

Acórdão: 24.275/22/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001614856-08
Impugnação: 40.010150604-89
Impugnante: CSN Cimentos Brasil S.A.
IE: 493073229.00-18
Proc. S. Passivo: ANDRÉ GOMES DE OLIVEIRA/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM DO ATIVO PERMANENTE – BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento, contrariando o disposto no art. 70, incisos III e XIII 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

No Auto de Infração originalmente formalizado, a autuação versava sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS (inclusive extemporâneos), mediante lançamentos no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), no período de janeiro de 2016 a julho de 2019, relativos a bens alheios à atividade do estabelecimento.

As exigências referiam-se ao ICMS apurado, 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.

Inconformada, a Autuada apresentou, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 46/81, cujos argumentos foram refutados pelo Fisco às págs. 123/147.

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de págs. 148/150, que gera as seguintes ocorrências:

- Termo de Reformulação do Lançamento (págs. 152/154);
- Relatório Fiscal Reformulado (págs. 157/160).

Com essas alterações, a presente autuação passou a versar sobre a constatação, no período de janeiro de 2016 a julho de 2019, das seguintes irregularidades:

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.

Excetuando-se as casas decimais, não houve alteração do crédito tributário, mas apenas migração de exigências do primeiro (diminuição do crédito) para o segundo item do Relatório Reformulado.

As exigências fiscais continuam a se referir 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.

Regularmente cientificada, a Autuada adita sua impugnação às págs. 169/177, cujos argumentos são contraditados pelo Fisco às págs. 178/189.

Comparecendo novamente aos autos, a Assessoria determina a realização da diligência complementar acostada às págs. 190/193, gerando as seguintes ocorrências:

- I. novo Termo de Reformulação do Lançamento - págs. 205/206;
- II. relatório Fiscal Complementar - págs. 208/212;
- III. aditamento da impugnação – págs. 219/243;
- IV. réplica fiscal (págs. 244/264).

Não houve alteração do crédito tributário ou nas irregularidades apuradas, mas apenas alterações informativas nas planilhas relativas ao Anexo 1 do Auto de Infração.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 266/353, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração e pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, opina-se pela procedência do lançamento, conforme Termo de Reformulação acostado às págs. 205/206.

DECISÃO

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 da Planilha 9 e das colunas 11,12 e 13 da Planilha 4;

b) descrições e classificações dos bens de Ativo Permanente lançados no CIAP informadas pelo contribuinte, constantes das colunas 5 a 10 da Planilha 4;

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 das colunas 30 a 38 da Planilha 4.”

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 Decerto nº 44.747/20087, mediante visita in loco. Destaca que, embora o Fiscal Atuante tenha lavrado o Auto de Início de Ação Fiscal nº 10.000034087.50, antes de efetuar o presente lançamento, com o suposto objetivo de *‘Verificação do aproveitamento de créditos de ICMS vinculados às aquisições de bens para o Ativo Permanente’*, a conclusão final do procedimento fiscal decorreria exclusivamente da análise dos dados constantes dos documentos contábeis e fiscais da Impugnante, sem que houvesse nos autos uma linha sequer desqualificando a natureza dos bens do ativo imobilizado com base em suas características materiais e circunstâncias nas quais são aplicados na atividade do estabelecimento autuado.

Alega que as respostas da Impugnante aos questionamentos elaborados pelo Fiscal Autuante no Auto de Início de Ação Fiscal (acostadas aos autos) não seriam capazes de levar a comprovação de que os bens avaliados seriam alheios a atividade do estabelecimento.

Ressalta, nessa linha, que *“tais questionamentos voltaram-se apenas a confirmação se os moinhos de cimento, de carvão e de farinha, o forno e o britador utilizados na fabricação do cimento sofreram reformas no período compreendido entre janeiro de 2010 a dezembro de 2019”*, acrescentando que *“somente as constatações obtidas em uma vista in loco seriam legítimas para fundamentar a conclusão de que os bens vinculados aos créditos registrados no CIAP são alheios a atividade principal do estabelecimento autuado, qual seja: a fabricação de cimento”*.

