

Acórdão: 24.274/22/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001489307-68  
Impugnação: 40.010151022-20  
Impugnante: CSN Cimentos Brasil S.A.  
IE: 493073229.52-22  
Proc. S. Passivo: ANDRÉ GOMES DE OLIVEIRA/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo, contrariando o disposto no art. 70, inciso III do RICMS/02, que vedam a apropriação de tais créditos. Corretas as exigências do ICMS indevidamente apropriado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no Art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei 6.763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

O crédito tributário foi originalmente formalizado para exigir o ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas no art. 56, inciso II e no art.55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS (inclusive extemporâneos), mediante lançamentos no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), no período de julho de 2018 a dezembro de 2019, relativos a bens alheios à atividade do estabelecimento.

Regularmente intimada, a Autuada apresentou, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 51/87, cujos argumentos foram refutados pelo Fisco às págs. 176/204.

A Assessoria do CC/MG determinou a realização da diligência de págs. 208/210, a partir da qual observa-se as seguintes ocorrências em relação ao crédito tributário originalmente constituído:

- Termo de Reformulação do Lançamento (págs. 215/216), cujo objeto especifica a constatação de: 1. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento; 2. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de partes e peças que não atendem aos pressupostos legais estabelecidos no art. 66, §§ 6º e 12º do RICMS/02, uma vez que utilizadas para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem principal em que aplicadas, nos termos do § 13 do mesmo dispositivo legal, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, por serem caracterizadas como materiais de uso e consumo.

- Relatório Fiscal foi reformulado (págs. 219/222).

A reformulação, no entanto, não alterou o crédito tributário.

Regularmente cientificada, a Autuada aditou sua impugnação às págs. 227/235, cujos argumentos são contraditados pelo Fisco às págs. 238/241.

A Assessoria determinou a realização de diligência complementar às págs. 242/245, resultando em novo Termo de Reformulação do Lançamento - págs. 242/245 e relatório Fiscal Complementar de págs. 246/247, cujo objeto passou a versar, exclusivamente, sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de partes e peças que não atendem aos pressupostos legais estabelecidos no art. 66, §§ 6º e 12º do RICMS/02, uma vez que utilizadas para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem principal em que aplicadas, nos termos do § 13 do mesmo dispositivo legal, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, por serem caracterizadas como materiais de uso e consumo.

Houve aditamento da impugnação, conforme documentos às págs. 263/274 e 278/289 e réplica fiscal réplica fiscal às págs. 290/312.

A Assessoria do CCMG, em Parecer às págs. 313/373, opina, em preliminar, pela rejeição das da arguição de nulidade do Auto de Infração e pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, opina pela procedência do lançamento, conforme Termo de Reformulação acostado às págs. 242/245.

---

## **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.

### **Da Preliminar**

Em sua impugnação original, a Autuada relata que, o Fiscal autuante *teria classificado bens, cujos créditos teriam sido registrados no CIAP, como 'alheios à atividade do estabelecimento'*, sob o argumento de que não atenderiam aos requisitos legais para creditamento do ICMS vinculado às aquisições de Bens de Ativo Imobilizado, relativos aos créditos registrados no CIAP pela Impugnante.

Para se chegar às conclusões informadas no relatório fiscal, afirma a Impugnante que o Fiscal autuante teria utilizado alguns parâmetros, quais sejam:

- a) classificações contábeis realizadas pelo próprio contribuinte e declaradas à SEF/MG por intermédio dos seus arquivos SPED-FISCAL, constantes das Planilhas 6 e 8;
- b) descrições e classificações dos bens de Ativo Permanente lançados no CIAP informadas pelo contribuinte, constantes das Planilhas 6 e 8

c) conceitos legais e contábeis de Ativo Permanente, Bens Alheios a Atividade do Estabelecimento, Material de Uso e Consumo e Produtos Intermediários;

d) respostas oferecidas pelo contribuinte às intimações fiscais constantes da Planilha 5.”

A partir do exame de tais parâmetros, concluiu que alguns dos bens vinculados aos créditos registrados no CIAP da Impugnante não teriam sido utilizados nas atividades operacionais do contribuinte, ou seja, máquinas e equipamentos não aplicados diretamente na transformação de insumos e matérias primas utilizadas na produção do cimento, ou seriam apenas *‘peças e partes de equipamento, máquinas e aparelhos’*.

No entanto, a seu ver, em nenhuma parte do Relatório Fiscal, foi indicado quais seriam as características acerca da natureza e emprego desses bens pela Impugnante, constatadas por ele a fim de desqualificá-los como ativo imobilizado, aliás, sequer mencionou quais foram os conceitos legais e contábeis utilizados no seu exame.

Nota-se, segundo a Impugnante, que, de acordo com a descrição do próprio Relatório Fiscal, a conclusão do Fisco se baseia, tão somente, nas informações constantes dos documentos contábeis e fiscais da Impugnante, ou seja, o Fiscal Atuante não teria realizado qualquer exame *in loco* com o propósito de aferir a real natureza dos bens (características físicas) e, sobretudo, o modo como seriam empregados pela Impugnante em sua atividade operacional.

Cita e transcreve excertos do Acórdão nº 22.568/17/3ª para argumentar que, ao contrário, naquele caso, antes de efetuar qualquer lançamento, a Fiscalização Fazendária usou de todos os meios disponíveis, para averiguar com a maior exatidão possível as características e a forma com que os bens eram empregados pelo contribuinte, valendo-se, inclusive, da realização de Procedimento Fiscal Exploratório, descrito no inciso I do artigo 66, do Decreto nº 44.747/20087, , **mediante visitaçãõ *in loco***.

Destaca que, embora tenha sido notificada, mediante o ‘Termo de Ciência — Atividade Fiscal Exploratória — Denúncia espontânea’ anexado (**doc. nº 05**), acerca da realização de ‘atividade fiscal exploratória’ entre 02.01.2020 e 02.03.2020, reitera que no presente caso o Fiscal Atuante **não teria promovido qualquer visitaçãõ ao seu estabelecimento com o fito de examinar *in loco* os bens vinculados aos créditos registrados no CIAP.**

Por meio da notificação referida, o Fiscal Atuante se limitou a lhe conceder a oportunidade para *‘apresentar denúncia espontânea e estornar todos os créditos aproveitados indevidamente desde julho de 2018 até dezembro de 2019’*, não lhe sendo oportunizado prestar maiores esclarecimentos a fim de evitar a presente autuação.”.

Argui, dessa forma, a nulidade do Auto de Infração, por ofensa ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional -CTN c/c art. 89, inciso IV do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos -RPTA (Decreto nº

44.747/08), cerceando o seu direito de defesa, posto que, segundo entende, estaria diante de um lançamento que não deixaria claro quais seriam os fundamentos de fato ('características dos bens', e 'onde, como e para que eles são empregados') e de direito (conceitos legais e contábeis) que motivaram a respectiva exigência.

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

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que o Fisco refuta com muita propriedade os argumentos acima, demonstrando que estes não se coadunam com a realidade dos fatos, inclusive em relação à questão de visitas técnicas, **enfatizando que, contrariamente ao que foi alegado, teria visitado o estabelecimento sediado no Município de Barroso em 19 de fevereiro de 2020**, oportunidade na qual teria se reunido com o responsável pelo setor fiscal do contribuinte, o Sr. Sean Fabiano Gomes da Silva e com técnicos da área de produção, justamente para discutir aspectos relacionados aos mais diversos equipamentos alocados em sua indústria.

Segundo a Autoridade Fiscal, a visita teve como propósito averiguar a condição dos bens imobilizados pelo Contribuinte quanto à sua inserção no processo de produção de cimento, para fins de avaliar a possibilidade do creditamento do ICMS vinculado à sua aquisição.

Esclarece que, naquela ocasião, foram visitadas todas as áreas envolvidas na produção do cimento, desde a fase de lavra do calcáreo, até o setor de embalagem e despacho do cimento produzido.

Acrescenta que não só o estabelecimento do contribuinte sob análise, mas diversas outras indústrias do setor cimenteiro de Minas Gerais são objeto de acompanhamento fiscal permanente para verificação do cumprimento de obrigações tributárias, atividade exercida por diversos Auditores Fiscais da Receita Estadual, em diversas Unidades Administrativas de controle fiscal localizados no Estado de Minas Gerais.

Não foi por outro motivo que, segundo o Auditor Fiscal atuante, na mencionada visita, além do fiscal atuante, outros dois colegas fiscais, que fazem parte da equipe de acompanhamento fiscal do setor cimenteiro do estado de Minas Gerais há mais de cinco anos, também se fizeram presentes.

Aliás, é fato incontroverso que a matéria tratado nos autos do processo em discussão é de conhecimento do contribuinte atuado, uma vez que foram emitidos contra outros dos seus estabelecimentos, diversos Autos de Infração versando sobre o mesma matéria, qual seja – aproveitamento indevido de créditos de ICMS vinculados às aquisições de bens alheios ao estabelecimento – contra os quais o Contribuinte já teria exercido o contraditório e o seu direito de defesa, como os exemplos abaixo indicados pelo Fisco:

Acórdão: 21.331/17/2ª

PTA/AI: 01.000461270-01

Lafarge Brasil S/A - IE: 001716590.06-16

[...]

