas pelos referidos especialistas.

Destes relatórios e dos dados e das informações colhidos nas diligências, foi gerado (01) arquivo em formato de planilha eletrônica “Excel”, onde são demonstrados os bens com suas características e os valores de ICMS estornados pela Fiscalização.

9 - IRREGULARIDADES APURADAS

Constatou-se, mediante a conferência dos arquivos eletrônicos da EFD e Livro CIAP, que o contribuinte, no período de fevereiro/2016 a agosto/2017, deixou de recolher e/ou recolheu a menor o ICMS devido no valor original de R\$..., apurado em razão do **aproveitamento indevido de créditos do imposto provenientes de notas fiscais relativas às aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento e bens alheios às atividades** relativas ao campo de incidência do ICMS desenvolvidas no estabelecimento do Contribuinte e lançadas no livro CIAP-C.

[...]

13 - ANEXO

Arquivo “AI 01... CIAP CNS 0062 - 02-2016 A 08-2017.xlsx” contendo os (anexos 1 e 2) e Arquivo “Ata incorporação Namisa 0317 pela Congonhas 0062.pdf” contendo a Ata de incorporação ...” (Grifou-se)

Os bens cujos créditos foram glosados estão relacionados nas planilhas inseridas nos Anexos 1 e 2 do Auto de Infração.

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante, relata, inicialmente, que demonstrará que a glosa de créditos de ICMS, ocasionada pelo suposto aproveitamento indevido de créditos do imposto, oriundo das aquisições de bens integrantes do ativo permanente, foi absolutamente indevida.

Com esse intuito, a Impugnante descreve o seu processo produtivo, “*o qual se inicia com a extração do minério, passa pelo seu beneficiamento e é concluído com a armazenagem e o transporte da mercadoria, ao final*”.

Para facilitar a visualização do processo produtivo, a Impugnante apresenta fluxogramas, fotos, esclarecimentos sobre toda a sua linha de produção e recortes de laudo pericial executado em uma das minas.

Afirma que, “*com fulcro nos recortes acima de um laudo pericial de consumo do óleo diesel da unidade de Congonhas – MG de 2012, é possível se ter uma visão panorâmica da linha produtiva da Impugnante, que se inicia na mina, com a extração do minério, prossegue com o transporte do minério para a usina, onde o insumo será transformado no produto final, através dos processos de britagem, plotagem, ciclonagem, transporte pela correia transportadora (cablebelt), filtragem e, finalmente, depósito ou embarque nos vagões da locomotiva, de forma que o produto seja escoado pelo modal ferroviário*”.

Acrescenta que, “*ao se ter conhecimento do processo produtivo da Impugnante, o que não foi verificado pela Fiscalização, com a devida percuriência, reforça-se o sentimento da fragilidade dos lançamentos fiscais, porquanto fica preclaro que os bens integrantes do ativo permanente da Impugnante são necessários e vinculados à sua atividade produtiva, não estando, pois, localizados em linha marginal de produção*”.

A seu ver, porém, o Fisco, “*sem sequer, visualizar ou averiguar o processo produtivo da Companhia Siderúrgica Nacional, no negócio “Minério”, utilizou de critérios absolutamente PRESUNTIVOS (o que é vedado no ato administrativo), e levantou, para a autuação fiscal, uma gama extensa de bens integrantes do ativo imobilizado, sem distinção e sem conhecimento do processo produtivo e de suas etapas, que se tivesse sido levado a cabo, teria sido constatado a sua devida utilização na linha principal da atividade social da empresa*”.

Após discorrer sobre o princípio da não cumulatividade do ICMS, a Impugnante ressalta que “*é notório que no processo de industrialização da atividade econômica da Impugnante, determinados bens são substituídos por outros mais novos ou por modelos mais modernos, de maneira a possibilitar a continuidade da atividade operacional da empresa, sendo que o mesmo se opera, com aquelas partes e peças essenciais ao funcionamento regular, eficiente e seguro do bem ou maquinário principal, que foi integrado ao ativo imobilizado*”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acrescenta que, “*se tais bens são de reposição de peças e partes de bem do ativo imobilizado, então, também integram o bem principal da Impugnante, devendo, pois, aproveitar a sua classificação, como bem do ativo imobilizado, sendo que o mesmo se opera com as peças sobressalentes, que tenham sido imobilizadas individualmente no livro fiscal do CIAP, ex vi do inciso III do §12 do art.66 do RICMS/MG*”.

Destaca que, “*consoante o exposto, na época da aquisição das partes e peças, a legislação societária, no artigo 179, inciso IV, da Lei 6.404/76, definiu que os bens adquiridos destinados à manutenção das atividades da empresa integram o ativo fixo*”.

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

[...]

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

Ressalta que, “*em conformidade com a referida legislação societária e na época da aquisição das partes e peças pela Impugnante, o Conselho Federal de Contabilidade publicou a Resolução CFC nº 2009/001177, que estabeleceu as Normas Brasileiras de Contabilidade para o registro do ativo imobilizado (NBC TG 27), tendo sido dedicado um item ao registro das peças de reposição*”, verbis:

1. O objetivo desta Norma é estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, bem como suas mutações. Os principais pontos a serem considerados na contabilização do ativo imobilizado são o reconhecimento dos ativos, a determinação dos seus valores contábeis e os valores de depreciação e perdas por desvalorização a serem reconhecidas em relação aos mesmos.

[...]

8. **Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.**
(Grifos da Impugnante)

Pondera que, “*desse modo, pela leitura dos dispositivos da supracitada Resolução, observa-se que as partes e peças de reposição integram o ativo*”.

imobilizado da Impugnante, não podendo, pois, ocorrer o seu registro contábil de outra forma”.

Reporta-se e transcreve o disposto no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, afirmando que *“em harmonia com os supracitados dispositivos, o princípio constitucional da não-cumulatividade, previsto no artigo 155, §2º, inciso I, da Constituição Federal, e o princípio contábil da continuidade, estabeleceu o direito do contribuinte de se creditar do ICMS recolhido anteriormente, em relação aos bens destinados ao ativo fixo”*, complementando que *“apesar da Lei Complementar nº 87/96 mencionar ‘ativo permanente’, vale também para as partes e peças para a manutenção do mesmo, exatamente como no presente caso”*.

A título de exemplo, cita a Resposta à Consulta nº 129/98, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, bem como da qual reproduz os seguintes excertos:

"RC/SP nº 129/98 – CRÉDITO FISCAL – ATIVO IMOBILIZADO – CONSERTO E RESTAURAÇÃO. ÍTEM 13 – **CONCLUINDO, E EM RESPOSTA, TEMOS QUE, DIANTE DO ATRÁS EXPOSTO, SENDO AS PARTES E PEÇAS UTILIZADAS NA RECONSTRUÇÃO/ATUALIZAÇÃO/CONSERTO OU REPARO DE BENS, NO CASO, MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS, ENQUADRADOS COMO ATIVO IMOBILIZADO (CONCEITO CONTÁBIL), É ASSEGURADO O DIREITO AO CRÉDITO DO VALOR DO IMPOSTO QUE ONERA A ENTRADA OU AQUISIÇÃO DESTAS MERCADORIAS, OBSERVADAS, NATURALMENTE, TODAS AS DEMAIS REGRAS DE LANÇAMENTO E ESTORNO CONSTANTES DOS ARTIGOS 20 E 21 DA JÁ CITADA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 E ARTIGOS 56 E SEGUINTE DO REGULAMENTO DO ICMS/SP.**" (GRIFOS DA IMPUGNANTE)

Cita, ainda, a Decisão Normativa CAT nº 1 de 07/11/2000 da SEFAZ/SP, *“a qual discrimina os seguintes requisitos para a apropriação dos créditos de partes e peças de bens principais do ativo imobilizado, o que evidencia a inexistência de estorno nos casos de serem ou não itens de reposição”, in litteris:*

“18. Diante de todo o exposto, em conclusão, temos as seguintes condições para o aproveitamento, como **crédito, do imposto pago nas aquisições de partes e peças** destinadas às situações retratadas no item 1 retro: a) os bens de Ativo Imobilizado a que serão incorporadas devem eles, também, ter feito jus ao crédito do imposto, na forma e condições da Lei Complementar nº 87/96, **alterada pela LC nº 102/2000**; b) **sejam as partes e peças classificadas no Ativo Imobilizado**; c) sejam observadas todas as demais regras de lançamento e estorno constante nos **artigos 20 e 21 da Lei Complementar nº 87/96**, alterada pelas LCsnºs 99/99 (de 20.12.99) e 102/2000 (de 12.07.2000), e artigos 56 e seguintes do Regulamento do ICMS – RICMS.”

Aduz que, em simetria ao dispositivo acima transcrito é a redação do art. 28 da Lei nº 6.763/75 e do art. 62 do RICMS/02, concluindo que, *“dessa forma, legislação é clara ao estabelecer o direito do contribuinte de se creditar do ICMS, recolhido anteriormente, em relação aos bens destinados ao ativo fixo, o que é o caso dos bens e componentes, adquiridos pelas Impugnantes, cujo crédito foi glosado na autuação”*, oportunidade em que menciona doutrina de Roque Antonio Carrazza, que defende o direito do contribuinte de se creditar do ICMS do custo incorporado em sua cadeia produtiva.

Menciona, ainda, decisões do STJ que, a seu ver, *“já apresentou seu posicionamento consolidado ao definir o bem do ativo permanente/imobilizado como aquele diretamente relacionado com a atividade fim da pessoa jurídica”*.

No caso concreto, prossegue a Impugnante, denota-se da planilha de análise amostral, contida no Anexo 1 da autuação fiscal, que foram tidos como bens de uso e consumo ou alheios à atividade do estabelecimento diversos itens, os quais estariam diretamente vinculados à linha produtiva do estabelecimento autuado:

- **Caminhão Branca Diesel 8x4 e 6x4** (Caminhão traçado para carregamento de minério).
- **Motoniveladoras** (abertura de estradas principais nas minas para a extração do minério)
- **Reboque 16 Rodas 150 T 11x 5,5 M**
- **Trator de esteiras (Mina – Extração)**
- **Escavadeiras (Mina – Extração)**
- **Gerador elétrico à óleo diesel** (Equipamento vinculado à linha produtiva)
- **Carregadeira Catterpillar**(Extração e carregamento de minério)

Externa o seu entendimento de que, *“diferentemente da lógica de escrituração dos créditos de ICMS, oriundos dos ‘produtos intermediários’, em que é possível se segregar o tempo de uso ou a quantidade dos materiais que realmente seriam utilizados como insumos no processo produtivo do contribuinte, no caso dos bens do ativo imobilizado, basta que o bem, o maquinário, a parte ou a peça deste bem seja relevante para o aumento ou a manutenção da capacidade instalada do estabelecimento empresarial, sendo, pois, indiferente se esse bem é empregado também em atividades alheias ao estabelecimento”*.

Nessa linha, cita, a título de exemplo, *“o caminhão de carregamento de minério, pois se, por um lado, na maior parte do tempo, é utilizado para se transportar o minério da mina para a usina, ele também é empregado para se transportar os rejeitos de minério”*.

Pondera que, *“em autuações fiscais de glosa de créditos de óleo diesel, segundo a lógica do Fisco, quando ele não seja empregado como ‘produto intermediário’, a prova técnica, normalmente, cinge-se ao tempo de emprego desses itens para cada tipo de atividade, o que permite uma discriminação positiva*

de um percentual de óleo diesel passível de apropriação como crédito de ICMS, sendo, pois, o excedente glosado nos seus livros fiscais”.

Argumenta, porém, que, “a mesma lógica não pode ser aproveitada para as autuações fiscais de glosa de créditos de ‘bens do ativo imobilizado’, vez que até mesmo a sua escrituração fiscal segue uma metodologia de cálculo distinta, no sentido de se permitir uma apropriação gradual desses créditos à razão de 1/48, que se atrela ao desgaste e à obsolescência média de 5 anos esperada para esses bens até que haja a sua substituição pelo empresário, antes de apresentar uma diminuição sensível da sua capacidade de produção ou qualquer tipo de mau funcionamento capaz de parar a linha de produção”.

Assim, a seu ver, “se o bem do ativo imobilizado é empregado, diretamente, na linha produtiva do minério, desde que, em parte significativa do tempo, seja ali utilizado, pouco importa se na outra parte do tempo ou se, esporadicamente, ele é utilizado fora dela, o fato é que será direito do contribuinte se escriturar, regularmente, esse bem no livro CIAP”.