A seu ver, *“por se tratar de operação industrial complexa, é impossível chegar a conclusões precisas quanto à forma com que os bens do ativo imobilizado são utilizados na fabricação do cimento, através de uma análise pautada exclusivamente em documentos contábeis e fiscais e nas respostas aos referidos questionamentos superficiais elaborados pelo Fiscal Autuante”*.

Em razão disso, considera que *“se encontra diante de um lançamento que não deixa claro quais foram 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”*.

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.

No entanto, em que pesem 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 autuado, 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. 148/150 e 190/193 (complementar), **a motivação da glosa dos créditos restou absolutamente clara e precisa.**

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

Diligência
(fls. 148/150)

“No exercício da competência estatuída nos arts. 146 e 147, ambos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, decide a Assessoria do CC/MG retornar os autos à origem para que a Fiscalização diligencie no sentido de atender o seguinte:

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

Relatório Fiscal
(Complementar)

(...)

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) foram utilizados como partes e peças substituídas em equipamentos, máquinas e aparelhos para manutenção das condições de seu funcionamento e que foram empregados 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, que assim estabelecem:

[...]

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.

Favor analisar, se for o caso, se há a necessidade de eventuais alterações no relatório do Auto de Infração e em seus anexos, especialmente no Relatório Fiscal complementar supramencionado.

Conceder ao Sujeito Passivo vista dos autos por 05 (cinco) dias, nos termos do art. 140 do RPTA, **ou** reabertura do prazo original de 30 (trinta) dias, para pagamento/parcelamento do crédito tributário, com as reduções legalmente cabíveis, ou para aditamento ou apresentação de nova impugnação, em consonância com o art. 120, § 1º do mesmo diploma legal, conforme o caso.

Ocorrendo manifestação, favor replicar em seguida.”
(Grifos Originais)

Diligência - Complementar

(fls. 190/193)

“... No **PTA nº 01.001489307-68**, onde se discute matéria análoga, envolvendo estabelecimento de mesma titularidade do Sujeito Passivo, foi determinada diligência no seguinte sentido:

[...]

Observadas as especificidades próprias, **favor verificar a necessidade ou não de implementação das mesmas providências acima, em relação ao presente processo.**

Favor indicar na coluna “Classificação Fiscal 2” o motivo específico de determinado bem ou parte/peça ser classificado como bem alheio à atividade do estabelecimento (função/motivação), **caso essa informação não conste na planilha** relativa aos estornos promovidos, especialmente após as providências acima (se forem implementadas).

Conceder ao Sujeito Passivo vista dos autos por 05 (cinco) dias, nos termos do art. 140 do RPTA, ou

reabertura do prazo original de 30 (trinta) dias, para aditamento **ou** apresentação de nova impugnação, em consonância com o art. 120, § 1º do mesmo diploma legal, conforme o caso ..." (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: 01.001614856-08

RAZÃO SOCIAL: LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S/A

CNPJ: 60.869.336/0003.89

INSCRIÇÃO ESTADUAL: 493.073229.00.18

Nos termos dos arts. 145, inciso III e 149, inciso V, ambos do CTN, e em observância ao requerido no Despacho de Diligência Complementar exarado pela assessoria do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, 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 01.001614856-08:

a) **o Relatório Fiscal Complementar** para melhor relatar e esclarecer os procedimentos, critérios e fundamentos que balizaram o lançamento

b) colunas 40 e 41 da planilha 4, pertencente ao Anexo 1 do referido Auto de Infração, para refazer a classificação dos bens registrados no CIAP do contribuinte, **de forma a diferenciar 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, daqueles classificados como Bens Alheios à Atividade do Estabelecimento e ainda; para especificar *o motivo dessa classificação*;