Acórdão: 20.811/12/1ª

PTA/AI: 01.000161662-11

Holcim (Brasil) S/A - IE: 493073229.00-18

[...]

Acórdão: 4.761/17/CE

PTA/AI: 01.000394595-25

Holcim (Brasil) S.A. IE: 493073229.00-18

[...]

Acórdão: 5.242/19/CE

PTA/AI: 01.001145263-79

Lafargeholcim (Brasil) S.A. - IE: 493073229.00-18

Além disso, após as diligências de págs. 208/210 e 242/245 (complementar), a motivação da glosa dos créditos restou absolutamente clara e precisa.

Os fatos que determinaram a realização da diligência, bem como as providências solicitadas (se fosse o caso), estão descritos no próprio corpo das medidas, sendo autoexplicativos, *in verbis*:

Diligência

(fls. 208/210)

“... No Relatório Fiscal complementar anexado ao Auto de Infração, constam as seguintes informações sobre as infrações apuradas:

Relatório Fiscal

(Complementar)

“... 5 – IRREGULARIDADE APURADA

Constatou-se, mediante a conferência de livros, documentos fiscais e arquivos eletrônicos da escrituração Fiscal Digital (EFD), que o contribuinte deixou de recolher, ou recolheu a menor, ICMS referente ao período de julho de 2018 a Dezembro de 2019, em razão do aproveitamento indevido, inclusive extemporaneamente, em seu conta corrente fiscal junto à Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, de créditos de ICMS vinculados à aquisição de bens alheios a atividade do estabelecimento.

(...)

6) – METODOLOGIA DE TRABALHO:

[...]

IV – considerando os parâmetros citados no item III acima, foram examinados e classificados os bens do Ativo Imobilizado, sendo que, para fins de estorno do crédito de ICMS, foram considerados alheios ao estabelecimento os bens e/ou componentes que:

a) não foram utilizados nas atividades operacionais do contribuinte, ou seja, máquinas e equipamentos não aplicados diretamente na transformação de insumos e matérias primas utilizadas na produção do cimento, tais como os equipamentos destinados a controle ambiental, itens empregados em obras de construção civil, máquinas e equipamentos aplicados em laboratório e controle de qualidade da produção e equipamentos, máquinas e aparelhos utilizados na movimentação de matérias-primas, insumos e produtos.

b) troca de **peças e partes de equipamentos, máquinas e aparelhos utilizados na manutenção** das condições de seu funcionamento e que foram **utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem;**” (Grifou-se)

Por outro lado, nesse mesmo relatório, assim como no campo próprio do Auto de Infração, dentre os dispositivos tidos por infringidos, foram indicados os §§ 6º, 12º e 13º do art. 66 do RICMS/02.

(...)

Diante disso, favor esclarecer se a glosa dos créditos relativos às partes e peças de manutenção se deve ao fato de terem sido consideradas alheias à atividade do estabelecimento, ou se foi motivada por não atenderem aos **pressupostos legais estabelecidos no art. 66, §§ 6º e 12º do RICMS/02**, enquadrando-se no § 13º do mesmo dispositivo legal.

(...)

Diligência – Complementar

(fls. 242/245)

“... Na manifestação fiscal acostada às fls. 176/204, constam as seguintes afirmações sobre a motivação da glosa de parte dos créditos objeto da presente autuação:

Manifestação Fiscal

“... **Bens aplicados na correia transportadora no sistema de moagem do cru**

[...]

Tais bens foram considerados alheios ao estabelecimento do contribuinte pela fiscalização por dupla razão:

1) Encontrarem-se fora da área de incidência do imposto, uma vez que aplicados no transporte de matéria prima, atividade que não propicia qualquer industrialização do produto, uma vez que resulta na transformação física, ou química do material;

2) **Serem aplicados na substituição de parte e peças de bens principais**, sem com isso, propiciarem o aumento da vida útil econômica originalmente prevista para o bem em mais de 12 meses.

Lembre-se que, conforme informado pelo próprio autuado, ambos os bens listados acima foram empregados em atividades de manutenção preventiva, a qual visa evitar as paradas de produção não planejadas, por falha ou desgastes nos equipamentos e busca prevenir acidentes e a degradação das linhas de produção.

Tal manutenção, como se sabe, não implica na reforma do equipamento, mas pelo contrário, tem o intuito de evitá-la.

**Bens aplicados no transporte de farinha ao forno.**

[...]

Tais bens foram considerados alheios ao estabelecimento do contribuinte pela fiscalização por dupla razão:

1) Encontrarem se fora da área de incidência do imposto, uma vez que aplicados no transporte de matéria prima, atividade que não propicia qualquer industrialização do produto, uma vez que resulta na transformação física, ou química do material;

2) **Serem aplicados na substituição de parte e peças de bens principais aplicados no sistema de transporte da farinha**, sem com isso, propiciarem o aumento da vida útil econômica originalmente prevista para o bem em mais de 12 meses.

Conforme informado pelo próprio autuado, à exceção do último item, os bens listados acima foram empregados em atividades de manutenção preventiva, a qual visa evitar as paradas de produção não planejadas, por falha ou desgastes nos equipamentos e busca prevenir acidentes e a degradação das linhas de produção.

Tal manutenção, como se sabe, não implica na reforma do equipamento, mas pelo contrário, tem o intuito de evitá-la.

De forma semelhante, a manutenção corretiva lida com as falhas dos equipamentos e peças, realizando o conserto pontual de cada uma delas. A sua realização propicia, tão somente, a restauração do bem de forma a lhe restituir o nível de desempenho e a vida útil originalmente prevista para ele.

**Vejamos agora os bens aplicados no sistema de resfriamento do forno de clínquer:**

[...]

Tais bens foram considerados alheios ao estabelecimento do contribuinte pela fiscalização por dupla razão:

1) **Serem aplicados na substituição de parte e peças de bens principais aplicados no sistema de resfriamento do clínquer.** Não terem, por si só, a capacidade de propiciar o aumento da vida útil econômica originalmente prevista para o bem principal - resfriador de satélites - em mais de 12 meses.

Conforme informado pelo próprio autuado, os bens listados acima foram empregados em atividades de manutenção preventiva, a qual visa evitar as paradas de produção não planejadas, por falha ou desgastes nos equipamentos e busca prevenir acidentes e a degradação das linhas de produção.

Tal manutenção, como se sabe, não implica na reforma do equipamento, mas pelo contrário, tem o intuito de evitá-la.

Note-se que a própria aplicação do bem UNAX em datas distintas e afastadas umas das outras revela que a sua substituição é atividade de manutenção de rotina no estabelecimento do autuado.

**Bens empregados no fornecimento de ar e combustível aos queimadores - aplicados no sistema forno:**

[...]

Tais bens foram considerados alheios ao estabelecimento do contribuinte pela fiscalização por dupla razão:

1) **Serem aplicados na substituição de parte e peças de bens principais aplicados no sistema de queima da farinha e sua transformação em clínquer.** Vê-se que foram substituídas partes do pré aquecedor e do



queimador, bens esses preexistentes no estabelecimento do autuado.

Tais substituições não propiciam o aumento da vida útil econômica originalmente prevista para o bem em mais de 12 meses e são feitas, conforme informado pelo próprio autuado, em atividades de manutenção preventiva, a qual visa evitar as paradas de produção não planejadas, por falha ou desgastes nos equipamentos e busca prevenir acidentes e a degradação das linhas de produção.

Tal manutenção não implica na reforma do equipamento, mas pelo contrário, tem o intuito de evitá-la.

#### **Transporte de cimento localizado do moinho de cimento**

[...]

Tais bens foram considerados alheios ao estabelecimento do contribuinte pela fiscalização por

**2) Serem aplicados na substituição de parte e peças de bens principais aplicados no sistema de transporte do cimento** – elevador do moinho de cimento - sem com isso, propiciarem o aumento da vida útil econômica originalmente prevista para o bem em mais de 12 meses.

Conforme informado pelo próprio autuado, os bens listados acima foram empregados em atividades de manutenção preventiva, a qual visa evitar as paradas de produção não planejadas, por falha ou desgastes nos equipamentos e busca prevenir acidentes e a degradação das linhas de produção.

Tal manutenção não implica na reforma do equipamento, mas pelo contrário, tem o intuito de evitá-la ..." (Grifou-se)

No entanto, na planilha relativa ao "Anexo 1 Reformulado", para os bens principais supracitados (*correia transportadora no sistema de moagem do cru, sistema de transporte de farinha, sistema de resfriamento do forno de clínquer, fornecimento de ar e combustível aos queimadores – aplicados no sistema forno e Transporte de cimento localizado do moinho de cimento*), **não consta** a motivação de que a glosa dos créditos foi fundamentada no fato de se tratar de partes e peças de reposição/manutenção periódica, que não implicam em aumento da vida útil dos bens em que aplicadas, por período superior a 12 (doze) meses.