*Enfatiza, nesses termos, que, “dentro da lógica de creditamento do Fisco, se os **caminhões** transportam minério da mina para a usina, se as **carregadeiras** fazem o carregamento do minério nos caminhões, se o **trator de esteiras** pode fazer a extração do minério pelo corte na rocha, sem se recorrer à detonação da rocha, se as **motoniveladoras** permitem a terraplenagem das vias principais de acesso à mina, se as **escavadeiras** retiram o minério preso nas rochas e o empilha fora da mina, se os **geradores de energia elétrica** são vinculados à equipamentos e aos maquinários essenciais ao processo produtivo do minério, **todos eles geram direito ao crédito de ICMS no CIAP**, ainda que os **caminhões** também transportem rejeitos de minério, ainda que as **carregadeiras** também realizem o carregamento de rejeito de minério a ser descartado, ainda que os **tratores de esteiras** possam ser utilizados para se empilhar o minério a ser transportado, ainda que as **motoniveladoras** façam a terraplenagem de vias arteriais de acesso à mina, ainda que as **escavadeiras** também retirem terra acumulada que obstrui o acesso à mina, e ainda que os **geradores de energia elétrica** operem de forma subsidiária, quando haja queda de energia elétrica”.*

*Em suma, segundo a Impugnante, “os fatos relevantes, para a averiguação da regularidade fiscal do creditamento de ICMS no CIAP, são a constatação da aquisição do bem do ativo imobilizado para ser empregado na linha produtiva do minério e o seu emprego efetivo ali, ainda que possa e seja utilizado também em atividades alheias ao do estabelecimento empresarial, restando ainda, por óbvio, o cumprimento dos requisitos do **art.66 e do art.69 do RICMS/MG**”.*

Informa que “na planilha ‘Análise Itens do Ativo Imobilizado’ anexada à essa peça impugnativa, a coluna ‘H’ da aba ‘Itens – Seleção Detalhamento’ traz o tempo de vida útil dos bens, das partes e das peças do ativo imobilizado, enquanto a coluna ‘G’ traz uma descrição da função dos itens ali arrolados, e a aba ‘Fotos’, traz imagens desses bens, partes e peças, o que demonstra serem bens duráveis, que

não se desgastam, prematuramente, com o uso, além de auxiliarem no entendimento da função do item e onde é empregado na linha produtiva”.

Complementa que, “*com base no Anexo 1 da autuação fiscal e na planilha de análise amostral anexada à esta peça impugnativa, diversos itens autuados foram tidos como materiais de uso e consumo ou bens alheios à atividade do estabelecimento, contudo, mereceria especial atenção e análise, por parte do julgador, as seguintes partes e peças, que estão diretamente vinculados à linha produtiva do estabelecimento autuado*”, in litteris:

- **Bomba vácuo anel líquido** (caixa separadora de óleo, localizada na britagem primária);
- **Roda Terex 85791h / Roda Terex 85482d** (parte do caminhão responsável pelo armazenamento do minério, durante o transporte);
- **Caçamba estacionária** (parte do caminhão responsável pelo armazenamento do minério, durante o transporte);
- **Cilindro Sandvik-Rammer** (parte e peça do bem principal correia transportadora);
- **Chute CSN** (parte e peça do bem principal correia transportadora);
- **Concentração de Finos (Flotação)**;
- **Esteira Catterpillar** (Transporte de minério);
- **Filtragem de concentrado (Britagem primária)**;
- **Painel CSN** (Filtragem de concentrado na britagem primária);
- **Quadro CSN** (controle e automação, localizado na britagem primária);
- **Raspador de correia transportadora** (britagem primária);
- **Sistema de Transporte Pneumático**;
- **Tanque CSN** (parte e peça do bem principal correia transportadora);
- **Titulador Potenciométrico** (Laboratório – controle de qualidade do minério);
- **Transportador de correias** (Transporte de minério);
- **Tubulação CSN** (Sistema fechado de Água é usado na extração do minério);
- **Válvulas**.

Salienta que “*se creditou devidamente do ICMS, em estrita observância da proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos) e em consonância com o estabelecido no artigo 20, § 5º, inciso I da Lei Complementar nº 87/1996*”.

Aduz que, “*no que concerne àquelas partes e peças glosadas pela Fiscalização, devido ao fato de serem consideradas como meras peças de*

reposição, cabe se explicar que somente as meras peças de fixação e as peças estruturais do bem do ativo imobilizado é que deveriam ser consideradas de fato como peças de reposição, tais como, porcas e parafusos, peças de reparo na carcaça ou no envoltório do bem ou equipamento, etc., desde que não cumpram outra função, como, por exemplo, a absorção de vibração causada pelos motores do equipamento. Nesta última hipótese ilustrativa, embora seja mera peça de fixação e estrutural do bem, o reforço estrutural da peça, o design e o material empregado nela, demonstra ser capaz de aumentar a vida útil do bem ao diminuir os esforços de tensão estrutural sobre o mesmo”.

Assim, na sua ótica, “as demais partes e peças que sejam empregadas no bem, de modo a se incrementar sua eficiência, sua capacidade de produção ou de permitir que a vida útil desse bem se renove, essas partes e peças teriam o condão de aumentar a vida útil do bem principal, nos termos da legislação tributária, e, por conseguinte, de se autorizar seu creditamento no CIAP, ainda que seja peça sobressalente, como se pode inferir dos **incisos do §12 do art.66 do RICMS/MG**”, exemplificando que, “na hipótese dos caminhões de carregamento do minério, os motores e as rodas seriam partes e peças passíveis de serem imobilizadas e registradas no CIAP, todavia, os bancos do veículo e as peças de reparo de funilaria nesse caminhão não seriam”.

Requer, nesses termos, “o cotejo detido dos itens específicos (partes e peças, em sua maioria) elencados acima, de modo a se verificar se aumentam a vida útil do bem principal e se este bem do ativo imobilizado é empregado, diretamente, na linha produtiva do estabelecimento autuado, mediante prova pericial técnica ou por possibilidade de demonstração em sede de interlocutório da Assessoria do CCMG ou da Câmara julgadora”.

No entanto, **ao contrário das alegações da Impugnante**, os créditos por ela apropriados não encontram respaldo na legislação vigente.

Para demonstrar a correção do procedimento fiscal, mostra-se necessária, inicialmente, a abordagem das normas legais que regem a matéria, com especial enfoque naquelas que estabelecem o direito ou a vedação à apropriação dos créditos de ICMS, para compensação com os débitos pelas saídas subsequentes das mesmas mercadorias ou outras delas resultantes.

A regra da não cumulatividade do ICMS encontra-se disciplinada no art. 155, inciso II, § 2º da CF/88, nos seguintes termos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

O Supremo Tribunal Federal tem o entendimento consolidado de que o **direito constitucional à não cumulatividade é regido pelo critério do crédito físico**, podendo ser citadas, a título de exemplo, as seguintes decisões:

“NÃO IMPLICARÁ CRÉDITO PARA COMPENSAÇÃO COM O MONTANTE DO IMPOSTO DEVIDO NAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SEGUINTEs, A ENTRADA DE BENS DESTINADOS A CONSUMO OU À INTEGRAÇÃO NO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO’.

SE NÃO HÁ SAÍDA DO BEM, AINDA QUE NA QUALIDADE DE COMPONENTE DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO, NÃO HÁ FALAR-SE EM CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA. RECURSO NÃO CONHECIDO.” (RE 200.168, REL. MIN. ILMAR GALVÃO, PRIMEIRA TURMA, DJ DE 22.11.1996) (GRIFOU-SE)

RE 195894 / RS - RIO GRANDE DO SUL

“IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA A AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. **A EVOCAÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL PARA A MANUTENÇÃO.” (GRIFOU-SE)**

“SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE, O CONTRIBUINTE DO ICMS NÃO TEM DIREITO A SE CREDITAR DO IMPOSTO PAGO NA AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, COMUNICAÇÃO, BENS DO ATIVO FIXO E DE USO E CONSUMO. PRECEDENTES: AI 250.852-AGR E RE 195.894. AGRADO REGIMENTAL IMPROVIDO.”

(RE 354.935-AGR, REL. MIN. ELLEN GRACIE, PRIMEIRA TURMA, DJ DE 21.02.2003). (GRIFOU-SE)

RE 503877 AgR / MG - MINAS GERAIS

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. OPERAÇÕES DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA. UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE

COMUNICAÇÃO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. AUSÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONSUMIDOR FINAL. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO

I - A DECISÃO AGRAVADA ESTÁ DE ACORDO COM ENTENDIMENTO ADOTADO POR AMBAS AS TURMAS DESTA CORTE, QUE CONSOLIDARAM A JURISPRUDÊNCIA NO SENTIDO DE QUE **NÃO OFENDE O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE A INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO DE ICMS PAGO EM RAZÃO DE OPERAÇÕES** DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA, DE UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU **DE AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO**. PRECEDENTES.

II - A AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS APLICADOS NO PROCESSO PRODUTIVO QUE NÃO INTEGRAM FISICAMENTE O PRODUTO FINAL **NÃO GERA DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS**, UMA VEZ QUE **A ADQUIRENTE, NESSE CASO, MOSTRA-SE COMO CONSUMIDORA FINAL**. PRECEDENTES.

III - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO” (GRIFOU-SE)

De acordo com essas decisões, resta cristalino que **a vedação da apropriação de créditos correspondentes às entradas demateriais de uso ou consumo** está em perfeita sintonia com a regra constitucional da não cumulatividade do ICMS.

Por outro lado, o art. 33, caput e inciso I da LC nº 87/96, estabelece que, na aplicação do art. 20 da mesma lei, deverá ser observado que os créditos de materiais de uso e consumo somente darão direito a créditos de ICMS a partir de 01/01/33.

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

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033;

(Redação dada pela Lei Complementar nº 171, de 2019)

Ultrapassada as questões vinculadas à CF/88 e a LC nº 87/96, passa-se à análise da legislação mineira que rege a matéria.

O art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 permite o aproveitamento de créditos de ICMS relativos a produtos intermediários, assim entendidos aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

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

[...]

V - a matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

[...]

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

Há que se destacar que os conceitos de produtos intermediários e materiais de uso ou consumo **são mutuamente exclusivos**, no que concerne ao direito a créditos de ICMS. Assim, quando a alínea “b” do inciso V do art. 66 faz alusão ao termo “consumidos” **não** está fazendo menção a bens com as características de “materiais de uso e consumo” (*materiais meramente consumidos na produção, como defende a Impugnante*), sob pena de absoluta contradição.

Na verdade, tal dispositivo legal está a afirmar que, se enquadram no conceito de produtos intermediários aqueles que, embora não se integrem ao produto final, sejam utilizados diretamente na industrialização e obtenção do produto final.

A conceituação de produtos intermediários foi disciplinada pela Instrução Normativa SLT nº 01/86, segundo a qual produto intermediário é aquele que, empregado **diretamente** no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também aquele que, embora não se integre ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A mesma instrução normativa define como consumido **diretamente** no processo de industrialização, o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas **nunca marginalmente ou em linhas independentes**, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

Define, ainda, como produto intermediário aquele que, desde o início de sua utilização na linha de produção, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica, sem comportar recuperação de seu todo ou de seus elementos.

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

Instrução Normativa SLT nº 01/86

IV - Igualmente não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquina,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

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

“IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A EVOCÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL DE MANUTENÇÃO.” (GRIFOU-SE.)

Contudo, o inciso V da Instrução Normativa em apreço, com vigência até 31/03/17, definia também como produtos intermediários as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvessem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, **em contato físico com o produto que se industrializa**, resultando na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementava ou as contivesse.

Instrução Normativa SLT nº 01/86

Efeitos de 21/02/86 a 31/03/17

(Redação Original)

V - Excepcionam-se da conceituação do inciso anterior as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

Não é esse, entretanto, o caso dos autos, pois as mercadorias objeto da presente atuação são partes e peças de reposição/manutenção, não se enquadrando, pois, no conceito de produtos intermediários, tanto é que a própria Impugnante **não** as classificou como tal, pois apropriou os créditos a elas relativos, mediante lançamento no CIAP, à razão de 1/48 mês (um quarenta e oito avos por mês), como se integrantes do imobilizado fossem.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Essas partes e peças são classificadas como materiais de uso e consumo, nos termos do inciso IV da IN nº 01/86, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02.

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

(...)

III - se tratar de entrada, até a data estabelecida em lei complementar federal, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

Efeitos de 01/01/11 a 31/12/19

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento.

Ressalte-se que a exceção acima, contida no inciso V da IN nº 01/86, foi revogada, em 01/04/17, pelo art. 2º, inciso I, com vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos da Instrução Normativa SUTRI nº 1 de 04/01/17, *verbis*:

Instrução Normativa SUTRI Nº 001/17

Art. 2º - **Ficam revogados:**

I - **o item V da Instrução Normativa SLT nº 1, de 20 de fevereiro de 1986;**

[...]

Art. 4º - Esta Instrução Normativa **entra em vigor em 1º de abril de 2017.** (Grifou-se)

Esclareça-se que o art. 3º da Instrução Normativa SUTRI nº 01/14, que define o processo produtivo das empresas que exploram a atividade de mineração, faz remissão à IN SLT nº 01/86, para a classificação de qualquer produto utilizado nesse processo como intermediário.

Art. 3º Para fins de definição de produto intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SLT n.º 01, de 20 de fevereiro de 1986, entende-se como processo produtivo de extração mineral aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do produto mineral do local de extração até o de seu beneficiamento mineral ou estocagem. (Grifou-se)

Reitere-se, porém, que as partes e peças de reposição/manutenção, são classificadas como materiais de uso e consumo, nos termos do inciso IV da IN nº 01/86.

Por outro lado, sob o prisma do § 6º do art. 66 do RICMS/02, as partes e peças somente geram direito a créditos do imposto se a substituição destas **resultar em aumento da vida útil** dos bens do imobilizado em que forem empregadas, por prazo superior a 12 (doze) meses.