c) Planilha 3, para apresentar, na coluna 27, a classificação dos bens registrados no CIAP do contribuinte, **de forma a apontar quais bens foram classificados pelo fisco autuante como Bens Alheio ao Estabelecimento e quais bens foram considerados 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; para acrescer as colunas 24 e 25 com vistas a discriminar o valor do crédito de ICMS estornado por item e por infração;

d) a Planilha 2, para demonstrar, por período, os novos valores do estorno de crédito de ICMS por tipo de infração e por tipo de registro da Escrituração Fiscal Digital (EFD);

e) Planilha 1, para adequar o Demonstrativo do Crédito Tributário por Infração aos novos valores apurados por infração;

f) o Demonstrativo do Crédito Tributário, integrante do Auto de Infração, para discriminar, por Código de Ocorrência, os novos valores do crédito tributário decorrente do estorno de créditos de ICMS vinculados à aquisições de Bens Alheios à Atividade do Estabelecimento e 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.

(...)

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 as diligências de págs. 148/150 e 190/193 (complementar), 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, antes mesmo do termo de reformulação do 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 às fls. 244/264.

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. 80/81.

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.

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 a constatação, no período de janeiro de 2016 a julho de 2019, das seguintes irregularidades:

- 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.

As exigências fiscais 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.

O crédito tributário e os bens cujos créditos foram glosados estão indicados na planilha inserida nos “Anexo 1 Reformulado”, especialmente na aba “Planilha 4 Retificada”.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante, relata, em sua peça exordial, 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”.

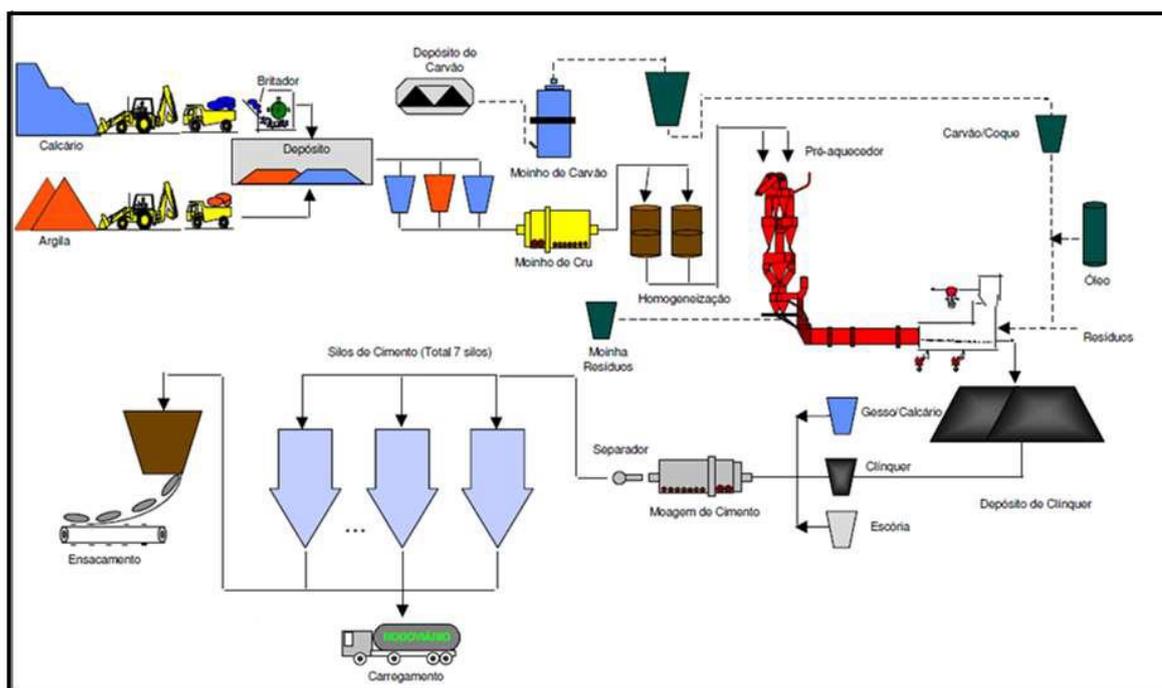
Salienta que, “com base nessas premissas estabelecidas pela Lei nº 6.404/1976 e regras contábeis, a Parte Geral do RICMS/MG regulamenta o direito ao crédito conferido pela Lei Complementar nº 87/1996 no tocante à aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado”, oportunidade em que cita e transcreve 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 se apropria do crédito relativo à aquisição de bens que registra no seu ativo imobilizado, pois se destinam à execução de sua atividade econômica principal, qual seja: a fabricação de cimento.