Diante disso, favor esclarecer:

1) Os bens principais acima (*correia transportadora no sistema de moagem do cru, sistema de transporte de farinha, sistema de resfriamento do forno de clínquer, fornecimento de ar e combustível aos queimadores – aplicados no sistema forno e Transporte de cimento localizado do moinho de cimento*), dentre outros listados na autuação, foram considerados alheios à atividade do estabelecimento?

2) A glosa dos créditos relativos às partes e peças de manutenção se deve ao fato de terem sido consideradas alheias à atividade do estabelecimento (**peças aplicadas em bens principais alheios**), ou foi motivada por não atenderem aos **pressupostos legais estabelecidos no art. 66, §§ 6º do RICMS/02?**

Favor analisar se há a necessidade de eventuais alterações no “Anexo 1 Reformulado”, **inclusive em relação aos demais bens principais não mencionados acima.**

(...)” (Grifos Originais)

Em atenção às medidas, o Fisco retificou o lançamento e o relatório fiscal a ele anexado, nos seguintes termos (segunda reformulação):

TERMO DE REFORMULAÇÃO DE LANÇAMENTO 2

“AUTO DE INFRAÇÃO: 01.001489307-68

RAZÃO SOCIAL: LAFARGEHOLCIM (BRASIL) SA

CNPJ: 60.869.336/0232.49

INSCRIÇÃO ESTADUAL: 493.073229.52.22

Nos termos dos arts. 145, inciso III e 149, inciso V, ambos do CTN, **procede-se à Reformulação do Lançamento** contido no Auto de Infração em referência, para promover, de ofício, as seguintes modificações:

**RETIFICAÇÃO dos seguintes documentos** e/ou, informações constantes do PTA n.º 01.001489307-68:

a) o **Relatório Fiscal Complementar** para melhor relatar e esclarecer os procedimentos, critérios e fundamentos que balizaram o lançamento e adequar a capitulação legal relativa às infringências apontadas no lançamento;

b) capitulação legal das infringências constantes do Auto de Infração a fim de adequá-las às infrações apontadas no lançamento;

c) colunas 33 e 34 da planilha 4, pertencente ao Anexo 1 do referido Auto de Infração, para demonstrar a classificação dos bens registrados no CIAP do

contribuinte, **de forma a discriminar quais bens foram classificados pelo fisco autuante como não pertencentes ao conceito de ativo imobilizado exposto no art. 66, §§ 6º e 12º do RICMS/02**, enquadrando-se os mesmos no § 13º do mesmo dispositivo legal e ainda, explicitar o fundamento que levou a tal classificação;

d) Planilha 3, para apresentar, na coluna 21, a classificação dos bens registrados no CIAP do contribuinte;

e) Toda a Planilha 2, para demonstrar os valores de crédito de ICMS estornados por bem e por período.

f) o Demonstrativo do Crédito Tributário, integrante do Auto de Infração, para discriminar, **por Código de Ocorrência, o crédito tributário decorrente do estorno de créditos de ICMS vinculados à aquisições de bens não pertencentes ao conceito de ativo imobilizado** exposto no art. 66, §§ 6º e 12º do RICMS/02, enquadrando-se os mesmos no § 13º do mesmo dispositivo legal (Cód.10.04.010)

Informamos que as retificações acima referidas implicaram na redução do ICMS constante do Crédito Tributário, no valor de R\$ 0,01 (um centavo)

os demais documentos e informações contidas no PTA foram RATIFICADOS.

Ressalte-se que a revisão/reformulação do lançamento está respaldada no art. 145, incisos I e III c/c art. 149, inciso V e § único do CTN, bem como no art. 120, § 1º do RPTA, devendo-se destacar que o Fisco concedeu à Impugnante novo prazo de 30 (trinta) dias para pagamento/parcelamento do crédito tributário ou para aditamento ou apresentação de nova impugnação.

CTN

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

(...)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

[...]

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

RPTA - (Decreto nº 44.747/08)

Art. 120. Recebida a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

**Efeitos de 01/03/08 a 01/10/19**

*"Art. 120. Recebida e atuada a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:"*

[...]

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

Não há que se falar, portanto, em nulidade do lançamento, pois este contém todos os requisitos formais estabelecidos na legislação de regência, especialmente após a diligência de págs. 208/210, para que possa surtir os efeitos que lhe são próprios.

Não há que se falar, também, em cerceamento de defesa, pois a Impugnante defendeu-se plenamente da acusação que lhe foi imputada, mesmo antes do termo de reformulação do lançamento (o que poderá ser observado na análise de mérito do presente lançamento), tanto é que não trouxe nada de novo em sua defesa aditada que pudesse contraditar essa afirmação.

Nos aditamentos por ela apresentados, a Impugnante apenas insiste na nulidade do Auto de Infração, argumentando que, mesmo após as reformulações efetuadas pelo Fisco, os vícios por ela apontados no lançamento ainda se mostram presentes, argumentação esta que, mais uma vez, foi muito bem refutada pelo Fisco, conforme documento de fls. 290/312.

À toda evidência, fica claro que o presente lançamento não se baseia, tão somente, nas informações constantes dos documentos contábeis e fiscais da Impugnante.

O lançamento encontra-se baseado em consistentes elementos de prova extraídos a partir das visitas técnicas realizadas na sede dos estabelecimentos envolvidos, restando demonstradas nos autos as características acerca da natureza e do emprego desses bens utilizados pela Impugnante que os classificam como não

pertencentes ao conceito de ativo imobilizado, uma vez que não atendem aos pressupostos legais estabelecidos no art. 66, §§ 6º e 12 do RICMS/02, atraindo, via de consequência, a incidência do disposto no § 13 do mesmo dispositivo legal.

Pontue-se que, por oportuno, que as informações essenciais à identificação da natureza, aplicação, e status contábil dos bens foram requisitadas pelo Fisco e cedidas pela Autuada, conforme e-mails enviados por ela ao Fisco (fl.14), cujas informações encontram-se detalhadas na Planilha 5, do Anexo 1 Reformulado, do Auto de Infração.

Com efeito, o Fisco apontou os fundamentos que o levaram a classificar os bens analisados como não pertencentes ao conceito de ativo imobilizado, uma vez que não atendiam aos pressupostos legais estabelecidos no art. 66, §§ 6º e 12 do RICMS/02, enquadrando-se na hipótese prevista no § 13 do mesmo dispositivo legal.

Indicou no Anexo 1 Reformulado em demonstração analítica e sintética os valores dos créditos de ICMS apropriados indevidamente e os respectivos valores de imposto devidos (por bem, por mês e por ano – planilhas 2, 3) e o demonstrativo do crédito tributário (Planilha 1).

Apontou a capitulação legal relativa às infrações à legislação tributária constatadas, bem como às penalidades aplicadas, conforme itens 7 e 8 do Relatório Fiscal (fl.251/254), anexo ao novo Termo de Reformulação (fls.246/247).

Apresentou no item 6 do relatório fiscal a metodologia aplicada na consecução do trabalho, não restando dúvida acerca da higidez do lançamento tributário, posto que apresenta todos os elementos suficientes e necessários à produção dos efeitos esperados, não se observando nenhum vício que possa comprometer o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Deve ser rejeitada, portanto, a prefacial arguida pela Impugnante.

### **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 págs. 86/87.

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, pois 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.

Opina-se, dessa forma, pelo indeferimento da prova 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.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, referentes ao período de julho de 2018 a dezembro de 2019, relativos a aquisições de partes e peças que não atendem aos pressupostos legais estabelecidos no art. 66, §§ 6º e 12º do RICMS/02, uma vez que utilizadas para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem principal em que aplicadas, nos termos do § 13 do mesmo dispositivo legal, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, por serem caracterizadas como materiais de uso e consumo.

O crédito tributário e os bens cujos créditos foram glosados estão indicados na planilha inserida nos “Anexo 1 Reformulado” (abas “Planilha 1”, “Planilha 2 Retificada”, “Planilha 3 Retificada”, “Planilha 4 Retificada”, “Planilha 6”, “Planilha 7” e “Planilha 8”).

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.

Contraopondo-se ao feito fiscal, a Impugnante, relata, inicialmente, que “a Lei Complementar nº 87/1996 prevê a possibilidade, nas hipóteses de entrada de bens integrantes do ativo não circulante, do aproveitamento do crédito relativo ao imposto pago na etapa anterior, em observância às disposições do §5º, inciso I, do artigo 20, do referido diploma legal”.

Afirma que, “por sua vez, segundo a Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas) devem ser classificados no ativo imobilizado os bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia”.

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.

Acrescenta que, “o Pronunciamento Técnico CPC nº 27, ao estabelecer o tratamento contábil a ser dado aos ativos imobilizados, determina que, além de serem destinados à manutenção das atividades da companhia, espera-se utilizá-los por um período de doze meses”, nos seguintes termos:

“Ativo imobilizado é o item tangível que: (a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e (b) se espera utilizar por mais de um período.

Correspondem aos direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da entidade ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram a ela os benefícios, os riscos e o controle desses bens.”

Aduz que, *“dessa forma, é possível afirmar que a classificação de um bem no ativo não circulante (imobilizado) pressupõe a sua utilização na manutenção das atividades da pessoa jurídica, ou seja, o bem não será adquirido para posterior comercialização ou industrialização, mas para o desempenho da atividade da empresa”*.