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;

[...]

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

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

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado

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

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

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

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

Assim, tratando-se de partes e peças de um bem principal, caberia à Impugnante comprovar que a sua substituição **não** seria decorrente de meros reparos, reposições ou manutenções, mas sim de uma reforma que autorizasse afirmar que o bem foi renovado, com aumento da vida útil por prazo superior a 12 (doze) meses, tudo devidamente demonstrado e contabilizado nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade, **prova esta não produzida nos autos**.

Aliás, a própria Impugnante reconhece que os bens objeto da presente autuação se referem a partes e peças de reposição e/ou manutenções periódicas, quando utiliza, em sua impugnação, expressões do tipo “*determinados bens são repostos para*

dar continuidade à atividade operacional da empresa”, “se tais bens são de reposição de partes e peças do ativo imobilizado”, “pela leitura dos dispositivos da supracitada Resolução, observa-se que as partes e peças de reposição integram o ativo imobilizado da Impugnante, não podendo ocorrer o seu registro contábil de outra forma”, “vale também para as partes e peças para a manutenção do mesmo, exatamente como no presente caso”

Ressalte-se que a restrição imposta pela legislação mineira encontra respaldo exatamente na legislação contábil e, em especial, nos §§ 1º a 3º do art. 346 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto Federal nº 3.000/99 - atual Decreto nº 9.580/18 – art. 354), *verbis*:

Decreto nº 9.580/18

(22/11/18)

Art. 354. Serão admitidas como custo ou despesa operacional as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, caput).

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil do bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único; e Lei nº 6.404, de 1976, art. 183, § 3º, inciso II).

§ 2º O valor não depreciado de partes e peças substituídas poderá ser deduzido como custo ou despesa operacional, desde que devidamente comprovado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

I - aplicar o percentual de depreciação correspondente à parte não depreciada do bem sobre os custos de substituição das partes ou das peças;

II - apurar a diferença entre o total dos custos de substituição e o valor determinado no inciso I;

III - escriturar o valor apurado no inciso I a débito das contas de resultado;

IV - escriturar o valor apurado no inciso II a débito da conta do ativo imobilizado que registra o bem, o qual terá seu novo valor contábil depreciado no novo prazo de vida útil previsto.

§ 3º Somente serão permitidas despesas com reparos e conservação de bens móveis e imóveis se intrinsecamente relacionados com a produção ou com a comercialização dos bens e dos serviços (Lei nº 9.249, de 1995, art. 13, caput, inciso III).

Decreto nº 3.000/99

Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

§ 2º Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

[...]

§ 3º Somente serão permitidas despesas com reparos e conservação de bens móveis e imóveis se intrinsecamente relacionados com a produção ou comercialização dos bens e serviços.

A conclusão é a mesma em relação às hipóteses previstas no § 12 do mesmo art. 66, abaixo reproduzidas:

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

I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;

II - a parte de bem imobilizado em partes;

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

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

V - a mercadoria originária do estoque do ativo circulante que for imobilizada para utilização nas atividades operacionais do contribuinte;

VI - o componente do bem, assim considerada a mercadoria utilizada na fabricação de bem do ativo imobilizado no próprio estabelecimento do contribuinte.

Com relação aos incisos I e VI acima, caberia à Impugnante identificar o bem fabricado em seu próprio estabelecimento, os componentes utilizados nessa fabricação, além de comprovar que o bem fabricado atende a todas as condições estabelecidas na legislação (bem não alheio), quanto à legitimidade dos créditos passíveis de apropriação, **o que não ocorreu no caso dos autos.**

Quanto ao inciso IV, assim como já afirmado anteriormente, caberia à Impugnante comprovar que a parte integrada ao bem principal não seria utilizada em meros reparos, reposições ou manutenções, mas sim de uma reforma que autorizasse afirmar que o bem foi renovado, ampliando a sua vida útil econômica originalmente, **prova esta não produzida nos autos.**

No tocante aos incisos II, III e V, além de observar o disposto no § 13º, a Impugnante deveria demonstrar quais os casos que se enquadrariam nas hipóteses desses incisos e comprovar que a imobilização atende aos pressupostos da Lei nº 6.404/76 e, especificamente em relação às peças citadas no inciso V, que não se trata de meras peças de manutenção e/ou reposição.

Apenas a título de exemplo, com relação às chamadas **peças sobressalentes**, não basta designá-las como tal, sendo necessária comprovação nesse sentido, devendo-se destacar que estas são definidas no Manual da FIPECAFI da seguinte forma:

Peças de uso específico e vida útil comum

“Muitas vezes, na compra de certos equipamentos de porte, as empresas adquirem no mesmo momento uma série de peças ou conjuntos importantes e vitais a seu funcionamento, normalmente produzidas e montadas pelo próprio fornecedor do equipamento. **Essas peças sobressalentes** são de uso específico para tal equipamento e necessárias para que o equipamento não fique paralisado por longo tempo, no caso de necessidades de substituição (preventiva ou corretiva).

Nesse caso, tais peças devem ser classificadas no Imobilizado e, na verdade, têm vida útil condicionada à vida útil do próprio equipamento; dessa forma, são depreciadas em base similar à do equipamento correspondente ...”

No entanto, como já afirmado, as partes e peças objeto da presente autuação são destinadas à reposição ou a manutenções diversas, motivo pelo qual se enquadram na regra estabelecida no § 13 do art. 66 do RICMS/02, não gerando, pois, direito a créditos do ICMS.

Art. 66 ...

[...]

§ 13. Não se enquadra no conceito de bem do ativo imobilizado a parte de um bem principal não definida nas hipóteses previstas nos incisos II, III e IV do § 12 e utilizada para fins de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem.

Por consequência, de plano, sem a necessidade de maiores análises, **todas as partes e peças objeto da presente autuação, cujas entradas no estabelecimento autuado tenham ocorrido em datas posteriores a 01/04/17, não geram direito a créditos do ICMS**, por força da vedação estabelecida no art. 70, inciso XVII do RICMS/02.

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

[...]

Efeitos a partir de 01/04/17

XVII - o imposto se relacionar à entrada de partes e peças de máquinas e equipamentos, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ainda que desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto resultante de qualquer processo produtivo, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém. (Grifou-se)

Em contraposição à consulta citada pela Impugnante (nº 129/98 – SEF/SP), transcreve-se abaixo a Decisão Normativa CAT nº 01/00, **que reformou todas as soluções de consultas com entendimento diverso**, *verbis*:

“DECISÃO NORMATIVA CAT Nº 1, DE 07.11.2000, DO COORDENADOR DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA - DOE SP DE 08.11.2000

ICMS - DISPÕE SOBRE O DIREITO AO CRÉDITO DO VALOR DO IMPOSTO DESTACADO EM DOCUMENTO FISCAL REFERENTE A AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS EMPREGADAS NA RECONSTRUÇÃO, REFORMA, ATUALIZAÇÃO, CONSERTO ETC, DE MÁQUINA OU EQUIPAMENTO DO ATIVO IMOBILIZADO.

O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista o disposto no artigo 587 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 33.118, de 14.03.91, decide:

1 - Fica aprovada a resposta dada pela Consultoria Tributária, em 14.07.2000, à Consulta nº 1.199/99, cujo texto é reproduzido em anexo a esta decisão.

2 - Consequentemente, com fundamento no inciso II do artigo 586 do Regulamento do ICMS, ficam reformadas todas as demais respostas dadas pela Consultoria Tributária e que, versando sobre a mesma matéria, concluíram de modo diverso.

3 - Esta decisão produzirá efeitos a partir da sua publicação.

"Consulta nº 1.199/99

'1. Expõe a Consulente que, no exercício de sua atividade fabril de alimentos, necessita realizar revisões/manutenções periódicas em seus equipamentos e máquinas, os quais compõem seu ativo imobilizado, para preservação do seu bom funcionamento; necessitando, às vezes, de reconstruções, atualizações, consertos, reformas, restaurações, reparos etc.

2. Para tal fim a Consulente adquire partes e peças que serão utilizadas nas citadas situações.

3. Diante do exposto, pergunta, em síntese, se pode creditar-se do valor do imposto destacado no documento fiscal, à vista do princípio constitucional da não-cumulatividade e de outras disposições legais e/ou regulamentares.

4. Inicialmente, temos que, tendo em vista o artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, é assegurado ao contribuinte do ICMS o direito de se creditar do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria (bem móvel corpóreo), real ou simbólica, no estabelecimento, destinada ao Ativo Permanente ou ao seu uso ou consumo, nesta última hipótese, a partir de 1º de janeiro de 2003 (LC nº 99/99), ou no recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

5. Disso decorre, ao que aqui interessa, considerando que a legislação tributária não conceituou o que venha a ser a dicção Ativo Permanente, devemos buscá-lo nos artigos 178 e 179 da Lei nº 6.404/76 (conceito contábil), mesmo porque há disposição expressa no artigo 110 do Código Tributário Nacional ('a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado').

6. No cotidiano, na legislação de uma forma geral, na doutrina e até em decisões emanadas do Poder Judiciário encontramos as expressões ativo permanente, ativo fixo e ativo imobilizado, as quais, embora possuam significados distintos em termos contábeis, costuma-se empregá-las como se fossem sinônimas.

7. Nos interessa a dicção Ativo Imobilizado (art. 179, inciso IV, da Lei nº 6.404/76), que faz parte do Ativo

Permanente (art. 178, § 1º, alínea 'c', da Lei nº 6.404/76).

8. Nesse sentido, para o fim da Lei Complementar nº 87/96 (art. 20), vale citar que: 'Desta definição, subentende-se que neste grupo de contas do balanço são incluídos todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade' ('in' Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - FIPECAFI - Editora Atlas, 1985, pág. 198).

9. Sendo assim, sempre afirmamos que - tendo por base o princípio constitucional da não-cumulatividade e o regime de compensação do imposto tratado na Lei Complementar nº 87/96 - dão direito a crédito do valor do ICMS incidente nas operações de aquisições ou entradas de mercadorias destinadas ao Ativo Imobilizado que participem, no estabelecimento de contribuinte, da industrialização e/ou comercialização de mercadorias objeto de posteriores saídas tributadas pelo ICMS, equiparando-se, para tanto, as operações com mercadorias destinadas ao exterior.

10. Seguindo essa linha de raciocínio, quanto ao direito de crédito do valor do imposto referente a aquisições de partes e peças empregadas nas situações descritas no item 1 retro, antes há de se também fazer algumas digressões para melhor elucidar a questão.

11. Naquela mesma obra (pág. 203), diz-se o seguinte:

'Dependendo das circunstâncias, as peças ou conjuntos de reposição podem ser classificados no Imobilizado ou em conta de Estoques no Ativo Circulante, em função das características específicas de uso, vida útil, destinação contábil etc.'

12. Dessa forma, devem integrar a conta de imobilizado as partes e peças contabilizadas como adição ao Ativo Imobilizado em operação, e não como Ativo Circulante (conta de Estoque), cujos valores correspondentes posteriormente são lançados em despesas operacionais, custos de produção, gastos gerais de fabricação ou nome equivalente ('in' obra citada pág. 203)

13. Na contabilidade os valores pertinentes às partes e peças substituídas devem ser baixados, quando da troca, sendo certo que, em determinadas situações, é quase que impossível se determinar esses valores, já que a máquina ou o equipamento em que a parte ou peça nova foi substituída está contabilizado/registrado pelo seu valor total. Nesse caso, diz a doutrina que não

se efetiva a baixa da parte ou peça substituída, mas a parte ou peça nova colocada é apropriada neste momento para despesas ou custos ('in' obra citada pág. 203).

14. Por outro lado, partes e peças 'de uso específico e vida útil comum, muitas vezes, na compra de certos equipamentos de porte, as empresas adquirem no mesmo momento uma série de peças ou conjuntos importantes e vitais ao seu funcionamento, normalmente produzidas e montadas pelo próprio fornecedor do equipamento. **Essas peças sobressalentes** são de uso específico para tal equipamento e necessárias para que o equipamento não fique paralisado por longo tempo, no caso de substituição (preventiva ou corretiva)' ('in' obra citada pág. 203).

15. 'Nesse caso, tais peças devem ser classificadas no Imobilizado e, na verdade, têm vida útil do próprio equipamento. Desta forma, são corrigidas monetariamente e depreciadas em base similar ao do equipamento correspondente, mesmo não sendo usadas. **Inversamente, as peças mantidas pela empresa, que tenham disponibilidade normal no mercado e que, portanto, têm vida útil física e valor econômico por si só, ou seja, não vinculados à vida útil e ao valor do equipamento específico da empresa, devem ser classificadas em Estoques no Circulante'. 'À medida que são utilizadas ou consumidas, tais itens são apropriados como despesas, ou custos do produto; em outras palavras, não devem ser ativadas'** ('in' obra citada pág. 204).

16. Seguindo a doutrina exposta, a qual fundamenta-se nos artigos da Lei nº 6.404/76, temos que as partes e peças que acompanham a máquina ou o equipamento quando de suas aquisições, são contabilizadas como Ativo Imobilizado, e como tal geram direito ao crédito do valor do ICMS correspondente.