A seu ver, o mero confronto de algumas considerações acerca da atividade de fabricação de cimento com as conclusões 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 das seguintes etapas: (i) extração das matérias-primas, (ii) fabricação do cru, (iii) moagem de cimento e (iv) armazenamento em silos de estocagem, conforme infra ilustrado:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS



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 1052, da ‘Planilha 4’, anexa ao Relatório Fiscal, o Fiscal Autuante glosou o crédito referente ao bens descrito como ‘ROSCA TRANSPORTADORA’, que, de acordo com os livros contábeis e fiscais da Impugnante, representa um ativo imobilizado individualizado usado para o ‘transporte de mercadoria’ na fase de ‘moagem farinha’ por considerá-lo ‘bem alheio - fora da área de incidência do ICMS - troca de partes ou peças em atividade de manutenção de máquinas, equipamentos e aparelhos, ou substituição de máquinas, equipamentos ou aparelhos’”, esclarecendo que o termo mercadoria usado na descrição desse ativo refere-se à farinha, que na verdade, representa o principal insumo na fabricação do cimento.

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”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

ACÓRDÃO Nº 22.876/18/3ª

(VOTO VENCIDO)

NOS TERMOS DO DISPOSITIVO LEGAL ACIMA TRANSCRITO, A APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS RELATIVOS A BENS DO ATIVO DEVE OBRIGATORIAMENTE SE DAR NA PROPORÇÃO DE 1/48 (QUARENTA E OITO AVOS) POR MÊS (ART. 66, § 3º), DESDE QUE OS BENS ATENDAM, CUMULATIVAMENTE, AOS SEGUINTE REQUISITOS:

- SER DE PROPRIEDADE DO CONTRIBUINTE;
- SER UTILIZADO NAS ATIVIDADES OPERACIONAIS DO CONTRIBUINTE, OU SEJA, NA LINHA DE PRODUÇÃO;
- TER VIDA ÚTIL SUPERIOR A 12 (DOZE) MESES;
- NÃO INTEGRAR O PRODUTO FINAL, EXCETO SE DE FORMA RESIDUAL.

ADEMAIS, CONFORME SE INFERE DO § 6º DO ART. 66 RETRO TRANSCRITO, O RICMS ADMITE A APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS DE ICMS EM RELAÇÃO À AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, DESDE QUE:

- 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;
- AS PARTES E PEÇAS SEJAM CONTABILIZADAS COMO ATIVO IMOBILIZADO.

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 ESTENDE 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 **PARTE 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 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 ‘queima de insumo’, ‘vedação entre a torre de ciclones com o forno rotativo’, ‘isolamento térmico’, ‘condução e distribuição’, instalados nos fornos rotativos, 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 ‘SV.CALDERARIA DUTOS MATERIAL 471-TR1’, parte do forno que aquece a farinha, 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 (FIPECAFI) 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’*”, mesmo porque, “*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 em conta contábil do ativo imobilizado da Impugnante, o Fiscal Autuante não poderia ter glosado o crédito relativo ao ‘SV. CALDERARIA DUTOS MATERIAL 471-TR1’ 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 *“infelizmente, trata-se 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”*.