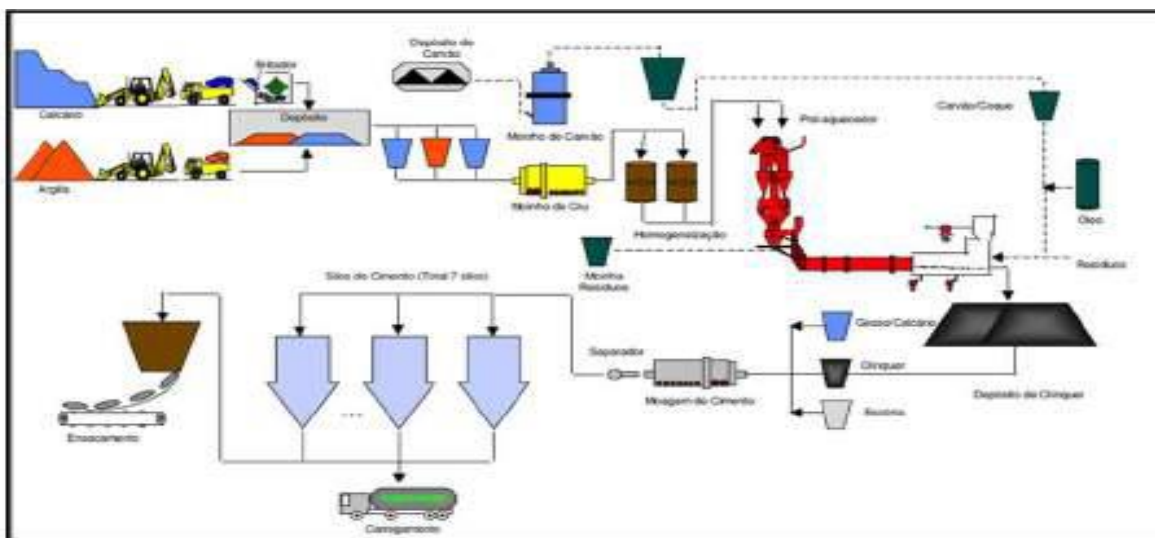
Salienta que, *“com base nessas premissas estabelecidas pela Lei nº 6.404/1976 e regras contábeis, a Parte Geral do RICMS/MG regulamenta o direito ao crédito conferido pela Lei Complementar nº 87/1996 no tocante à aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado”*, oportunidade em que cita e transcreve o disposto no art. 66, inciso II e §§ 5º, 6º, 12 e 13 do RICMS/02, bem como o art. 70, §§ 3º a 5º do mesmo diploma legal.

Pondera que, é com base nesses dispositivos que a Impugnante vem aproveitando do crédito relativo à aquisição de bens que registra no seu ativo imobilizado, pois se destinam à execução da atividade econômica principal, qual seja: a fabricação de cimento.

Informa que foram esses os argumentos por ela aduzidos ao responder o “Termo de Ciência — Atividade Fiscal Exploratória — Ativo Imobilizado” (doc. 04), que antecedeu o presente lançamento, ou seja, *“embora tenha promovido o estorno de uma parcela ínfima, a Impugnante expôs ao Fiscal Autuante os parâmetros utilizados por ela para fins de registro de créditos no CIAP, extraídos da legislação fiscal e regras contábeis”*.

Destaca, porém, que tais esclarecimentos teriam sido ignorados pelo Fiscal Autuante, que sem maiores detalhes, teria efetuado o presente lançamento para glosar o aproveitamento dos créditos vinculados à aquisição dos referidos bens, sob a justificativa de que seriam *‘bens alheios a atividade do estabelecimento’*. Segundo seu entendimento, o mero confronto de algumas sucintas considerações a respeito da atividade de fabricação de cimento pela Impugnante com as conclusões laconicamente expostas no Relatório Fiscal evidenciaria a ilegalidade da glosa promovida pelo Fiscal Autuante.

Nesse sentido, a Impugnante apresenta um *“fluxograma simplificado do processo produtivo do cimento, que basicamente é composto de algumas etapas, são elas: (i) extração das matérias-primas, (ii) fabricação do cru, (iii) moagem de cimento e (iv) armazenamento em silos de estocagem”*, conforme abaixo:



Ressalta que, “conforme representado, em suma, tem-se que a mistura crua composta de calcário e argila, denominada “farinha”, passa por um pré-aquecedor ou calcinador, onde é pré-aquecida para que o calcário se transforme em óxido de cálcio. Após o processamento na torre, a farinha é alimentada nos fornos rotativos, onde o calor intenso produzido pela queima de coque de petróleo e combustíveis alternativos faz com que o óxido de cálcio sofra uma fusão parcial com o minério de ferro, alumínio e sílica (da argila) e forme uma mistura de silicatos de cálcio e outros silicatos, chamados de ‘clínquer’”, ou seja, em suma, a farinha representa a matéria-prima básica, que devido às transformações químicas estimuladas pelo calor é transformada em clínquer (estado bruto do cimento antes da moagem final).

Argumenta que, “Como se observa da linha 99, da ‘Planilha 4’, anexa ao Relatório Fiscal, o Fiscal Autuante glosou o crédito referente ao bem descrito como ‘ELEVADOR DE FARINHA’, que, de acordo com os livros contábeis e fiscais da Impugnante, representa um ativo imobilizado individualizado usado no ‘TRANSPORTE DA FARINHA AO FORNO’, reproduzidas na planilha que indica o local de utilização de cada bem relacionado na autuação, e sua função na produção de cimento acostada aos autos (doc. nº 06), por considerá-lo ‘fora da área de incidência do ICMS. Não atua na transformação da matéria-prima/insumo/produto’”.

Enfatiza que, “levando-se em consideração tão somente o disposto acima acerca no processo produtivo desenvolvido pela Impugnante, resta claro e incontroverso que qualquer bem do ativo imobilizado relacionado diretamente à farinha, o principal insumo na fabricação do cimento, desempenha papel fundamental em sua atividade operacional, e, por isso, a sua aquisição dá direito a crédito de ICMS, em observância ao disposto no artigo 66, § 5º, inciso II, e artigo 70, § 3º, da Parte Geral do RICMS/MG”.

Menciona e transcreve excertos do voto vencido proferido pela I. Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, referente ao Acórdão nº 22.876/18/3ª, salientando que se refere “a bens como funções análogas aquela desempenhada pelo ELEVADOR DE FARINHA, classificado pelo Fiscal Autuante como alheio a atividade da Impugnante”, in litteris:



ACÓRDÃO Nº 22.876/18/3ª

(VOTO VENCIDO)

(...)

NO CASO EM TELA, OS CRÉDITOS RELATIVOS “BOMBAS PARA TRANSFERÊNCIA DE AÇO” E “BOMBA PARA POLPA”, ALÉM DOS JÁ CITADOS NA DECISÃO MAJORITÁRIA, DIZEM RESPEITO A PARTES E PEÇAS CONTABILIZADAS COMO ATIVO IMOBILIZADO, DE MODO QUE SUA APROPRIAÇÃO DEVE SE DAR EM CONFORMIDADE COM AS CONDIÇÕES A SEREM OBSERVADOS QUANDO DA TOMADA DE CRÉDITOS REFERENTES A QUALQUER BEM DO ATIVO IMOBILIZADO, CONDIÇÕES ESTAS ESTABELECIDAS NOS §§ 3º E 5º DO ARTIGO 66 DO RICMS/02.

**CONSTITUI-SE PARTE DO PROCESSO PRODUTIVO DA IMPUGNANTE O TRANSPORTE DO MINÉRIO JUNTAMENTE COM A ÁGUA, FORMANDO UM MATERIAL DENOMINADO POLPA.**

**NO CASO EM TELA A ÁGUA DESENVOLVE PARTE IMPORTANTE NO PRÓPRIO PROCESSO PRODUTIVO DA IMPUGNANTE.**

ASSIM, HÁ SITUAÇÕES EM QUE A ÁGUA ESTÁ INSERIDA NO PRÓPRIO PROCESSO DE BENEFICIAMENTO.

LEMBRE-SE QUE A ATIVIDADE DE MINERAÇÃO TEM INÍCIO COM A FASE DE DESMONTE (ARRIAMENTO DO MINERAL OU DO ESTÉRIL DE SUA POSIÇÃO ROCHOSA INICIAL, DE MANEIRA A SE OBTER UM AMONTOADO DO PRODUTO MINERAL OU DE ESTÉRIL TOTALMENTE DESAGREGADO DE SUAS ROCHAS NATURAIS) E SE ESTÉNDE ATÉ O BENEFICIAMENTO DO RECURSO MINERAL.

A ÁGUA UTILIZADA NO CURSO DESTE PROCESSO, BEM COMO AS BOMBAS QUE A DIRIGEM AO PROCESSO INDUSTRIAL, PRINCIPALMENTE QUANDO EM CONJUNTO COM OS MATERIAIS, É PARTE INTEGRANTE DO PRÓPRIO PROCESSO PRODUTIVO.