17. **Já no que pertine às partes e peças adquiridas separadamente para o fim de manutenção, reparo, conserto etc. (não contabilizadas no Ativo Imobilizado), de máquinas ou equipamentos não geram, por suas aquisições, o direito de lançar na escrita fiscal o valor do imposto correspondente, por se tratar de valores de mercadorias que serão lançados na contabilidade da empresa como Ativo Circulante ou diretamente como despesas operacionais, gastos gerais de fabricação, custos de**

produção ou nome equivalente, cujo direito ao crédito somente se dará a partir de 01.01.2003, por força da Lei Complementar nº 99/99.

18. Diante de todo o exposto, em conclusão, temos as seguintes condições para o aproveitamento, como crédito, do imposto pago nas aquisições de partes e peças destinadas às situações retratadas no item 1 retro:

a) os bens de Ativo Imobilizado a que serão incorporadas devem eles, também, ter feito jus ao crédito do imposto, na forma e condições da Lei Complementar nº 87/96, alterada pela LC nº 102/2000;

b) sejam as partes e peças classificadas no Ativo Imobilizado;

c) sejam observadas todas as demais regras de lançamento e estorno constante nos artigos 20 e 21 da Lei Complementar nº 87/96, alterada pelas LCsnºs 99/99 (de 20.12.99) e 102/2000 (de 12.07.2000), e artigos 56 e seguintes do Regulamento do ICMS - RICMS."

4 - Com as alterações da Lei Complementar nº 87/96, introduzidas pela Lei Complementar nº 102/2000, a Coordenadoria da Administração tributária, por meio do Comunicado CAT nº 99/00, veio esclarecer que, a partir dos fatos geradores que ocorrerem após 1º.01.2001, o crédito do valor do ICMS referente às entradas ou aquisições para o Ativo Imobilizado será efetuado ao longo de 48 meses." (Grifou-se)

As partes negritadas acima não foram observadas pela Impugnante, quando fez alusão à mesma decisão normativa.

A referida decisão normativa é absolutamente clara ao afirmar que as partes e peças adquiridas, separadamente, para o fim de manutenção, reparo, conserto, etc. de máquinas ou equipamentos, **não geram, por suas aquisições, o direito de lançar na escrita fiscal o valor do imposto correspondente**, por se tratar de valores de mercadorias que serão lançados na contabilidade como Ativo Circulante ou diretamente como despesas operacionais, gastos gerais de fabricação, custos de produção ou nome equivalente.

Reitere-se que a Impugnante **não trouxe aos autos qualquer comprovação de que as partes e peças ora em análise atendem aos pressupostos do art. 66, § 6º e 12º do RICMS/02**, muito pelo contrário, pois, como já afirmado, as partes e peças objeto da autuação se adequam ao disposto no § 13º do mesmo dispositivo, isto é, "*não se enquadra no conceito de bem do ativo imobilizado a parte de um bem principal não definida nas hipóteses previstas nos incisos II, III e IV do § 12 e utilizada para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem*".

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Noutro enfoque, de acordo com o disposto no art. 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96, **não** geram direito a créditos do ICMS as entradas de mercadorias alheias à atividade-fim do estabelecimento.

LC 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.

[...]

Na legislação mineira, a vedação ao crédito relativo a aquisições de **bens alheios** à atividade do estabelecimento foi estabelecida através dos arts. 31, inciso III da Lei nº 6.763/75 e 70, inciso XIII do RICMS/02.

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

[...]

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

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.

[...]

Por sua vez, a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que dispõe sobre bens alheios, para fins de vedação ao crédito do ICMS, estabelece as seguintes definições:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“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.”

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

[...]

[Grifou-se]

Assim, para que determinado bem possa ser classificado como **não alheio** à atividade do estabelecimento, **não** basta que ele seja utilizado na consecução da atividade econômica da empresa, como alega a Impugnante.

É necessário, também, que o bem exerça alguma ação intrínseca na atividade-fim do estabelecimento, nos termos estabelecidos no art. 1º, inciso II, alínea “c” da Instrução Normativa nº 01/98.

Logo, o termo “alheio” **não deve ser interpretado no sentido literal, como algo que não tenha relação com a empresa.** Como visto, **sob o prisma meramente tributário**, para efeito de vedação à apropriação de créditos de ICMS, o legislador conceituou como bens alheios aqueles que **não** sejam utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

Assim, os bens que **não** estejam intrinsecamente ligados à atividade do estabelecimento autuado ou **na comercialização dos produtos finais não** geram direito a créditos de ICMS.

Resumindo, considera-se ativo imobilizado, para os fins do aproveitamento de crédito disposto na Lei Complementar nº 87/96, aquele caracterizado nos termos da Lei nº 6.404/76, **e que atenda, também**, aos requisitos contidos nos §§ 3º, 5º, 6º e 12º do art. 66 do RICMS/02 e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98 (IN 01/98).

Feitas essas considerações sobre os aspectos legais que regem a matéria, passa-se à análise dos anexos do Auto de Infração, que contêm a listagem dos bens caracterizados como materiais de uso e consumo ou alheios à atividade do estabelecimento.

Nesse sentido, analisando-se os Anexos 1 e 2 do Auto de Infração, verifica-se que todas as partes e peças objeto da presente atuação, pelas razões já expostas, enquadram-se na hipótese prevista no § 13º do art. 66 do RICMS/02, novamente reproduzido abaixo.

Art. 66 ...

[...]

§ 13. Não se enquadra no conceito de bem do ativo imobilizado a parte de um bem principal não definida nas hipóteses previstas nos incisos II, III e IV do § 12 e utilizada para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem.

[...]

Sob a ótica do inciso IV da IN nº 01/86, todas as partes e peças de reposição/manutenção periódica objeto da presente autuação, aplicadas em máquinas, equipamentos e veículos diversos, são consideradas materiais de uso e consumo.

Sob o prisma da IN SUTRI nº 01/98, **alguns bens** (e as partes e peças neles aplicadas), são classificados como alheios à atividade do estabelecimento, **uma vez que não utilizados** no processo produtivo mineral propriamente dito ou na comercialização do produto final, tais como (parte/peça/aplicação/área): área de meio ambiente, barragem de rejeitos, manutenção de estradas, subestação elétrica, construção de poços artesianos, carregador de bateria, ar condicionado/compressor, bomba lubr graxa pneumática, bomba abastecimento motor, partes e peças de motoniveladoras, etc.

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."

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

[...]

[Destacou-se]

2.3. Dos Bens/Produtos Específicos Citados pela Impugnante

Com relação aos produtos específicos citados pela Impugnante, seguem abaixo os motivos pelos quais são considerados materiais de uso e consumo ou bens alheios à atividade do estabelecimento autuado:

a) BENS DIVERSOS:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PLANILHA ELABORADA PELA IMPUGNANTE

| ITEM | Item principal ou partes/peças? | Função |
|--|---------------------------------|--|
| MOTONIVELADORA 16 MQ | PRINCIPAL | INFRAESTRUTURA DE MINA |
| CAMINHAO BRANCA DIESEL 8 X 4 | PRINCIPAL | MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTO DO SISTEMA A SECO |
| ENCODER ROTATIVO 4096 12-30VCC | PRINCIPAL | CONVERTER OS MOVIMENTOS ROTATIVOS OU DESLOCAMENTO LINEARES EM IMPULSOS ELÉTRICOS |
| CAMINHAO BRANCA DIESEL 6 X 4 | PRINCIPAL | MOVIMENTAÇÃO DE PRODUTO DO SISTEMA A SECO |
| TRATOR DE ESTEIRA 6 CIL. DIESEL 170 HP | PRINCIPAL | INFRAESTRUTURA E MANUTENÇÃO DE ESTRADAS E VIAS DE ACESSO |
| TRATOR DE ESTEIRA 6 CIL. DIESEL 354 HP | PRINCIPAL | INFRAESTRUTURA E MANUTENÇÃO DE ESTRADAS E VIAS DE ACESSO |
| TRATOR DE PNEUS 6 CIL. DIESEL 315 HP | PRINCIPAL | INFRAESTRUTURA E MANUTENÇÃO DE ESTRADAS E VIAS DE ACESSO |
| SUBESTACAO CSN CSN-EG327939 | PRINCIPAL | ALIMENTAÇÃO ELETRICA PARA ESCAVADEIRAS |
| REBOQUE 16 RODAS 150 T 11X 5,5 M | PRINCIPAL | INFRAESTRUTURA DE MINA |
| MOTONIVELADORA 24 SERIE M | PRINCIPAL | EQUIPAMENTO DE INFRAESTRUTURA DE MINA |
| MOTONIVELADORA 6 CIL. DIESEL 533 HP | PRINCIPAL | EQUIPAMENTO DE INFRAESTRUTURA DE MINA |
| REBOQUE 150 T HIDR PESCOCO DE GANSO | PRINCIPAL | INFRAESTRUTURA DE MINA |
| SUBESTACAO CSN CSN-EG364709 | PRINCIPAL | SUBESTAÇÃO |
| SUPRESSOR DE INCENDIO | 0 | 0 |
| ESPECTROMETRO | PRINCIPAL | ANÁLISE QUÍMICA DO MINÉRIO DE FERRO. |
| PAINEL CSN DE336550 FL. 0001 ATE 0012 | PRINCIPAL | DISTRIBUIÇÃO E CONTROLE DE CORRENTE ELÉTRICA PARA OS EQUIPAMENTOS DA FILTRAGEM |

• Motoniveladoras e Tratores de Esteiras:

Os tratores de esteiras e de pneus, utilizados na infraestrutura de estradas e vias de acesso, e as motoniveladoras, também empregadas na infraestrutura da mina, não geram direito a créditos do ICMS, por serem considerados **alheios à atividade do estabelecimento**, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da IN nº 01/98, uma vez que **não** exercem qualquer ação intrínseca no processo produtivo de mineração (na extração, na movimentação interna ou no beneficiamento do minério).

Os acórdãos abaixo reproduzidos ratificam o entendimento de que as “Motoniveladoras” e os “Tratores de Esteiras/Pneus” são equipamentos de apoio operacional, **não** tendo, portanto, qualquer participação direta na extração e na movimentação interna do minério, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 19.963/13/2ª

“...2.4. DO ITEM “4” DO AUTO DE INFRAÇÃO:

A IRREGULARIDADE REFERE-SE A APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, A TÍTULO DE “OUTROS CRÉDITOS”, RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL, NÃO CONSUMIDO NA LAVRA, NA MOVIMENTAÇÃO DO MATERIAL E NO BENEFICIAMENTO DE MINÉRIO DE FERRO, CARACTERIZANDO-SE, PORTANTO, COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO.

[...]

- **MOTONIVELADORAS** - TERRAPLENAGEM DE MINA:



DENTRO DE UMA MINA HÁ ESTRADAS E/OU VIAS QUE INTERLIGAM OS DIVERSOS SETORES. AS MOTONIVELADORAS SÃO RESPONSÁVEIS PELA ABERTURA E CONSERVAÇÃO DESSAS VIAS (TERRAPLANAGEM - APOIO OPERACIONAL), MAS NÃO DESEMPENHAM NENHUMA AÇÃO NO PROCESSO DE MINERAÇÃO PROPRIAMENTE DITO.

- **TRATORES** – MANUTENÇÃO DAS MINAS:

SÃO TRATORES DIVERSOS (TRATOR CATERPILLAR D4, TRATOR CATERPILLAR D6N, TRATOR CATERPILLAR D6E, ETC.) UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO E CORTE DE ACESSO NAS MINAS (ATIVIDADE DE APOIO OPERACIONAL).

[...]

ACRESCENTE-SE QUE A E. 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO, AO ANALISAR CASO SIMILAR, APROVOU O ESTORNO DE CRÉDITOS DE ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM CAMINHONETES, CAMINHÃO GUINDALTO, CAMINHÃO DE APOIO, COMPRESSOR GERADOR, MOTONIVELADORAS, TRATORES DE ESTEIRA E TRATORES DE PNEU, CONFORME ACÓRDÃO Nº. 18.966/10/2ª, UTILIZANDO OS SEGUINTE ARGUMENTOS:

ACÓRDÃO Nº 18.966/10/2ª

“TRATA-SE DE APROPRIAÇÃO INDEVIDA, A TÍTULO DE CRÉDITO, DO IMPOSTO INFORMADO NAS NOTAS FISCAIS RELACIONADAS NO ANEXO 4 DA EXIGÊNCIA FISCAL, REFERENTES ÀS AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL UTILIZADOS FORA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, LANÇADO SINTETICAMENTE NO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS SOB O TÍTULO “OUTROS CRÉDITOS”, SUBTÍTULO “SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA”, CONFORME DETALHAMENTO FORNECIDO PELA CONTRIBUINTE.

[...]

NUMA ANÁLISE DA PLANILHA APRESENTADA PELO FISCO, CONSTATA-SE QUE FORAM GLOSADOS OS CRÉDITOS DE VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS NOS QUAIS O FISCO CONSIDEROU COMO “APOIO” À ATIVIDADE EXTRATIVA, ESTORNANDO-SE CRÉDITO DE AQUISIÇÃO DE ÓLEO DIESEL

PARA UTILIZAÇÃO EM CAMIONETES, CAMINHÃO GUINDALTO, CAMINHÃO DE APOIO, COMPRESSOR GERADOR, MOTONIVELADORAS, TRATORES DE ESTEIRA, TRATORES DE PNEU.