Noutro enfoque, a Impugnante aduz 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”*, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

RE 195894 / RS - RIO GRANDE DO SUL

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

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

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

RE 503877 AgR / MG - MINAS GERAIS

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

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

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

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

III - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO” (GRIFOU-SE)

De acordo com essas decisões, resta cristalino que **a vedação 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 n° 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 n° 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.

Corroborando 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.”
(GRIFOU-SE)

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

Instrução Normativa SLT nº 01/86

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

(Redação Original)

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

Instrução Normativa SUTRI Nº 001/17

Art. 2º - Ficam revogados:

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

[...]

Art. 4º - Esta Instrução Normativa entra em vigor em 1º de abril de 2017.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

II - a parte de bem imobilizado em partes;

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

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

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

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

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

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

No tocante aos incisos II, III e V, além de observar o disposto no § 13º, a Impugnante deveria demonstrar quais os casos que se enquadrariam nas hipóteses

desses incisos e comprovar que a imobilização atende aos pressupostos da Lei nº 6.404/76 e, especificamente em relação às peças citadas no inciso V, que não se trata de meras peças de manutenção e/ou reposição.

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

Peças de uso específico e vida útil comum

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

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

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

Art. 66 ...

[...]

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

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

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

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

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

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

Por corolário, os bens ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento são também considerados

alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do inciso III da IN nº 01/98, uma vez que destinados à construção civil, isto é, **não** são vinculados à produção industrial propriamente dita.

Assim, todo e qualquer bem ou material utilizado na reforma ou ampliação do estabelecimento **não** geram direito a créditos do ICMS, por força da vedação contida no art. 70, inciso XIII do RICMS/02.

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

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

Ao contrário da alegação da Impugnante, analisando-se o Anexos 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 reproduzido abaixo.

Art. 66 ...

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

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

Manifestação Fiscal

“... Aqui, apesar da alegação do Contribuinte de que o simples registro de qualquer peça ou parte no ativo imobilizado, ‘com vida útil física e valor econômico autônomos’ é prova por si só de que o seu emprego tem o condão de aumentar a vida útil de um equipamento, há que se concluir que as substituições de partes e peças dos sistemas/equipamentos listados acima – aplicadas de forma separada e espaçada no tempo - não implicaram na reforma, ou upgrade de um bem principal, ou sistema, intervenções essas que poderiam acarretar o aumento da vida útil econômica originalmente prevista para o bem quando de sua aquisição.

Fica claro que aquelas intervenções trataram de algumas substituições de partes e peças que, saliente-se, foram feitas ao longo de quase 10 anos, e

aplicadas em partes distintas, por exemplo, dos mais diversos bens principais denominados pelo Contribuinte de “forno”.

O próprio Contribuinte declara que no ano de 2010 foram **trocadas as placas do eletrofiltro do forno. Tal troca, por si só, não tem a capacidade de implicar na reforma do bem principal eletrofiltro**, o qual, diga-se de passagem, encontra-se fora do campo de incidência do ICMS, **pois que destinado ao controle ambiental** de emissão de partículas e resíduos no meio ambiente.

O mesmo pode ser dito em relação a troca da corrente do transportador de clínquer - Aumund e a troca da chaparia e revestimento da torre de refrigeração, ambas realizadas no ano de 2014. **Trata-se de substituições de partes e peças** de dois bens principais – transportador do clínquer e torre de refrigeração - indicados pelo Contribuinte como componentes do sistema forno. Apesar de serem importantes e caras, **a sua substituição por si só não tem o condão de implicar na reforma, ou upgrade dos sistemas, e ou bens principais analisados. Na verdade, o que se denota é que tais bens, partes e, ou peças foram empregadas em atividades de manutenção preventiva e periódica que aqueles bens principais e, ou sistemas exigem.**

Desta feita é forçoso concluir que os empregos dos itens citados pelo Contribuinte tão somente levaram 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.**

Ressalte-se que em relação às partes e peças empregadas em manutenção preventiva ou corretiva, estas implicam despesas para manutenção do equipamento do qual fazem parte e não investimentos para aumento da durabilidade do bem de produção além da vida útil programada.