**DESTA FORMA, DETERMINADOS BENS UTILIZADOS NO TRANSPORTE DA POLPA, REJEITO E ÁGUA, SE CLASSIFICAM COMO PARTE DO PROCESSO PRODUTIVO E SUA AQUISIÇÃO POSSIBILITA A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS DO IMPOSTO.**

DESTAQUE-SE QUE A “BOMBA PARA POLPA” ALIMENTA A ESPIRAL DE SEPARAÇÃO, SENDO, PORTANTO, UTILIZADA DIRETAMENTE NA PRODUÇÃO NA FASE DE SEPARAÇÃO SEM A QUAL NÃO SERIA POSSÍVEL CHEGAR AO PRODUTO FINAL.

A “BOMBA DE POLPA” É TAMBÉM UTILIZADA PARA BOMBEAMENTO DA POLPA DE PEGMATITO.

PORTANTO, POR REPRESENTAREM **PORTE DO TRANSPORTE DO MINÉRIO DURANTE SEU PROCESSO DE BENEFICIAMENTO, ENTRANDO EM CONTATO DIRETO COM O PRODUTO**, NÃO HÁ DÚVIDAS DE QUE AS “BOMBAS DE POLPA” **SÃO UTILIZADAS NAS ATIVIDADES OPERACIONAIS DE IMPUGNANTE.**

DA MESMA FORMA AS “BOMBAS PARA TRANSFERÊNCIA DE AÇO” PARTICIPAM DE PARTE CRUCIAL DO PROCESSO PRODUTIVO DA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IMPUGNANTE EM SUA PARTE FINAL, PERMITINDO O ESCOAMENTO DA PRODUÇÃO.

DIANTE DO EXPOSTO, JULGO PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO PARA, ALÉM DAS EXCLUSÕES JÁ PROCEDIDAS PELA DECISÃO MAJORITÁRIA, EXCLUIR, TAMBÉM, AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS ÀS "BOMBAS PARA TRANSFERÊNCIA DE AÇO" E "BOMBA PARA POLPA". (GRIFOS DA IMPUGNANTE)

No seu entender, *“os esclarecimentos prestados em tal voto servem também para refutar a alegação do Fiscal Autuante, constante do Relatório Fiscal, de que as ‘máquinas e aparelhos utilizados na movimentação de matérias-primas, insumos e produtos’ empregados pela Impugnante não estariam relacionados à sua atividade operacional”*.

Reforça que, *“a partir disso, fica ainda mais gritante a improcedência do presente lançamento, na medida em que bens que desempenham funções como ‘RESFRIAMENTO DO CLINQUER’, ‘TRANSPORTE DE MOAGEM CRU’, ‘FORNECER AR E COMBUSTÍVEL AOS QUEIMADORES’, ‘TRANSPORTE DE CIMENTO’, ‘TRITURAÇÃO’, ou seja, perceptivelmente inseridos no processo produtivo do cimento representado no fluxograma acima, foram consideradas alheios à sua atividade operacional pelo Fiscal Autuante”*, destacando que outro *“sinal de improcedência da autuação, diz respeito à glosa do crédito de bens sob a única justificativa de que seriam ‘utilizados na manutenção das condições de seu funcionamento e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem”*.

Segundo seu entendimento, *“é o que ocorre com o bem denominado ‘UNAX ZONA E 16 MO3’, parte do forno que aquece a farinha, responsável pelo resfriamento do clínquer, classificado como alheio à atividade da Impugnante pelo Fiscal Autuante através da legenda ‘Troca de peças/partes e/ou manutenção de equipamentos’ indicada em várias linhas da Planilha 4 do Relatório Fiscal”*.

Lembra que *“os supracitados § 6º do artigo 66 e o § 12 do artigo 70 da Parte Geral do RICMS/MG reconhecem o crédito relativo à aquisição de peças e partes, desde que sejam contabilizadas como ativos imobilizados, e quando utilizadas resultem no aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo equipamento no qual são empregadas, por prazo superior a 12 meses”*.

Reproduz a seguinte distinção entre as peças e as partes registradas no estoque e no ativo imobilizado feita pelo Manual de Contabilidade Societária, elaborado pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FISCAFI) a esse respeito:

*“Itens que têm algumas características de despesas antecipadas, como peças, materiais de manutenção e ferramentas de pouca duração, são também incluídos como estoques, mas evidenciados separadamente dos demais. Não ficam dentro do subgrupo ‘Despesas do Exercício Seguinte’ por se referirem a bens corpóreos, mas devem, pela regra de liquidez decrescente, ser o último detalhe dos estoques.”*

...

“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.**

As peças mantidas pela empresa, mesmo com disponibilidade normal no mercado e que, portanto, têm vida útil física e valor econômico por si sós, ou seja, não vinculados à vida útil e ao valor do equipamento específico da empresa, devem também ser classificadas no Ativo Imobilizado. **Nesse caso, a depreciação dependerá da vida útil dos respectivos equipamentos.”**

Ou seja, de acordo com a Impugnante, *“o simples registro de qualquer peça ou parte no ativo imobilizado, “com vida útil física e valor econômico autônomos” é prova por si só que o seu emprego tem o condão de aumentar a vida útil de um equipamento”*, oportunidade em que reproduz esclarecimento de Honório T. Futida, nos seguintes termos:

“Vejam os exemplos de um caminhão adquirido novo (zero quilômetro), o qual necessita periodicamente de trocas de óleo, de pastilhas e lonas de freio, de discos de embreagem, de rolamentos diversos, de amortecedores e de molas, de pneus etc. Essas são manutenções que devem ser feitas para o bom funcionamento do veículo, mas que não aumentam sua vida útil. O próprio Código Nacional de Trânsito prevê a necessidade de o veículo estar em bom estado para poder circular.

Admitamos agora que esse caminhão necessite de reparo por ter apresentado defeito em uma peça já fora da garantia – por exemplo, uma bomba de combustível -, ou por ter sofrido uma pequena avaria, não coberta por seguro, como, por exemplo, troca de um pára-choque ou de um pára-lama. A peça substituída coloca o bem nas condições de uso que ele possuía antes da quebra ou da avaria, mas não traz nenhum acréscimo de vida útil.

**Agora, se após dois ou três anos de uso, em função de o caminhão apresentar um certo desgaste, forem procedidas reformas completas de motor e funilaria, ou mesmo a substituição do motor por outro novo, ele certamente terá uma sobrevida que ultrapassará o prazo de vida útil restante, contado da data de sua aquisição. Ou seja, com a reforma, houve aumento da previsão do prazo de utilização desse bem”** (Grifos da Impugnante)

Assevera que, *“a própria observação ‘manutenção preventiva’ indicada pelo Fiscal Autuante na Planilha 04 para vários bens, está atestando que as peças e partes registradas no ativo imobilizado da Impugnante desempenhavam o papel descrito na última hipótese do exemplo acima, e por isso dão direito ao crédito de ICMS”*.

Sendo assim, de acordo com a Impugnante, *“no caso de dúvida a esse respeito, o Fiscal Autuante deveria ter tomado as providências cabíveis para aferir tal aspecto, uma vez que, de acordo com o artigo 30, da Lei 6.763/1975, o aproveitamento de créditos de qualquer natureza está condicionado somente ‘à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação’”,* até mesmo porque, na sua visão, *“não seria razoável que a legislação estadual obrigasse a Impugnante a atualizar a cada mês as estimativas de vida útil econômica e taxa de depreciação dos seus equipamentos, para poder aproveitar o crédito relacionado às peças e partes”*.

Portanto, na sua ótica, *“ao passo que foi registrado na conta contábil de rubrica ‘0010803002 MAQUINAS E EQUIPAMENTOS’ do ativo imobilizado da Impugnante (conforme se infere, por exemplo, da linha 86, da Planilha 6 do Relatório Fiscal), o Fiscal Autuante não poderia ter glosado o crédito relativo ao ‘UNAX ZONA E 16 MO3’ sem qualquer subsídio de que denotasse a não observância ao disposto no § 6º do artigo 66 e o § 12 do artigo 70 da Parte Geral do RICMS/MG”*.

Afirma, nesse sentido, que se trata de *“alguns exemplos dos vícios que permeiam absolutamente toda a autuação ora combatida, impondo-se o seu pronto cancelamento, tendo em vista que ao identificar equivocadamente a matéria tributável, o Fiscal Autuante acabou glosando créditos legítimos, eis que aproveitados em estrita consonância com os dispositivos normativos vigentes”*.

Afirma, ainda, que o § 13 do art. 66 do RICM/02 sequer se aplica ao presente caso, uma vez que, *“como exhaustivamente demonstrado pela Impugnante, todos são utilizados diretamente na cadeia produtiva do cimento. Nenhum deles tem a finalidade de ‘restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem’, mas sim viabilizar a produção de cimento, que é o objeto social da Impugnante”*.