O TRABALHO DO PERITO ACERCA DESSA MATÉRIA, COMO SE DENOTA NOS ANEXOS IIA E IIB, REFORÇA O ENTENDIMENTO DO FISCO. É QUE, AO EXPLICITAR QUE OS VEÍCULOS CUJOS CRÉDITOS DO ICMS FORAM GLOSADOS NÃO EXERCEM PAPEL NA ATIVIDADE PRODUTIVA, O ÓLEO DIESEL ADQUIRIDO E CONSUMIDO PELOS EQUIPAMENTOS NÃO PODEM SER CONSIDERADOS INSUMOS QUE GERAM CRÉDITO, NOS TERMOS DO DISPOSTO NA IN 01/86 E 01/01.

NESSE CONTEXTO, A EXIGÊNCIA FISCAL ENCONTRA-SE CORRETA À LUZ DA IN 01/86 E IN 01/01, DEIXANDO-SE DE FAZER COMENTÁRIOS ACERCA DA QUESTÃO DA PROPORCIONALIDADE EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO EM FACE DA CONSTATAÇÃO DA INEXISTÊNCIA DESSAS OPERAÇÕES NO PERÍODO AUTUADO.” (G.N.)

CORRETA, PORTANTO, AS EXIGÊNCIAS FISCAIS...” (G.N.)

ACÓRDÃO Nº 21.577/14/3ª

“...1.3 – APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS NAS AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL E ÓLEO LUBRIFICANTE UTILIZADOS FORA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, LANÇADOS SINTETICAMENTE NO LIVRO DE REGISTRO E APURAÇÃO DO ICMS SOB O TÍTULO “OUTROS CRÉDITOS”, SUBTÍTULO “SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA”

TRATA-SE DE ESTORNO DE CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL E ÓLEO LUBRIFICANTE, UTILIZADOS EM EQUIPAMENTOS EMPREGADOS FORA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, LANÇADOS SINTETICAMENTE NO LIVRO DE REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS SOB O TÍTULO “OUTROS CRÉDITOS”, SUBTÍTULO “SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA”, CONFORME DETALHAMENTO FORNECIDO PELA CONTRIBUINTE, EM ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES FISCAIS.

[...]

ANALISANDO O ANEXO 3A (CD) DO AUTO DE INFRAÇÃO PERCEBE-SE QUE O FISCO ESTORNOU O CRÉDITO RELATIVO AO ÓLEO DIESEL CONSUMIDO NAS SEGUINTE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS: MOTONIVELADORAS, TRATORES DE ESTEIRAS, BOBCAT, VEÍCULOS DE PASSEIO, INCLUSIVE PICKUPS E FURGÕES, EMPILHADEIRAS E CAMINHÕES QUE NÃO ATUAM NO TRANSPORTE DE MINÉRIO.

DE MODO DIVERSO, MANTEVE OS CRÉDITOS NA PROPORÇÃO DO CONSUMO EM EQUIPAMENTOS VINCULADOS À ATIVIDADE EXTRAÇÃO E TRANSPORTE INTERNO DO MINÉRIO, COMO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CAMINHÕES, PERFURATRIZES, RETROESCAVADEIRAS E CARREGADEIRAS.

A IMPUGNANTE SUSTENTA QUE OS VEÍCULOS A QUE SE REFERE O ESTORNO ATUAM NA ATIVIDADE, DESDE A IRRIGAÇÃO DE VIAS, MOVIMENTAÇÃO E REMOÇÃO DE EQUIPAMENTOS E LUBRIFICAÇÃO DAS MÁQUINAS.

O FISCO FIRMA CONVICÇÃO DE QUE OS VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS ATUAM EM LINHA MARGINAL OU SÃO ALHEIOS AO PROCESSO PRODUTIVO.

SUSTENTA O FISCO QUE OS **TRATORESDEESTEIRA SÃO VEÍCULOS QUE SE PRESTAM À MANUTENÇÃO DE VIAS, ACERTO DE PRAÇAS E PILHAS DE ESTÉRIL OU REJEITO, TAL COMO AS MOTONIVELADORAS.**

COMO JÁ MENCIONADO EM VÁRIOS TRABALHOS FISCAIS SEMELHANTES, AS **MOTONIVELADORAS (PATROL)**, POR TODAS AS INFORMAÇÕES PRESTADAS PELA IMPUGNANTE ATÉ HOJE, **SÃO VEÍCULOS DESTINADOS A ABERTURA E MANUTENÇÃO DE VIAS DE TRÂNSITO INTERNO DO ESTABELECIMENTO, ATUANDO EXCLUSIVAMENTE NESSAS ATIVIDADES.**

OS EQUIPAMENTOS OBJETO DO ESTORNO DE CRÉDITO SÃO VEÍCULOS OU EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO E TRANSPORTE INTERNO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO OU COLABORANDO NA ATIVIDADE DE MANUTENÇÃO DOS EQUIPAMENTOS.

COMO JÁ MENCIONADO, NÃO SE VERIFICA NOS AUTOS O ESTORNO DE CRÉDITOS DE ÓLEO DIESEL UTILIZADO EM CAMINHÕES FORA DE ESTRADA; CAMINHÕES CAÇAMBA ESTRADA, PÁS-CARREGADEIRAS, ESCAVADEIRAS E PERFURATRIZES, POIS TODOS ELES, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO, SE ENQUADRAM COMO EQUIPAMENTOS UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO DE LAVRA, EXTRAÇÃO, TRANSPORTE, BENEFICIAMENTO E ESTOCAGEM DO MINÉRIO.

ASSIM, ANALISANDO AS INFORMAÇÕES PRODUZIDAS PELAS PARTES NESTE E EM OUTROS PROCESSOS EM RELAÇÃO AOS EQUIPAMENTOS, **CONCLUI-SE QUE ASMOTONIVELADORAS ATUAM DE FORMA SECUNDÁRIA, APENAS NA MANUTENÇÃO DE ESTRADAS E VIAS INTERNAS.**

NO TOCANTE AO CONSUMO DE ÓLEO DIESEL NAS **MOTONIVELADORAS**, **DÚVIDAS NÃO EXISTEM QUANTO À IMPROPRIEDADE DO CREDITAMENTO**, UMA VEZ QUE TAIS EQUIPAMENTOS ATUAM EXCLUSIVAMENTE EM LINHA MARGINAL AO PROCESSO PRODUTIVO, POIS NÃO ATUAM NA EXPLORAÇÃO DIRETA DO MINÉRIO, MAS SIM NA RETAGUARDA, NA MANUTENÇÃO DAS VIAS DE ACESSO E DESLOCAMENTO INTERNO.

NÃO SE DISCUTE A NECESSIDADE DAS MOTONIVELADORAS E DOS CAMINHÕES AUXILIARES, MAS É EVIDENTE QUE ELES NÃO ESTÃO ATRELADOS AO PROCESSO DE EXTRAÇÃO DE MINÉRIO. CASO CONTRÁRIO, TODOS OS EQUIPAMENTOS DO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ESTABELECIMENTO DEVERIAM TAMBÉM SER CONSIDERADOS PARA A TOMADA DE CRÉDITOS DO IMPOSTO.

DE MESMA SORTE ENCONTRAM-SE **OSTRATORES DE ESTEIRAS** QUE SE PRESTAM PARA O NIVELAMENTO DAS VIAS POR ONDE PASSAM OS VEÍCULOS COM O MINÉRIO E ABERTURA DE NOVAS FRENTES DE TRABALHO COM EVENTUAIS REMOÇÕES DE ENTULHOS EM PONTOS ESTRATÉGICOS.

TRAZ O FISCO AS SEGUINTE APLICABILIDADES PARA OS TRATORES DE ESTEIRA E PNEU:

- **TRATOR DE ESTEIRA**: ESCLARECEMOS QUE ESTES VEÍCULOS SE PRESTAM À MANUTENÇÃO DE VIAS, RECOMPOSIÇÃO DE CAVAS E RETALUDAMENTO DE ENCOSTAS, TERRAPLANAGEM E LIMPEZA DE MATERIAIS DISPERSOS NO SOLO. PORTANTO, EXERCEM UMA ATIVIDADE MARGINAL À LINHA DE PRODUÇÃO, NÃO GERANDO DIREITO À CRÉDITO DO IMPOSTO, TANTO DO EQUIPAMENTO EM SI, QUANTO DAS PARTES E PEÇAS UTILIZADAS PARA MANUTENÇÃO DO MESMO, QUE É O CASO EM QUESTÃO. O PRÓPRIO CC/MG JÁ SE POSICIONOU FAVORAVELMENTE AO ENTENDIMENTO DO FISCO, EM JULGAMENTO DE PTAS DA PRÓPRIA AUTUADA, NAS DECISÕES PROLATADAS NOS ACÓRDÃOS 3799/11/CE (PTA 01.000159422.42) E 3901/12/CE (PTA 01.000161532.68).

[...]

HÁ DE SE REGISTRAR QUE OS ACÓRDÃOS NºS 21.372/13/1ª E 4.278/14/CE, COM SUJEIÇÃO PASSIVA DE MESMA TITULARIDADE, FORAM INSTRUÍDOS COM **RESPOSTA PERICIAL** A QUESITOS E DENTRE ESSES, UM ESPECÍFICO PARA OS EQUIPAMENTOS AQUI TRATADOS, QUEDANDO OBJETIVA A RÊSPOSTA DO PERITO, ***“PATROL>CONSTRUÇÃO E MANUTENÇÃO DE ESTRADAS; TRATOR DE ESTEIRA E TRATOR DE PNEU> ESTES TRATORES TÊM A FUNÇÃO DE APOIO OPERACIONAL – ACERTO DE PRAÇAS E ESTRADAS.”***

EM QUE PESE NECESSÁRIO, O EMPREGO DESSES EQUIPAMENTOS NÃO SE CONSTITUI COMO ATIVIDADE PRINCIPAL DE EXTRAÇÃO DE MINÉRIO. CASO CONTRÁRIO, TODOS OS EQUIPAMENTOS DO ESTABELECIMENTO DEVERIAM TAMBÉM SER CONSIDERADOS PARA FINS DE CREDITAMENTO DO IMPOSTO.

HÁ DE SER SALIENTADO QUE **ESSE ENTENDIMENTO FISCAL FOI CORROBORADO ATRAVÉS DO JULGAMENTO DO PTA Nº 01.000172472.23, NO ACÓRDÃO Nº 21.372/13/1ª PERTENCENTE AO MESMO ESTABELECIMENTO, CONTENDO AS MESMAS IRREGULARIDADES AUTUADAS, PORÉM RELATIVAS AO EXERCÍCIO DE 2006, ENDOSSADO NA DECISÃO DA CÂMARA ESPECIAL, ACÓRDÃO Nº 4.278/14/CE...**

(GRIFOU-SE.)

Considerando-se que as “Motoniveladoras” e os “Tratores de Esteiras/Pneus” são equipamentos de apoio operacional (alheios), as partes e peças neles aplicadas também **não** geram direito a créditos do ICMS.

• **Caminhão Branca Diesel 8x4 e 6x4:**

Trata-se de veículos utilizados para atividades relativas ao meio ambiente, conforme a conta contábil – “20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE”, sendo caracterizado como bem alheio à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da IN nº 01/98 (Anexo 4).

• **Reboque 16 Rodas 150 T 11x 5,5 M:**

Como o próprio nome indica, o equipamento em questão tem a função de rebocar outros veículos, não exercendo, portanto, qualquer ação intrínseca no processo produtivo propriamente dito, motivo pelo qual é classificado como bem alheio à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da IN nº 01/98.

• **Escavadeiras:**

Esclareça-se que **inexiste** glosa de créditos das escavadeiras propriamente ditas (bem principal do ativo imobilizado), e sim de partes/peças nelas aplicadas, que **não** geram direito a créditos do ICMS, seja sob a ótica da IN nº 01/86, seja pelo prisma do art. 66, § 6º e 13º do RICMS/02.

• **Gerador elétrico à óleo diesel:**

Segundo o Fisco, “este é utilizado para iluminar a área”, não tendo, pois, nenhuma relação com o processo produtivo, pois a energia gerada se presta à iluminação das áreas do estabelecimento, e **não** como força motriz dos equipamentos da produção.

Correta, portanto, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da IN nº 01/98.

• **Carregadeira Catterpillar:**

Esclareça-se que **inexiste** glosa de créditos das carregadeiras propriamente ditas (bem principal do ativo imobilizado), e sim de partes/peças nelas aplicadas (carregadores de bateria, por exemplo), que **não** geram direito a créditos do ICMS, seja sob a ótica da IN nº 01/86, seja pelo prisma do art. 66, §§ 6º e 13º do RICMS/02.

• **Subestação de Energia Elétrica, Sist. Elet/Aut. Acima 1000 V, Encoder Rotativo e Pannel CSN DE336550:**

Embora a Impugnante não tenha citado expressamente em sua impugnação, segue abaixo o motivo da glosa dos créditos da subestação de energia elétrica e do Sist. Elet/Aut. Acima 1000 V, este último responsável pela correção do fator de potência para atendimento aos requisitos da concessionária de energia CEMIG.