A reforma que autoriza o crédito de partes e peças é aquela em que se recupera o equipamento, com substituição de várias partes e peças simultaneamente, sendo capaz de proporcionar um novo tempo de atuação para o bem.

Assim, caso trate-se de partes de um bem principal, cabe à Impugnante comprovar que a substituição não decorre de meros reparos, reposições ou manutenções, mas sim de uma reforma que autorize 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. Importante ressaltar que a vida útil do bem é aquela prevista no ato de sua aquisição conforme o art. 346 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

[...]

Os gastos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento de vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para servirem de base a futuras depreciações no novo prazo de depreciação previsto para o bem recuperado. Assim, se faz necessário o procedimento contábil da reavaliação do referido ativo ..." (Grifou-se)

Como já afirmado, sob a ótica do inciso IV da IN nº 01/86, todas as partes e peças (não imobilizáveis) de reposição/manutenção periódica objeto da presente autuação, aplicadas em máquinas, equipamentos e veículos diversos, **são consideradas materiais de uso e consumo**.

Sob o prisma do art. 66, §§ 6º e 12º do RICMS/02, essas partes e peças não geram direito a créditos do imposto, uma vez que não aumentam a vida útil do bem principal em que aplicadas, por prazo superior a 12 (doze) meses, uma vez que utilizadas apenas para restaurar ou manter o padrão original do desempenho do bem.

Por outro lado, sob o enfoque da IN SUTRI nº 01/98, **alguns bens** são classificados como alheios à atividade do estabelecimento, **uma vez que não utilizados** no processo produtivo mineral propriamente dito ou na comercialização do produto final.

Seguem a seguir exemplos dos bens classificados como alheios e das partes e peças de manutenção periódica, cujos créditos foram estornados pelo Fisco:

a) Bens Alheios:

- Poste de aço, estruturas metálicas em geral, grades para estrutura metálica e caldeiraria, cantoneiras, grades de piso, degraus para escada, telha trapezoidal, fabricação de portão, de escada da chaminé, de torres de sustentação, guarda corpo e corrimão, etc.

Sob a ótica do art. 1º, inciso III da IN SUTRI nº 01/98, esses bens, especialmente as estruturas metálicas, são considerados alheios à atividade do estabelecimento, por serem utilizados em obras de construção civil (bens destinados à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento).

Há que de destacar que o art. 66, § 12, inciso VI do RICMS/02 admite a apropriação de créditos de ICMS dos denominados **componentes**, assim consideradas as mercadorias utilizadas na fabricação de bem do ativo imobilizado no próprio estabelecimento do contribuinte.

Porém, **não** basta afirmar, e sim comprovar, contabilmente, qual foi o bem fabricado no estabelecimento, os componentes utilizados nessa fabricação, além de demonstrar que o bem fabricado atende a todas as condições estabelecidas na legislação, quanto à legitimidade dos créditos passíveis de apropriação, **devendo-se ressaltar que os materiais utilizados em obras estruturais, construídas para dar suporte a um bem principal do imobilizado, não geram direito a créditos do ICMS**, por se tratar de obras de construção civil.

Assim, no caso dos autos, seriam necessárias provas inequívocas a cargo da Impugnante, especialmente contábeis, tais como:

- apresentação da íntegra do projeto;
- comprovação contábil do registro das Obras em Andamento (ou Imobilizações em Andamento), no período em que ocorreram;
- comprovação contábil do conjunto de notas fiscais relativas ao **universo de partes e peças utilizadas na construção do bem (novo)** do ativo imobilizado;
- comprovação contábil da data efetiva da imobilização do bem, com a respectiva baixa da conta Obras em Andamento (ou Imobilizações em Andamento, ou outras rubricas do gênero);
- tratando-se de bem pré-existente, comprovação de que as partes e peças nele aplicadas aumentaram a sua vida útil, por prazo superior a 12 (doze) meses, acarretando a sua reavaliação contábil;
- comprovação de que o bem principal é utilizado no processo de produção propriamente dito (bem não alheios)

Essas comprovações, no entanto, **não vieram aos autos**.