Quanto à parcela dos créditos que, segundo informação do Fisco, foram apropriados extemporaneamente, a Impugnante aduz que *“o Fiscal Autuante menciona vagamente que a Impugnante teria aproveitado crédito de forma extemporânea, sem, contudo, deixar claro se isso, de fato, representou uma infração”*, salientando, contudo,

que “a eventual inobservância de procedimento formal pela Impugnante não pode, por si só, inviabilizar o direito ao crédito”

No entanto, **ao contrário das alegações da Impugnante, os créditos por ela apropriados não encontram respaldo na legislação vigente**, uma vez que efetivamente vinculados a bens caracterizados como alheios à sua atividade ou a partes e peças enquadradas no art. 66, § 13, cujos créditos são vedados pela 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 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 EVOCÇÃO 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. AGRAVO 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 à apropriação de créditos correspondentes às entradas de materiais 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, 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 EVOCACÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL DE MANUTENÇÃO.”  
(G.N.)

**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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 autuação 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.

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;

[...]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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**.

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 § 12º do mesmo art. 66, infra 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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 supra, 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 serie 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 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, devendo-se destacar que não se deve confundir o período de apropriação das parcelas dos créditos no CIAP com a data da entrada dos bens no estabelecimento autuado.

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)

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*”.

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, que não é o caso do presente processo).

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.

**Ao contrário da alegação da Impugnante**, analisando-se o Anexo 1 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 infra reproduzido.

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.

Por oportuno, seguem infra-elencados as observações do Fisco sobre as manutenções preventivas efetuadas pela Impugnante, *verbis*:

#### Manifestação Fiscal

“... Ressalte-se que para todos os bens cujos créditos foram glosados pela Fiscalização, a Autuada, mesmo sem ser questionada especificamente, informou que eles foram **empregados em atividades de manutenção preventiva, corretiva, ou se destinaram a ficar em stand-by.**

A coluna ‘Detalhe’ da Planilha 5, do Anexo 01 Reformulado traz essa informação.

Sabe-se que **a manutenção preventiva tem como objetivo evitar as paradas de produção não planejadas, por falhas ou desgastes de máquinas, aparelhos ou equipamentos. A sua função é manter o funcionamento normal daquele bem.** Ela não visa reformar o bem para que ele ultrapasse a vida útil que originalmente lhe é prevista.

Por sua vez, a **manutenção corretiva** tem a função de restaurar o bem, **devolver-lhe a sua condição de funcionamento original.** Não visa essa atividade a um incremento da produtividade de bem, mas apenas de sua restauração.

**Fica claro que aquelas intervenções trataram de algumas substituições de partes e peças que, saliente-se, foram feitas ao longo de quase 6 (seis) anos, e aplicadas em partes distintas, por exemplo,**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**dos mais diversos bens principais.** À guisa de exemplo, trazemos alguns bens cujos respectivos créditos de ICMS foram estornados e algumas de suas características:

DESCRIÇÃO COMPLETA DO PRODUTO, MÁQ./EQUIP.	APLICAÇÃO DO BEM, MÁQ./EQUIP.	FUNÇÃO DO PRODUTO	DETALHE
ANEL DE ROLAMENTO	Compressor	Peças para compressor	Forno
VIOLA EM CHAPA ASTM	FORNO 2	PARTE DO CASCO DE APOIO DO FORNO	Forno
PLACA DA PORTA VISITA	Porta de inspeção de ventilador	Ventilador do filtro elétrico	Moinho de Cru
CJ DE DESOBSTRUÇÃO	Junta de expansão	Tubeira do Forno	Torre do Forno
CAIXA DA SAIDA 16M03	Montagem elétrica	Peça de instalação elétrica	Satélite do Forno
GRELHA P/ MOEGA SILO METAL	dosagem de materiais dos silos	filtro da sujeira do dosador do silo	Tremonha kk do Moinho de Cimento
ANEIS DE ROLAMENTO FORNO	Satélite do forno	Montagem de vedação do cotovelo	Forno
DUTO INTERLIGAÇÃO VENTILADORES	Proteção de cabeamento elétrico	Proteção de cabeamento elétrico	Ventiladores do Forno
RESERVATÓRIO DE AR COMPRIMIDO	Refrigeração	Compressor p/ equipamentos mina calcário	Torre do Forno
REVEST. MUNHAO XP-94 DES 2.042	Peça do motor de avanço	Peça do motor de avanço	Moinho de Cimento
VIOLA DO FORNO CONF. DESENHO	FORNO 2	PARTE DO CASCO DE APOIO DO FORNO	Forno
CORR. TRANSPORTADORA C/ 29 ELO	CADEIA ARRASTADORA DE CLINQUER	acionar os comandos de válvula	Elevador Moinho de cimento
FA-ABA FIXAÇÃO P/MK	Fixação	Fixação	Elevador Moinho de cimento

DESCRIÇÃO COMPLETA DO PRODUTO, MÁQ./EQUIP.	APLICAÇÃO DO BEM, MÁQ./EQUIP.	FUNÇÃO DO PRODUTO	DETALHE
CORRENTE	manutenção Escavadora Alcatruzes	transmissão do acionamento da escavadora	Alimentação Moinho de Cimento
RODA DENTADA	Peças de equipamentos mecânicos	engrenagem	Alimentação Moinho de Cimento
FILTRO MANGAS TREMONHA 332DC83	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	Sistema alimentação farinha do Forno
FILTRO MANGAS 332DC81	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	Sistema alimentação farinha do Forno
JUNTA EXPANSÃO 332EJ99	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	Sistema alimentação farinha do Forno
TUBU DESEMPOEIRAMENTO 322RA8	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	Sistema alimentação farinha do Forno
VENTILADOR CENTRIFUGO 332AS69F	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	Sistema alimentação farinha do Forno
PLACA DE REVESTIMENTO	Revestimento	Revestimento do moinho	Moinho de coque B
MANGAS REF.: ESTILO 11543W	Aplicado nos filtros de mangas- despoeiramento nas MCV's, com retorno dos resíduos para o processo produtivo	Reter material (pó) de combustível sólido (retorno ao processo produtivo)	Moinho de carvão 2
GAIOLAS STAR CAGE P/MANGAS ESTILO 11543W	Aplicado nos filtros de mangas- despoeiramento nas MCV's, com retorno dos resíduos para o processo produtivo	Reter material (pó) de combustível sólido (retorno ao processo produtivo)	Moinho de carvão 2
ROLDANAS TRANSP. AUMUND 108 MM	CORREIA TRANSPORTADORA	APOIAR ROLETES	Forno

**Percebe-se que os bens listados acima caracterizam-se como partes e peças com funções diversas, aplicadas em diversos bens principais – máquinas, equipamentos, aparelhos e/ou sistemas que integram esses itens – em atividades típicas de manutenção** (conforme informado pela Autuada, vide coluna Detalhe, da Planilha 5, do Anexo 1 Reformulado).



**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

A Impugnante argumenta que a nova capitulação trazida pelo Fisco – art. 66, § 13, do RICMS - não se aplica ao seu caso, uma vez que todos os bens analisados são utilizados na cadeia produtiva do cimento e nenhum deles tem a finalidade de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem, mas sim viabilizar a produção de cimento, que é o seu objetivo social.

A esse respeito, **reitera-se o exposto acima**, acrescentando que o fato de viabilizar a produção de cimento é condição genérica de tudo aquilo que é investido na sua produção, o que vai além de máquinas e equipamentos utilizados na fábrica e envolve outros fatores tais como pessoal e publicidade. **Ademais, para fins do aproveitamento do crédito do ICMS, devem ser observadas as exigências e restrições impostas pela legislação própria**, a qual foi citada fartamente acima.

Desta feita **é forçoso concluir que o emprego dos itens citados pelo Contribuinte tão somente levou à restauração dos padrões normais de funcionamento dos bens principais dos quais fazem parte**. A simples substituição e reparo intercalados ao longo do tempo – como revelado pelo Contribuinte - **fez com que os mesmos pudessem cumprir a vida útil inicialmente prevista para os mesmos e, por conseguinte, não se enquadram no conceito de Ativo Imobilizado exposto no art. 66, §§ 6º e 12 do RICMS/02, enquadrando-se os mesmos no § 13 do mesmo dispositivo legal ...”** (Grifou-se)

Seguem exemplos das partes e peças de manutenção periódica, cujos créditos foram estornados pelo Fisco:

PARTES E PEÇAS CUJOS CRÉDITOS FORAM GLOSADOS				
DESCRIÇÃO COMPLETA DO PRODUTO, MÁQ/EQUIP.	LOCAL DA FÁBRICA EM QUE ESTÁ INSTALADO (SETOR DA FÁBRICA)	APLICAÇÃO DO BEM, MÁQ./EQUIP.	FUNÇÃO DO PRODUTO	MOTIVO CLASSIFICAÇÃO FISCAL
MANGAS REF.: ESTILO 11543W	Moagem de Carvão (fornos 1 e 2)	Aplicado nos filtros de mangas-despoeiramento nas MCV's, com retorno dos resíduos para o processo produtivo	Reter material (pó) de combustível sólido (retorno ao processo produtivo)	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
GAIOLAS STAR CAGE P/MANGAS ESTILO 11543W	Moagem de Carvão (fornos 1 e 2)	Aplicado nos filtros de mangas-despoeiramento nas MCV's, com retorno dos resíduos para o processo produtivo	Reter material (pó) de combustível sólido (retorno ao processo produtivo)	