Como já afirmado, sob a ótica da Instrução Normativa nº 01/86 (mercadorias não imobilizáveis), independentemente de o “Sistema de Transmissão de Energia” ser ou não alheio à atividade do estabelecimento, as partes e peças nele utilizadas, pelas suas próprias características e do próprio “Sistema”, **não** exercem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contacto físico com o produto que se industrializa, sendo caracterizadas como **materiais de uso e consumo**, sem direito a créditos do ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, sob a ótica da Instrução Normativa nº 01/98, o “Sistema de Transmissão de Energia”, como um todo, é considerado um **bem alheio** à atividade-fim do estabelecimento, por se tratar de obras de construção civil (bem imóvel).

O “Sistema de Transmissão de Energia Elétrica” (subestação de energia elétrica), existente dentro do estabelecimento autuado, tem como função reabaixar a tensão da energia recebida das distribuidoras de energia, com a sua posterior transmissão para os diversos setores da indústria.

Sabe-se que as subestações são partes integrantes das estruturas das fábricas, sendo consideradas obras de construção civil, não estando inseridas, pois, no campo de incidência do ICMS.

A caracterização do “Sistema de Transmissão” e de seus componentes (**transformadores**, por exemplo) como alheios à atividade-fim do estabelecimento autuado, portanto sem direito a créditos do ICMS, é corroborada pelas soluções dadas às Consultas de Contribuintes nº 189/2010 e 020/2011, abaixo reproduzidas:

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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...”

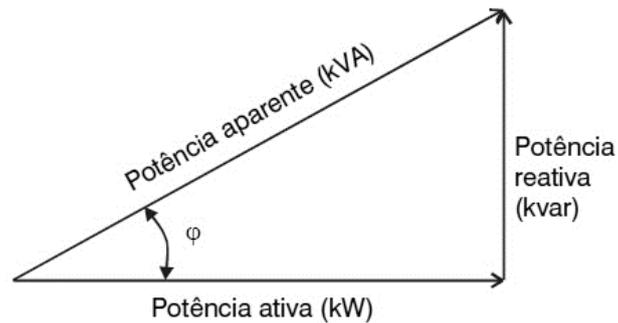
Quanto aos bens aplicados na correção do fator de potência (Sist. Elet/Aut. Acima 1000 V) para atendimento aos requisitos da concessionária de energia (CEMIG), a **questão é similar à subestação**, isto é, os bens aplicados nessa correção de potência **não** têm qualquer relação com o processo produtivo propriamente dito, motivo pelo qual são considerados alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da IN nº 01/98.

Seguem abaixo alguns esclarecimentos quanto à questão da correção de potência (PTA nº 01.001178053-25, de idêntica sujeição passiva):

“... A obrigatoriedade para a correção do fator de potência (FP) da rede elétrica de grandes consumidores, como o estabelecimento da Autuada, tem origem na Resolução Normativa nº 414/2010 da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL que estabelece um limite mínimo de 0,92 para o FP, sendo o valor máximo igual a 1. (*vide incisos XXXII e XXXV do art. 2º e art. 195*)

O objetivo da ANEEL com a exigência da correção do FP é evitar interferências indesejáveis nas redes de distribuição das empresas distribuidoras (oscilação de tensão, retorno de energia na rede, superdimensionamento de transformadores, etc), ocasionada pelos grandes consumidores operando com baixo FP em seu sistema elétrico, além de um melhor aproveitamento da energia fornecida, ou seja, que até 92% de toda a energia consumida pelo estabelecimento (*energia aparente*) seja utilizada para realizar “trabalho” (*energia ativa*), isto é, transformar uma energia em outra (elétrica em cinética = movimento eixo do motor ou térmica = resistências elétricas, lâmpadas incandescentes), isto porque a energia utilizada unicamente para gerar campos magnéticos em bobinas (*energia reativa*) de motores, geradores e outros aparelhos, não produz “trabalho”.

Veja a figura a seguir do triângulo vetorial da energia:



Triângulo retângulo de potência

$$FP = \frac{kW}{KVA} = \cos \varphi = \cos \left(\text{arc tg } \frac{kvar}{kW} \right)$$

$$FP = \frac{kWh}{\sqrt{kWh^2 + kvarh^2}}$$

Então, quanto maior a energia reativa (que não produz *trabalho*), menor o fator de potência (FP = Potência ativa / Potência aparente), significando dizer que menos eficiente estará sendo a utilização da energia pelo consumidor, sendo mais eficiente quando a energia total fornecida (*aparente*) seja mais próxima da *energia ativa* (que produz *trabalho*).

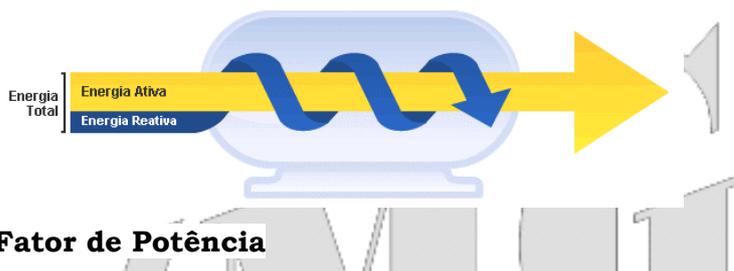
Salienta-se que o sistema elétrico de grandes consumidores, como no caso da Autuada, poderá funcionar com o FP abaixo do estabelecido pela ANEEL (\geq a 0,92), e que o valor excedente cobrado, quando o FP se encontrar abaixo do parâmetro, ocorrerá a título de multa, por não se encontrar dentro da norma, conforme diz a própria Impugnante às fls. 109 e 124.

Desta forma, como o sistema elétrico da Autuada poderá operar com o FP menor que aquele estabelecido pela ANEEL, a distribuidora CEMIG incluiu a cláusula de penalidade (energia reativa excedente) no contrato de fornecimento de energia, objetivando coagir a Impugnante a cumprir as exigências da ANEEL, conforme diz o próprio Sujeito Passivo às fls. 109 e 124

Considerando que todas as distribuidoras do Brasil estão obrigadas a exigir a correção do FP dos seus grandes consumidores, para corroborar, veja os esclarecimentos, p. ex., da Companhia de Eletricidade do Estado da Bahia – Coelba, em seu sítio eletrônico: *grifamos*

“Para fazer os motores, transformadores e outros equipamentos com enrolamentos funcionarem, são necessárias a energia ativa e a energia reativa. A

energia reativa produz o fluxo magnético nas bobinas dos equipamentos, para que os eixos dos motores possam girar. Já a **energia ativa** é aquela que executa de fato as tarefas, fazendo os motores girarem para realizar o trabalho do dia-a-dia. Apesar de necessária, a utilização de energia reativa deve ser a menor possível. O excesso de energia reativa exige condutor de maior secção e transformador de maior capacidade, além de provocar perdas por aquecimentos e queda de tensão.



Fator de Potência

É um índice que relaciona a energia ativa e reativa de uma instalação elétrica, sendo **um dos principais indicadores de eficiência energética**. O fator de potência próximo de 1 indica pouco consumo de energia reativa em relação à energia ativa. Uma vez que a energia ativa é aquela que efetivamente executa as tarefas quanto mais próximo da unidade for o fator de potência, maior é a eficiência da instalação elétrica.

O fator de potência é classificado em indutivo ou capacitivo. O fator de potência indutivo significa que a instalação elétrica está absorvendo a energia reativa. A maioria dos equipamentos elétricos possui características indutivas em função das suas bobinas (ou indutores), que induzem o fluxo magnético necessário ao seu funcionamento. O fator de potência capacitivo significa que a instalação elétrica está fornecendo a energia reativa. São características dos capacitores que normalmente são instalados para fornecer a energia reativa que os equipamentos indutivos absorvem. O fator de potência torna-se capacitivo quando são instalados capacitores em excesso. Isso ocorre, principalmente, quando os equipamentos elétricos indutivos são desligados e os capacitores permanecem ligados na instalação elétrica.

Principais Causas do Baixo Fator de Potência

Tudo o que exige energia reativa elevada acaba causando baixo fator de potência:

- Motores trabalhando em vazio durante grande parte de tempo;

- Motores superdimensionados para as respectivas cargas;
- Grandes transformadores alimentando pequenas cargas por muito tempo;
- Lâmpadas de descargas (de vapor de mercúrio, fluorescente, etc.) sem correção individual do fator de potência;
- Grande quantidade de motores de pequena potência.

Efeitos do Baixo fator de Potência

Um baixo fator de potência demonstra que a energia está sendo mal aproveitada pela unidade consumidora e pode trazer os seguintes riscos e prejuízos:

- Variações de tensão, que podem provocar queima de equipamentos elétricos;
- Condutores aquecidos;
- Perdas de energia;
- Redução do aproveitamento da capacidade de transformadores;
- Quanto mais baixo o fator de potência, mais cara a conta de energia.

Ações para a Correção do Baixo Fator de Potência

As providências básicas para evitar o desperdício de dinheiro e de energia e também riscos eventuais decorrentes do baixo fator de potência podem ser as seguintes:

- Dimensionar corretamente motores e equipamentos;
- Utilizar e operar convenientemente os equipamentos;
- Elevar o consumo de energia ativa (kWh) se for conveniente à unidade consumidora;
- **Instalar capacitores onde for necessário;**
- Corrigir o baixo fator de potência por meio da utilização do serviço de técnicos habilitados.

Legislação e Faturamento

A Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, determina que o fator de potência deve ser mantido o mais próximo possível da unidade; porém permite um valor mínimo de 0,92, indutivo ou capacitivo, correspondente a um certo valor de energia reativa consumida. À medida que o fator de potência decresce, temos valores maiores, correspondentes à energia reativa consumida, ainda que a energia ativa consumida permaneça constante.”

Finalmente, a partir dos esclarecimentos anteriores, pode-se concluir que os capacitores ou banco (conjunto) de capacitores são componentes individualizados do sistema elétrico da Impugnante, instalados por exigência da ANEEL para evitar interferências indesejáveis nas redes de distribuição das empresas distribuidoras de energia elétrica e estabelecer maior eficiência na utilização da energia pelo estabelecimento da Autuada.

Então, os capacitores não têm qualquer relação com o processo produtivo, ou seja, não são utilizados nas áreas extrativas, de beneficiamento ou de comercialização, nos termos da alínea “c”, inciso II, art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/1998, tratando-se, portanto, de bens alheios à atividade do estabelecimento:...”

(Grifos Originais)

Pelas mesmas razões, o “Encoder Rotativo” e o “Painel CSN DE336550”, que têm como função “converter os movimentos rotativos ou deslocamento lineares em impulsos elétricos” e “distribuição e controle de corrente elétrica para os equipamentos da filtragem”, respectivamente, também são considerados alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da IN nº 01/98, uma vez que não exercem nenhuma ação intrínseca no processo produtivo propriamente dito.

Esclareça-se que **não há estorno** de créditos do bem principal “Filtragem de Concentrado” como um todo, mas somente de algumas de suas partes e peças (Painel CSN DE050810, por exemplo).

• **Supressor de Incêndio:**

Caracterizado como bem alheio, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da IN nº 01/98.

• **Titulador Potenciométrico:**

Trata-se de bem empregado em laboratório, que temo como função controle de qualidade do minério.

Sob a ótica da IN nº 01/86, os bens não imobilizáveis utilizados em laboratórios de análises são classificados como materiais de uso e consumo, por ser utilizado em linha marginal à de produção.

Sob o prisma do art. 1º, inciso II, alínea “c” da IN nº 01/98, os bens utilizados em laboratórios são considerados alheios à atividade do estabelecimento, uma vez que não exercem nenhuma ação intrínseca no processo produtivo propriamente dito.

b) PARTES E PEÇAS DIVERSAS:

As partes e peças diversas citadas pela Impugnante, tais como “Bomba vácuo anel líquido” (*caixa separadora de óleo, localizada na britagem primária*), a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Roda Terex 85791h / Roda Terex 85482d” (*parte do caminhão responsável pelo armazenamento do minério, durante o transporte*), a “Caçamba estacionária” (*parte do caminhão responsável pelo armazenamento do minério, durante o transporte*), “Esteira Caterpillar”, “Tubulação de água”, a “Correia Transportadora”, “Cilindro Sandvik-Rammer” (*parte e peça do bem principal correia transportadora*), “Chute CSN” (*parte e peça do bem principal correia transportadora*), a “Esteira Catterpillar”, o “Raspador de correia transportadora”, o “Tanque CSN” (*parte e peça do bem principal correia transportadora*) e as “Válvulas”, **dentre outras**, são classificadas como **materiais de uso e consumo**, por se materiais de reposição/manutenção periódica, enquadradas no inciso IV da IN nº 01/86.

Sob o prisma do art. 66, § § 6º e 13º, essas mesmas partes e peças **não geram direito a créditos do ICMS**, uma vez que não aumentam a vida útil dos bens em que aplicadas, por período superior a 12 (doze) meses, exatamente por serem utilizadas para fins de restaurar ou manter o padrão original do desempenho desses bens.