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PARTES E PEÇAS CUJOS CRÉDITOS FORAM GLOSADOS				
DESCRIÇÃO COMPLETA DO PRODUTO, MÁQ./EQUIP.	LOCAL DA FÁBRICA EM QUE ESTÁ INSTALADO (SETOR DA FÁBRICA)	APLICAÇÃO DO BEM, MÁQ./EQUIP.	FUNÇÃO DO PRODUTO	MOTIVO CLASSIFICAÇÃO FISCAL
PREAQUECEDOR DO FORNO	Forno	aquecimento	fornecer ar e combustível aos queimadores	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
PLACAS SUSTENÇÃO PREAQUECEDOR	Forno	aquecimento	fornecer ar e combustível aos queimadores	
SUPORTES SUPERIORES PREAQUECED	Forno	aquecimento	fornecer ar e combustível aos queimadores	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
SUPORTES INFERIORES PREAQUECED	Forno	aquecimento	fornecer ar e combustível aos queimadores	
AUTOMATIC BALACING SYSTEM MODEL AB9000	Exaustores do forno - J01 e J02	AutoBalanceamento dos exaustores do forno	Autobalanceamento	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
CORR. TRANSPORTADORA C/ 29 ELO	Moagem de cimento	CADEIA ARRASTADORA DE CLINQUER	acionar os comando de válvula	
CORR. TRANSPORTADORA C/ 53 ELO	Moagem de cimento	CADEIA ARRASTADORA DE CLINQUER	acionar os comando de válvula	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
CORRENTE TRANSP.30X120 23 ELOS	Moagem de cimento	CADEIA ARRASTADORA DE CLINQUER	acionar os comando de válvula	
CORRENTE TRANSP.30X120 CG/S4	Moagem de cimento	CADEIA ARRASTADORA DE CLINQUER	acionar os comando de válvula	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
CABEÇA DA BARRA DE CHOQUE C/ FIXAÇÕES	Forno 3	captura os poluentes e libera o gás limpo para a atmosfera	Barra de ferro receber impacto dos martelos do eletrofiltro do forno	
MARTELO DE COLETA COMPLETO	Forno 3	captura os poluentes e libera o gás limpo para a atmosfera	Barra de ferro receber impacto dos martelos do eletrofiltro do forno	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
ELETRODO DE EMISSÃO	Forno 3	captura os poluentes e libera o gás limpo para a atmosfera	Ionizar partículas para coleta nas placas do eletrofiltro do forno	
CEBEÇA DE QUEIMA COMPLETA	Forno	combustão do forno	acender o queimador do forno	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
ANEL DE ROLAMENTO	Forno	Compressor	Peças para compressor	
UM SISTEMA DE TRANSPORTE	Moagem	CORREIA TRANSPORTADORA	Transporte de moagem crú	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
ROLDANAS TRANSP. AUMUND 108 MM	MOAGEM	CORREIA TRANSPORTADORA	APOIAR ROLETES	
GRELHA P/ MOEGA SILO METAL	Silo	dosagem de materiais dos silos	filtro das sujeira do dosador do silo	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
CHAVE ICV 160A PARTIDA DIRETA	Instalação da fábrica e máquinas móveis	Equipamentos do processo produtivo	Fixação	
SEPARADOR MAGNETICO	extração	filtragem	descontaminação de matérias primas	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
FA-ABA FIXAÇÃO P/MK	diversos equipamentos mecanicos do processo	Fixação	Fixação	

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PARTES E PEÇAS CUJOS CRÉDITOS FORAM GLOSADOS				
DESCRIÇÃO COMPLETA DO PRODUTO, MÁQ./EQUIP.	LOCAL DA FÁBRICA EM QUE ESTÁ INSTALADO (SETOR DA FÁBRICA)	APLICAÇÃO DO BEM, MÁQ./EQUIP.	FUNÇÃO DO PRODUTO	MOTIVO CLASSIFICAÇÃO FISCAL
FA-SEG LISO 30X120 DP=1250	diversos equipamentos mecanicos do processo	Fixação	Fixação	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
VIROLA EM CHAPA ASTM	FORNO 2	FORNO 2	PARTE DO CASCO DE APOIO DO FORNO	
VIROLA DO FORNO CONF. DESENHO	FORNO 2	FORNO 2	PARTE DO CASCO DE APOIO DO FORNO	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
TRANSFORMADOR CORRENTE 145 KV	Subestação principal	Instalado na subestação principal da fábrica	Sensor para reles de proteção e medidor de energia	
CONJUNTO DE 14 LANÇAS DE ASPERSÃO LFB 3.	Torre de arrefecimento	Instalado na torre de arrefecimento para aspersão de água sobre as particulas vindas com os gases de processo	Aspersão de água	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
KIT MÓDULOS DE MEMÓRIA DIMM	Automação processo produtivo para fabricação cimento	Integração sistema TIS (sistema corporativo de gerenciamento para automação do processo produtivo - fabricação do cimento)	sistema corporativo de gerenciamento para automação do processo produtivo	
CABO FLEX. 240 MM, 15 KV	Moinho de Cimento	Interligação do motor principal do moinho de cimento ao transformador	Interligação elétrica de motores	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
CJ DE DESOBSTRUÇÃO	Forno	Junta de expansão	Tubeira do Forno	
CORRENTE	mineração	manutenção Escavadora Alcatruzes	transmissão do acionamento da escavadora	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
MOINHO DE FACAS	mineração	moer matéria prima	moagem de amostras secas	
DALOG BALL MILL MONITORING SYSTEM FOR TS	Redutor Symetro Moinho de cimento	Monitoramento de vibração do redutor Symetro do moinho de cimento	Medição de vibração	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
CAIXA DA SAIDA 16MO3	Manutenção elétrica	Montagem elétrica	Peça de instalação elétrica	
MOTOR INDUÇÃO TRIFÁSICO ROTOR BOBINADO	Exaustor do forno J02	Motor reserva para exaustor do forno J02 - fabricação do cimento	Motor de ligação	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
DIFUSOR MODELO A4	Forno	Partes e peças para reparo manutenção	distribui o ar de uma forma homogênea	

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PARTES E PEÇAS CUJOS CRÉDITOS FORAM GLOSADOS				
DESCRIÇÃO COMPLETA DO PRODUTO, MÁQ/EQUIP.	LOCAL DA FÁBRICA EM QUE ESTÁ INSTALADO (SETOR DA FÁBRICA)	APLICAÇÃO DO BEM, MÁQ./EQUIP.	FUNÇÃO DO PRODUTO	MOTIVO CLASSIFICAÇÃO FISCAL
DIFUSOR MODELO B4"	Forno	Partes e peças para reparo manutenção	distribui o ar de uma forma homogênea	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
DIFUSOR MODELO TD4"	Forno	Partes e peças para reparo manutenção	distribui o ar de uma forma homogênea	
REVEST. MUNHAO XP-94 DES 2.042	Extração mina calcário	Peça do motor de avanço	Peça do motor de avanço	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
GA160+ AFF 10,4 440V COMPRESSO	Extração mina calcário	Peça reposição equipamentos fora de estrada	Peça reposição equipamentos fora de estrada	
GARRA FIX MK 30X120	Extração mina calcário	Peça reposição equipamentos fora de estrada	Peça reposição equipamentos fora de estrada	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
GARRA FIXA MK 30X120	Extração mina calcário	Peça reposição equipamentos fora de estrada	Peça reposição equipamentos fora de estrada	
EMENDA CHATA 30X120	diversos equipamentos mecanicos do processo	Peças de equipamentos diversos	manutenção equipamentos processo produtivo	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
EMENDA CHATA FL 30X120	diversos equipamentos mecanicos do processo	Peças de equipamentos diversos	manutenção equipamentos processo produtivo	
RODA DENTADA	diversos equipamentos mecanicos do processo	Peças de equipamentos mecânicos	engrenagem	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
PLACA DA PORTA VISITA	Moinho de cimento 3	Porta de inspeção de ventilador	Ventilador do filtro elétrico	
PARTE DO CORPO QUEIMADOR	Forno	processar a queima	cozimento do cimento	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
DUTO INTERLIGAÇÃO VENTILADORES	Área fabril	Proteção de cabeamento elétrico	Proteção de cabeamento elétrico	
RESERVATÓRIO DE AR COMPRIMIDO	Extração de calcário	Refrigeração	Compressor p/ equipamentos mina calcário	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
COMP. AR ZA6 B 2,5 6E 440V	Extração de calcário	Refrigeração	Compressor p/ equipamentos mina calcário	
UNAX ZONA D 16MO3	Forno rotativo	Resfriadores	Resfriamento do clínquer	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
UNAX ZONA O-A-B-C 16 MO3	Forno rotativo	Resfriadores	Resfriamento do clínquer	



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PARTES E PEÇAS CUJOS CRÉDITOS FORAM GLOSADOS				
DESCRIÇÃO COMPLETA DO PRODUTO, MÁQ/EQUIP.	LOCAL DA FÁBRICA EM QUE ESTÁ INSTALADO (SETOR DA FÁBRICA)	APLICAÇÃO DO BEM, MÁQ./EQUIP.	FUNÇÃO DO PRODUTO	MOTIVO CLASSIFICAÇÃO FISCAL
UNAX ZONA D 16MO3	Forno rotativo	Resfriadores	Resfriamento do clínquer	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
UNAX ZONA O-A-B-C 16 MO3	Forno rotativo	Resfriadores	Resfriamento do clínquer	
UNAX ZONA E 16 MO3	Forno rotativo	Resfriadores	Resfriamento do clínquer	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
PLACA DE REVESTIMENTO	mineração	Revestimento	Revestimento do moinho	
ANEIS DE ROLAMENTO FORNO	Forno	Satélite do forno	Montagem de vedação do cotovelo	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
COSSINETE INFERIOR METAL PATE	diversos equipamentos mecanicos do processo	tarraxa	rosqueamento externo	
ELEVADOR DE FARINHA	Forno 3	Transporte de farinha ao forno - fabricação do cimento	Transportar farinha ao forno	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
CORREIA TRANSPORTADORA COM 2	Forno 3	Transporte de farinha ao forno - fabricação do cimento	Transportar farinha ao forno	
COR TRANSP 30X120 RUD 40 CG/S4 C/ 29 ELO	Moinho de Cimento	Transporte mecanizado de cimento	Transporte de cimento	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
COR TRANSP 30X120 RUD 40 CG/S4 C/ 53 ELO	Moinho de Cimento	Transporte mecanizado de cimento	Transporte de cimento	
EMENDA CHATA FL-30X120 - I	Moinho de Cimento	Transporte mecanizado de cimento - fabricação do cimento	Transporte de cimento	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
GARRA FIX. MK-30X120	Moinho de Cimento	Transporte mecanizado de cimento - fabricação do cimento	Transporte de cimento	
SEGMENTO LISO 30X120 DP=1130	Moinho de Cimento	Transporte mecanizado de cimento - fabricação do cimento	Transporte de cimento	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
FILTRO MANGAS TREMONHA 332DC83	Forno 3	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	
FILTRO MANGAS 332DC81	Forno 3	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
JUNTA EXPANSÃO 332EJ99	Forno 3	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	
JUNTA EXPANSÃO 332VV 97	Forno 3	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
AERODESLIZADOR 400X7200 332AS9	Forno 3	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PARTES E PEÇAS CUJOS CRÉDITOS FORAM GLOSADOS				
DESCRIÇÃO COMPLETA DO PRODUTO, MÁQ./EQUIP.	LOCAL DA FÁBRICA EM QUE ESTÁ INSTALADO (SETOR DA FÁBRICA)	APLICAÇÃO DO BEM, MÁQ./EQUIP.	FUNÇÃO DO PRODUTO	MOTIVO CLASSIFICAÇÃO FISCAL
AERO DESLIZADOR 332AS89	Forno 3	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
AERO DESLIZADOR 332AS77	Forno 3	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	
AERO DESLIZADOR GR 400X1700 MM	Forno 3	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
AERO DESLIZADOR GR 400X750 MM	Forno 3	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	
AERO DESLIZADOR GR 400X1900 MM	Forno 3	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
AERO DESLIZADOR 332AS81	Forno 3	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	
AERO DESLIZADOR 332AS87	Forno 3	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
TUBU DESEMPOEIRAMENTO 322RA8	Forno 3	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	
TUBULAÇÃO DESEMPOEIRAMENTO 332	Forno 3	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
VALVULA DESVIO LATERAL GR400	Forno 3	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	
VALVULA DESVIO 332AS89	Forno 3	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
VALVULA DESVIO LATERAL	Forno 3	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	
REGISTRO DE FECHAMENTO PNEUMÁTICA	Forno 3	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
VALVULA ROTATIVA 332RA85	Forno 3	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	
VALVULA ROTATIVA 332RA93	Forno 3	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
VALVULA ROTATIVA MOTORIZADA	Forno 3	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	
VENTILADOR CENTRIF 332FA89FA1	Forno 3	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
VENTILADOR CENTRIFUGO 332AS69F	Forno 3	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PARTES E PEÇAS CUJOS CRÉDITOS FORAM GLOSADOS				
DESCRIÇÃO COMPLETA DO PRODUTO, MÁQ/EQUIP.	LOCAL DA FÁBRICA EM QUE ESTÁ INSTALADO (SETOR DA FÁBRICA)	APLICAÇÃO DO BEM, MÁQ./EQUIP.	FUNÇÃO DO PRODUTO	MOTIVO CLASSIFICAÇÃO FISCAL
VENTILADOR CENTRIFUGO 332AS81	Forno 3	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
VENTILADOR CENTRIFUGO 332FA87F	Forno 3	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	
VENTILADOR CENTRIF 332FA84	Forno 3	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
VENTILADOR CENTRIF 332DC91	Forno 3	Transporte pneumático de farinha ao forno	Transporte de farinha ao forno	
TRITURADOR	mineração	Triturar	trituração	troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho
VÁLVULA GUILHOTINA PNEUMÁTICA CORTA FOGO	Exaustor do forno J02	utilizadas nas saídas dos reguladores e entradas dos maçaricos do forno	Impedir o retrocesso de chama e o refluxo de gases proveniente das mangueiras do forno	

Reitere-se que, 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.

Assim, como já afirmado, 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**.

**Com relação ao argumento da Impugnante de que alguns bens foram considerados alheios à sua atividade**, cabe lembrar que **após a segunda reformulação do lançamento não há mais acusação nesse sentido (bens alheios)**, mas somente de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a partes e peças de manutenção periódica, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, por serem caracterizadas como materiais de uso e consumo, 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.

Por fim, resta esclarecer que a Impugnante se equivoca ao afirmar que “*no Relato do Auto de Infração, o Fiscal Autuante menciona vagamente que a Impugnante teria aproveitado crédito de forma extemporânea, sem, contudo, deixar claro se isso, de fato, representou uma infração*”, pois **o Auto de Infração apenas relata que parte dos créditos foram apropriados de forma extemporânea**, porém, o que motivou a presente autuação foi o fato de tais créditos serem contrários à legislação de regência, não tendo, pois, qualquer relação com a extemporaneidade de parte desses créditos.

A título de complementação, seguem excertos da manifestação fiscal sobre a presente autuação:

#### Manifestação Fiscal

“... Dos bens que não se enquadram no conceito de Ativo Imobilizado exposto no art. 66, §§ 6º e 12 do RICMS/02, enquadrando-se os mesmos no § 13 do mesmo dispositivo legal.

[...]

A Impugnante argumenta que a nova capitulação trazida pelo Fisco – art. 66, § 13, do RICMS - não se aplica ao seu caso, uma vez que todos os bens analisados são utilizados na cadeia produtiva do cimento e nenhum deles tem a finalidade de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem, mas sim viabilizar a produção de cimento, que é o seu objetivo social.

A esse respeito, reitera-se o exposto acima, acrescentando que o fato de viabilizar a produção de cimento é condição genérica de tudo aquilo que é investido na sua produção, o que vai além de máquinas e equipamentos utilizados na fábrica e envolve outros fatores tais como pessoal e publicidade. Ademais, para fins do aproveitamento do crédito do ICMS, devem ser observadas as exigências e restrições impostas pela legislação própria, a qual foi citada fartamente acima.

Desta feita é forçoso concluir que o emprego dos itens citados pelo Contribuinte tão somente levou à restauração dos padrões normais de funcionamento dos bens principais dos quais fazem parte. A simples substituição e reparo intercalados ao longo do tempo – como revelado pelo Contribuinte - fez com que os mesmos pudessem cumprir a vida útil inicialmente prevista para os mesmos e, por conseguinte, não se enquadram no conceito de Ativo Imobilizado exposto no art. 66, §§ 6º e 12 do RICMS/02, enquadrando-se os mesmos no § 13 do mesmo dispositivo legal.



Do eventual descumprimento de Obrigação Acessória

A Impugnante reclama que a Fiscalização não apontou se o aproveitamento de créditos do ICMS de forma extemporânea representou uma infração.

De fato, no lançamento aqui tratado não consta tal apontamento uma vez que:

- tal aproveitamento extemporâneo de créditos por si só não é considerada uma infração;

- haveria infração, no caso, por descumprimento de obrigação acessória, se fosse constatada a falta de comunicação do fato à Secretaria de Estado de Fazenda, pelo contribuinte.

Posto que a Autuada procedeu corretamente quanto ao cumprimento daquela obrigação acessória, a mesma não foi objeto de autuação no presente Auto de Infração ...”

Correta, portanto, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02.

**Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação de Multa de Revalidação e Multa Isolada em Decorrência 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, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

Efeitos de 01/11/03 a 30/06/17

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 Mizabel Derzi, 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 TRIBUTOS 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<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. 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).

### **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.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, conforme Termo de Reformulação acostado às págs. 242/245, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Revisor), Alexandre Périssé de Abreu e Jesunias Leão Ribeiro.

**Sala das Sessões, 22 de novembro de 2022.**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente / Relator**

I/D