Esse é o entendimento deste E. Conselho, externalizado em diversas decisões, podendo ser citadas, a título de exemplos, as abaixo indicadas, relativas às partes e peças aplicadas em transportadores de correias:

ACÓRDÃO Nº 21.577/14/3ª

“... A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, APURADO POR MEIO DE RECOMPOSIÇÃO DE CONTA GRÁFICA, NO PERÍODO DE JANEIRO A DEZEMBRO DE 2009, EM DECORRÊNCIA DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS ORIGINÁRIOS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DESTINADAS A USO E CONSUMO E BENS ALHEIOS AO ESTABELECIMENTO E CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA FORA DA ÁREA DE BENEFICIAMENTO PRIMÁRIO. EXIGE O FISCO, AINDA, O ICMS DEVIDO PELA DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO, PARA FINS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO.

[...]

1.1 – APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO E DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO

[...]

ANALISANDO OS PRODUTOS LEVANTADOS PELA DEFESA, AFIRMA O FISCO QUE ELES NÃO EXERCEM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA NO PROCESSO PRODUTIVO, RAZÃO PELA QUAL SE CLASSIFICAM COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO.

ASSIM DISCORRE EM SUA MANIFESTAÇÃO:

...

- **Rolos de Impacto e de Carga (rolo guia correia)** - nosso entendimento é que este produto

não se desgasta pelo contato com o minério, uma vez que não existe este contato. Estes rolos se posicionam sob o manto do equipamento com a função de guiá-lo, ocorrendo seu desgaste pelo contato com este manto e não com o minério. O CC/MG se posicionou favoravelmente ao entendimento do fisco, em recente julgamento de PTA deste mesmo estabelecimento, na decisão prolatada no Acórdão 21.372/13/1ª (PTA 01.000172472.23 – PTA este relativo ao mesmo estabelecimento impugnante - Mina de Timbopeba).

...

[...]

É DE FÁCIL PERCEPÇÃO QUE **TODOS OS ROLOS SERVEM PARA SUSTENTAR E PERMITIR A MOVIMENTAÇÃO DA CORREIA TRANSPORTADORA** E SE DESGASTAM EM RAZÃO DO ATRITO (ROLO/CORREIA) E ABRASÃO, BEM COMO PELA ALTA CONCENTRAÇÃO DE UMIDADE NO PROCESSO.

RESTA CLARO, PORTANTO, **QUE NÃO ESTÃO EM CONTATO COM O MINÉRIO QUE SE INDUSTRIALIZA, ATUANDO SOB A CORREIA TRANSPORTADORA, O QUE LHES IMPÕE A CLASSIFICAÇÃO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO.**

NÃO SE DISCORDA DA NECESSIDADE DO PRODUTO NO DESEMPENHO DAS CORREIAS, MAS NÃO É APENAS ISSO QUE SE LEVA EM CONSIDERAÇÃO PARA A CLASSIFICAÇÃO DOS MATERIAIS, POIS, VIA DE REGRA, TODAS AS AQUISIÇÕES DO ESTABELECIMENTO SÃO NECESSÁRIAS PARA A CONSECUÇÃO DOS OBJETIVOS SOCIAIS.

[...]

CORRETAS 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, MAJORADA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO), NOS TERMOS DOS §§ 6º E 7º DO ART. 53 DA LEI EM DESTAQUE.” (GRIFOU-SE)

ACÓRDÃO Nº 21.780/15/3ª

“... ITENS 1.1 DO AUTO DE INFRAÇÃO: DO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A ENTRADAS DE MATERIAIS CARACTERIZADOS COMO DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO:

[...]

SÃO OS SEGUINTEs MATERIAIS OBJETO DO ESTORNO DOS CRÉDITOS DO IMPOSTO, APÓS A REFORMULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

- **ROLO TRANSPORTADOR DE CORREIA**, ENCOSTO COMPONENTE, LÂMINA COMPONENTE, HIDROGÊNIO SÓDIO, PLACA COMPONENTE, CUNHA COMPONENTE, AGLOMERANTE, BUCHA COMPONENTE, REVESTIMENTO COMPONENTE, ROTOR COMPONENTE, ABANADEIRA COMPONENTE, LUVA COMPONENTE, ANEL COMPONENTE E PLACA COMPONENTE.

[...]

OS MATERIAIS OBJETO DO ESTORNO NÃO PODEM SER CLASSIFICADOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, COMO DEFENDE A IMPUGNANTE, POR NÃO SE ENQUADRAREM NAS DEFINIÇÕES CONTIDAS NAS MENCIONADAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS NºS 01/86, 01/01 E 01/14.

[...]

QUANTO AO **ROLO DE CARGA** (APLICAÇÃO CORREIA TRANSPORTADORA – FUNÇÃO APOIO DA MANTA NO TRECHO CARREGADO), VALE DESTACAR QUE ELE TEM A FUNÇÃO DE SUPORTAR A CORREIA TRANSPORTADORA, BEM COMO A CARGA QUE ESTÁ SENDO MOVIMENTADA POR ELA.

DA MESMA FORMA QUE NO **ROLO DE IMPACTO**, **OS ROLOS DE CARGA** ESTÃO LOCALIZADOS SOB A MANTA DA CORREIA TRANSPORTADORA, NÃO TÊM CONTATO FÍSICO COM O MINÉRIO. SEU DESGASTE É PELO CONTATO DIRETO COM A PARTE ABAIXO DA MANTA.

[...]

É DE FÁCIL PERCEPÇÃO QUE **TODOS OS ROLOS** SERVE PARA SUSTENTAR E PERMITIR A MOVIMENTAÇÃO DA CORREIA TRANSPORTADORA E SE DESGASTAM EM RAZÃO DO ATRITO (ROLO/CORREIA) E ABRASÃO, BEM COMO PELA ALTA CONCENTRAÇÃO DE UMIDADE NO PROCESSO.

RESTA CLARO, PORTANTO, QUE NÃO ESTÃO EM CONTATO COM O MINÉRIO QUE SE INDUSTRIALIZA, ATUANDO SOB A CORREIA TRANSPORTADORA, O QUE LHE IMPÕE A CLASSIFICAÇÃO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO.

[...]

DESSA FORMA, AFIGURA-SE CORRETA A GLOSA DOS CRÉDITOS EFETUADA PELA FISCALIZAÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02, QUE VEDA O APROVEITAMENTO DO IMPOSTO A TÍTULO DE CRÉDITO, QUANDO SE TRATAR DE ENTRADA DE BENS DESTINADOS A USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO ...” (GRIFOU-SE)

ACÓRDÃO Nº 22.772/17/3ª

“... 2.2. CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO:

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- “**CORREIA** 30 3 16X1 16 2 PLYLON 220 ST”, “CORREIA 450 MM 3 16X1 16 5 PLYON EP32”, “CORREIA C TALISCA EM V”, “CORREIA TRANSP 550X2735MM 8583 HEB”, “CORREIA TRANSP L24 2PN 1200 1 8X1 16” E “CORREIA TRANSP L30 3 8 X 1 8 3 LONAS”:

UTILIZADAS NO **TRANSPORTE** DE MATERIAIS (CLÍNQUER, ESCÓRIA, COMBUSTÍVEL, CIMENTO, ETC.).

REITERE-SE QUE DURANTE O TRANSPORTE DE MATERIAL **NÃO** OCORRE QUALQUER BENEFICIAMENTO OU TRANSFORMAÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA OU DO PRODUTO EM ELABORAÇÃO, CONDIÇÃO *SINEQUA NON* PARA QUE DETERMINADO BEM SEJA CONSIDERADO PRODUTO INTERMEDIÁRIO. ASSIM, AS CORREIAS TRANSPORTADORAS (MANTAS DO TRANSPORTADORES DE CORREIAS) DEVEM SER CONSIDERADOS MATERIAIS DE USO E CONSUMO.

[...]

EM SUA PLANILHA ACOSTADA ÀS FLS. 94/104 (VIDE ANEXO II DESTE PARÉCER), A IMPUGNANTE AFIRMA QUE OS PRODUTOS NELA LISTADOS TERIAM SIDO RECONHECIDOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, NO VOTO VENCIDO PROFERIDO NO ACÓRDÃO Nº 22.534/17/3ª, PORÉM O REFERIDO ACÓRDÃO APROVOU A GLOSA DOS CRÉDITOS RELATIVOS A PRODUTOS IDÊNTICOS AOS ANALISADOS NO PRESENTE PROCESSO, *VERBIS*:

ACÓRDÃO Nº 22.534/17/3ª

PTA/AI: 01.000640353-85

IMPUGNANTE: LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A.

“CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS ÀS ENTRADAS DE MATERIAIS DESTINADOS A USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, ESCRITURADOS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS, NO PERÍODO DE 01/01/11 A 31/12/11.

[...]

- CORREIA TRANSPORTADORA:

NA IMPUGNAÇÃO A AUTUADA INFORMA QUE AS CORREIAS TRANSPORTADORAS SÃO UTILIZADAS PARA TRANSPORTAR AREIAS, PEQUENOS AGREGADOS, MATERIAIS EMBALADOS OU MESMO RESÍDUOS PARA SEREM PROCESSADOS E UTILIZADOS COMO COMBUSTÍVEL NOS FORNOS, PASSANDO A INTEGRAR A MATRIZ DO CLÍNQUER, NA QUALIDADE DE MATÉRIA-PRIMA DESTE.

CONSTA DO ANEXO 3 DIVERSAS CORREIAS E RESPECTIVAS INFORMAÇÕES APRESENTADAS PELO CONTRIBUINTE:

- **CORREIAS TRANSPORTADORAS**, APLICADAS NO TRANSPORTE DOS MATERIAIS: CIMENTO (ENSACADEIRA),

CLÍNQUER (FORNO DE CLÍNQUER), ARGILA (BRITAGEM DE ARGILA), CALCÁRIO (BRITAGEM DE CALCÁRIO), ESCÓRIA (SECADOR DE ESCÓRIA);

- **CORREIA SEM FIM**, UTILIZADAS NAS “BALANÇAS DE PESAGEM”, FUNÇÃO: PESAGEM DE MATERIAL.

ADUZ O FISCO QUE A CORREIA TRANSPORTADORA PRESTA-SE A RETIRAR O PRODUTO DE UM LOCAL E LEVAR PARA OUTRO (TRANSPORTE).

CONSTATA-SE QUE AS CITADAS CORREIAS SÃO PARTES/PEÇAS DE EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE DE MATERIAIS, PORTANTO, SÃO MEROS COMPONENTES DE MÁQUINA, APARELHO OU EQUIPAMENTO, NÃO DESENVOLVAM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA, DENTRO DA LINHA DE PRODUÇÃO, EM CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO QUE SE INDUSTRIALIZA. PORTANTO, NÃO SE ENQUADRAM COMO MATERIAL INTERMEDIÁRIO.

[...]

ASSIM, CORRETAMENTE AGIU O FISCO AO EFETUAR A GLOSA DOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS PRODUTOS OBJETO DA AUTUAÇÃO, UMA VEZ QUE EFETIVAMENTE CARACTERIZADOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO, CUJOS CRÉDITOS SÃO VEDADOS PELA LEGISLAÇÃO VIGENTE, NOS TERMOS PREVISTOS NO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02 ...”

ACÓRDÃO Nº 4.528/15/CE

“...MATERIAIS/PRODUTOS QUE DEVEM SER CLASSIFICADOS COMO “MATERIAIS DE USO E CONSUMO”:

- “**ELEMENTO RASPADOR**”:

A CARACTERIZAÇÃO DO PRODUTO “ELEMENTO RASPADOR” COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO FOI MUITO BEM FUNDAMENTADA PELA FISCALIZAÇÃO EM SUA MANIFESTAÇÃO, NOS SEGUINTE TERMOS:

MANIFESTAÇÃO FISCAL (FLS. 622/624)

“... **PRODUTOS**:

1 - RASPADOR PARA CORREIA

2 - LÂMINA PARA RASPADOR

3 - LÂMINA COMPONENTE PARA LIMPEZA DE CORREIA TRANSPORTADORA

4 - ELEMENTO RASPADOR

• FUNÇÃO: TODOS ESTES QUATRO PRODUTOS TÊM COMO FUNÇÃO A **LIMPEZA DA MANTA** DA CORREIA TRANSPORTADORA.

- ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA NO BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO: **NÃO**. SÃO MEROS ELEMENTOS COM A FUNÇÃO DE LIMPEZA DA MANTA, NÃO TENDO NENHUMA ATUAÇÃO NO BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO...”

[GRIFOU-SE]

A título de complementação, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal sobre os bens acima analisados:

Manifestação Fiscal

“... Dos bens questionados pela Impugnante

Antes, porém, informamos que o trabalho fiscal foi desenvolvido de forma regular, nos termos da legislação, e que por diversas vezes estivemos em diligência no estabelecimento industrial do Contribuinte e que percorremos, juntos com vários gerentes e engenheiros, os inúmeros setores para verificarmos in loco as condições e referência dos bens objeto da glosa dos créditos. Desta forma, vê-se que a fala da Impugnante é, em verdade, apenas o jus esperneandi.

Em relação aos bens apontados pela Impugnante, passaremos a esclarecer as condições e respectivos motivos da glosa dos créditos relativos aos mesmos. Entretanto, no Arquivo “AI 01... CIAP CNS 0062 - 02-2016 A 08-2017.xlsx” (anexos 1 e 2), constante do referido Auto de Infração, estão de forma sistematizada e para cada item objeto do trabalho os motivos e justificativas do estorno, especificamente nas colunas “C”, “D” e “E”, todos com base nas informações prestadas pelo Contribuinte.

No tópico “V.2.1 - DOS BENS PRINCIPAIS QUALIFICADOS COMO ATIVO PERMANENTE” da Impugnação, o Contribuinte relaciona alguns bens que ao seu entender permitiriam o crédito do ICMS, vejamos:

- Caminhão Branca Diesel 8x4 e 6x4 - (Caminhão traçado para carregamento de minério). Estes veículos são utilizados para atividades relativas ao meio ambiente, conforme a conta contábil – “20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE”;
- Motoniveladoras (Abertura de estradas principais nas minas para a extração do minério. Este, como a própria Impugnante afirma, é utilizado para abertura de estradas, ou seja, atividade fora do campo de incidência do ICMS; 19 / 22 mf40.010151898-56

- Reboque 16 Rodas 150 T 11x 5,5 M – Neste, no próprio nome traz a função: rebocar outros veículos, ou seja, atividade fora do campo de incidência do ICMS;

- Trator de esteiras (Mina – Extração) TRATOR DE ESTEIRA 6 CIL. DIESEL 170 HP – Equipamento utilizado em atividade de construções em andamento, conforme a conta contábil - 13050301 CONSTRUÇÕES EM ANDAMENTO;

- Escavadeiras (Mina – Extração). Este não consta da relação dos bens cujos créditos foram decotados;

- Gerador elétrico à óleo diesel (Equipamento vinculado à linha produtiva). Este é utilizado para iluminar a área, ou seja, atividade fora do campo de incidência do ICMS;

- Carregadeira Catterpillar (Extração e carregamento de minério). Em verdade, este equipamento trata-se de um carregador de baterias de 6000w, produzido e vendido pela ADELCO SISTEMAS DE ENERGIA LTDA;

Desta forma, esta Fiscalização demonstra que todos os bens foram devidamente analisados, classificados, identificados por suas funções, motivos e justificativas para a glosa dos créditos.

No tópico “V.2.2 – DE PARTES E PEÇAS QUALIFICADOS COMO ATIVO PERMANENTE PARA FINS DE CREDITAMENTO DO ICMS” da Impugnação, o Contribuinte relaciona algumas partes e peças que ao seu entender permitiriam o crédito do ICMS, vejamos:

“- Bomba vácuo anel líquido (caixa separadora de óleo, localizada na britagem primária);

- Roda Terex 85791h / Roda Terex 85482d (parte do caminhão responsável pelo armazenamento do minério, durante o transporte);

- Caçamba estacionária (parte do caminhão responsável pelo armazenamento do minério, durante o transporte);

- Cilindro Sandvik-Rammer (parte e peça do bem principal correia transportadora);

- Chute CSN (parte e peça do bem principal correia transportadora);

- Concentração de Finos (Flotação);

- Esteira Catterpillar (Transporte de minério); “Importante observar que a esteira é o material rodante de um trator, o que o faz se locomover e não um dispositivo de transporte de minérios como se fosse uma correia transportadora.” Nossa observação
- Filtragem de concentrado (Britagem primária);
- Painel CSN (Filtragem de concentrado na britagem primária);
- Quadro CSN (controle e automação, localizado na britagem primária);
- Raspador de correia transportadora (britagem primária);
- Sistema de Transporte Pneumático;
- Tanque CSN (parte e peça do bem principal correia transportadora);
- Titulador Potenciométrico (Laboratório – controle de qualidade do minério);
- Transportador de correias (Transporte de minério);
- Tubulação CSN (Sistema fechado de Água é usado na extração do minério);
- Válvulas.”

Preliminarmente, **esclarecemos que os itens (partes e peças) acima e suas definições são informações prestadas pela Impugnante, sendo cópia da referida Impugnação.**

Segundo, deixamos claro que em momento algum a Impugnantes trouxe aos autos os lançamentos contábeis que comprovem o aumento de vida útil de qualquer dos bens onde as partes e peças foram aplicadas.

Concluindo este tópico, **percebemos que a própria Impugnante não encontrou nenhum motivo para se apropriar do crédito dos itens, considerados pela Fiscalização e pela Impugnante como sendo partes e peças.**

Didaticamente, **todos os itens considerados como partes e peças estão classificados e com suas justificativas devidamente apontas no referido Anexo 1.**

Salientamos que as informações constantes do anexo à Impugnação (arquivo “4-Análise Itens PTA 01.0014904.xlsx”) são as mesmas dos anexos 1 e 2

dos autos, acrescidas dos itens acima listados e das fotos apresentadas no corpo da Impugnação...”

[...]

[Grifou-se]

2.4. Da Arguição de Aplicação Indevida da Multa de Revalidação

A Impugnante sustenta que a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 somente poderia ser aplicada nos casos previstos no inciso III do art. 53 do mesmo diploma legal, isto é, somente nos casos de não recolhimento do imposto.

Entende o Sujeito Passivo, no entanto, que a hipótese dos autos é de utilização indevida de créditos, enquadrando-se na disposição do inciso IV do art. 53 da Lei nº 6.763/75, concluindo que a multa de revalidação a ele imputada deve ser cancelada, por ausência de tipicidade.

No entanto, **em que pesem os seus argumentos**, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que o art. 53, § 1º da Lei nº 6.763/75 estabelece, claramente, que as multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

[...]

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte;

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência;

[...]

§ 1º As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

[...]

Por outro lado, o art. 195 do RICMS/02, com a redação dada pelo art. 3º do Decreto nº 46.698, de 30/12/14, com vigência a partir de 01/02/15, extinguiu a necessidade de recomposição da conta gráfica em casos da espécie.

Com essa alteração, o caput do referido dispositivo legal estabeleceu expressamente que, nos casos envolvendo aproveitamento indevido de créditos de ICMS, **os valores indevidamente apropriados serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, da multa relativa ao aproveitamento indevido e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.**

RICMS/02

Vigência a partir de 01/02/15

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

[...]

Esclareça-se, porém, que o § 1º do referido dispositivo legal, garante ao contribuinte a quitação do crédito tributário com os créditos acumulados que detiver, observado o disposto nos §§ 2º e 3º do mesmo dispositivo.

Art. 195 ...

§ 1º O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

§ 2º O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1º, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

§ 3º Na hipótese de saldo igual a zero ou saldo devedor, no período a que se refere o § 2º, fica vedada a dedução de que trata o § 1º.

§ 4º Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1º.

[...]

Por sua vez, o § 4º disciplina que valores relativos aos juros de mora e à multa de revalidação sofrerão redução proporcional à parcela quitada mediante utilização de saldos credores acumulados.

Assim, se o contribuinte detiver saldo credor acumulado para quitar a totalidade dos créditos indevidamente apropriados, **ele arcará somente com o valor da multa isolada exigida**, como ocorria à época em que se exigia a recomposição da conta gráfica.

De forma similar, se o saldo credor acumulado for suficiente para cobrir apenas parte dos créditos indevidamente apropriados, **os juros de mora e a multa de revalidação serão exigidos somente de forma proporcional à parcela não quitada**,

o que ocorria, também, à época da exigência da recomposição da conta gráfica, em que os créditos do contribuinte eram inferiores aos valores glosados.

Se o contribuinte não possuir nenhum saldo credor, a recomposição geraria valor a recolher exatamente igual ao somatório dos créditos glosados, sobre o qual incidiria a multa de revalidação.

Independentemente dessas observações, **a exigência fiscal da multa de revalidação, como já afirmado, está devidamente amparada no caput do art. 195 do RICMS/02.**

Há que se destacar que a nova regra contida no dispositivo legal em apreço tem efeitos retroativos, pois a nova redação apenas **instituiu um novo critério de apuração ou de procedimento de fiscalização** (não obrigatoriedade de recomposição da conta gráfica), nos termos do § 1º do art. 144 do CTN, sem qualquer prejuízo ao contribuinte, pois este pode fazer uso de eventuais créditos acumulados que possuir para quitação do crédito tributário, ou, se assim não desejar, manter os créditos em sua conta gráfica para compensação com débitos futuros ou mesmo transferi-los a terceiros, nos termos previstos na legislação.

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

[...]

O próprio Decreto 46.698/14 (art. 4º), que alterou a redação do art. 195 do RICMS/02, faz menção expressa a seus efeitos retroativos, com fulcro no art. 144, § 1º do CTN.

Art. 4º O disposto no art. 1º e no art. 3º deste Decreto **aplica-se aos fatos geradores ocorridos antes e após a sua publicação, nos termos do § 1º do art. 144** do Código Tributário Nacional (CTN) - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

[Grifou-se]

Portanto, **contrariamente à afirmação da Impugnante**, o procedimento fiscal está devidamente amparado na legislação que rege a matéria, uma vez que a exigência da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 está expressamente prevista no art. 195 do RICMS/02.

2.5. Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação de Multa de Revalidação e Multa Isolada em Decorrencia da mesma Infração

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, 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 também distintas.

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, *in verbis*:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.”

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

[...]

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

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

[...]

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.”

[...]

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.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que esta possui caráter punitivo e repressivo, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

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 DEPRECIAÇÃO 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, 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).

2.6. Questões de Cunho Constitucional

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, pelo voto de qualidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencidas, em parte, as Conselheiras Paula Prado Veiga de Pinho (Revisora) e Alexandra Codo Ferreira de Azevedo, que a reconheciam em relação ao período anterior a 01/03/16. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Paula Prado Veiga de Pinho (Revisora), Alexandra Codo Ferreira de Azevedo e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 07 de dezembro de 2021.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.020/21/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001490414-79
Impugnação: 40.010151898-56
Impugnante: CSN Mineração S.A.
IE: 001043586.00-62
Proc. S. Passivo: Décio Flávio Gonçalves Torres Freire/Outros
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

Voto proferido pela Conselheira Paula Prado Veiga de Pinho, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

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

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, lançados no documento Controle de Crédito do Ativo Permanente (CIAP/EFD), no período de fevereiro de 2016 a agosto de 2017, relativos a materiais de uso e consumo ou bens alheios à atividade do estabelecimento.

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Destaque-se que, no caso, a Autuada recolheu parte do imposto, pelo que, o Estado de Minas Gerais teve conhecimento da ocorrência dos fatos geradores, inclusive do aproveitamento do crédito.

Nesse sentido o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, pacificou seu entendimento, segundo o qual, quando o tributo for sujeito a homologação e o contribuinte tenha realizado recolhimento a menor, deve se aplicar o disposto no art. 150 § 4º, do CTN:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO A MENOR. DECADÊNCIA. PRAZO. QUINQUENAL. TERMO A QUO. INCIDÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN. LANÇAMENTO. AUTO DE INFRAÇÃO. REVISÃO. PRAZO DE DECADÊNCIA. ART. 149, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

1. AO CONTRÁRIO DO DEFENDIDO PELO ORA AGRAVANTE O PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL DO AGRAVADO NÃO ENSEJOU A ANÁLISE DO CONTEÚDO FÁTICO DOS AUTOS, MAS TÃO SIMPLEMENTE A INTERPRETAÇÃO DOS FUNDAMENTOS ACÓRDÃO RECORRIDO.

2. ESTA CORTE ENTENDE QUE, NOS TERMOS DOS ART. 145, III, E 149, VIII, E PARÁGRAFO ÚNICO, AMBOS DO CTN, A REVISÃO DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO É PERFEITAMENTE POSSÍVEL DESDE QUE REALIZADA DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL.

3. O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO FOI EFETIVADO POR MEIO DE AUTO DE INFRAÇÃO EM 25/2/2003, OCORRENDO TERMO DE REVISÃO DO REFERIDO AUTO EM 20/12/2004, CUJOS FATOS GERADORES SE DERAM NOS ANOS DE 01/1999 A 12/1999.

4. O PRAZO DECADENCIAL PARA A REVISÃO DO LANÇAMENTO É O MESMO PARA O LANÇAMENTO REVISADO; NO PRESENTE CASO, POR SE TRATAR DE TRIBUTO COM LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E HAVENDO PAGAMENTO A MENOR, APLICA-SE A REGRA PREVISTA NO ART. 150, § 4º, DO CTN, OU SEJA, CINCO ANOS CONTADOS DO FATO GERADOR.

Dessa forma, tendo em vista que a Autuada foi intimada do lançamento em 01/03/21 e que deve ser aplicado, ao caso, o art. 150, § 4º, do CTN, conforme entendimento do STJ acima transcrito, conclui-se que decaiu o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário para o crédito relativo a período anterior a 01/03/16, uma vez que ultrapassados os 5 (cinco) anos estabelecidos na legislação de regência, devendo ser excluídos, da base de cálculo da autuação, os valores de ICMS/ST e multas relativas aos lançamentos com período de referência até 01/03/16.

Sala das Sessões, 07 de dezembro de 2021.

Paula Prado Veiga de Pinho
Conselheira