• **Motoniveladoras e Tratores de Esteiras:**

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

Os acórdãos infra reproduzidos ratificam o entendimento de que esses bens são equipamentos de apoio operacional, **não** tendo, portanto, qualquer participação no processo produtivo propriamente dito, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 19.963/13/2ª

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

[...]

- **MOTONIVELADORAS** - TERRAPLENAGEM DE MINA:



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

- **TRATORES** – MANUTENÇÃO DAS MINAS:

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

[...]

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

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

ACÓRDÃO Nº 21.577/14/3ª

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

TRATA-SE DE ESTORNO DE CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL E ÓLEO LUBRIFICANTE, UTILIZADOS

EM EQUIPAMENTOS EMPREGADOS FORA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, LANÇADOS SINTETICAMENTE NO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS SOB O TÍTULO "OUTROS CRÉDITOS", SUBTÍTULO "SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA", CONFORME DETALHAMENTO FORNECIDO PELA CONTRIBUINTE, EM ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES FISCAIS.

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

DE LAVRA, EXTRAÇÃO, TRANSPORTE, BENEFICIAMENTO E ESTOCAGEM DO MINÉRIO.

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

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

NÃO SE DISCUTE A NECESSIDADE DAS MOTONIVELADORAS E DOS CAMINHÕES AUXILIARES, MAS É EVIDENTE QUE ELES NÃO ESTÃO ATRELADOS AO PROCESSO DE EXTRAÇÃO DE MINÉRIO. CASO CONTRÁRIO, TODOS OS EQUIPAMENTOS DO ESTABELECIMENTO DEVERIAM TAMBÉM SER CONSIDERADOS PARA A TOMADA DE CRÉDITOS DO IMPOSTO.

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

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

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

[...]

HÁ DE SE REGISTRAR QUE OS ACÓRDÃOS NºS 21.372/13/1ª E 4.278/14/CE, COM SUJEIÇÃO PASSIVA DE MESMA TITULARIDADE, FORAM INSTRUÍDOS COM **RESPOSTA PERICIAL** A QUESITOS E DENTRE ESSES, UM ESPECÍFICO PARA OS EQUIPAMENTOS AQUI TRATADOS, QUEDANDO OBJETIVA A RESPOSTA DO PERITO, **"PATROL >CONSTRUÇÃO E MANUTENÇÃO DE ESTRADAS; TRATOR DE ESTEIRA E TRATOR**

DE PNEU > ESTES TRATORES TÊM A FUNÇÃO DE APOIO OPERACIONAL – ACERTO DE PRAÇAS E ESTRADAS.”.

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

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

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

•Materiais utilizados em Laboratórios

Trata-se dos seguintes produtos: “Carreg Telesc. Mod Zgmba10n21120 C/Filtro” (material elétrico – função: carregamento), “Trocador de Valor P/Raio 0 laboratório” (função: transferir calor de um fluido para o outro), “Veículo Laboratório Móvel BH”, “Prensa P/Laboratório Móvel” e “Gas Gun”.

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

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

•Equipamento de Respiração Autônoma - EPI:

Os EPIs, sob a ótica da Instrução Normativa nº 01/86, são caracterizados como materiais de uso e consumo e, do ponto de vista da Instrução Normativa nº 01/98, como bens alheios à atividade do estabelecimento.

Com efeito, os EPIs (não integrantes do ativo imobilizado da empresa)¹ são classificados como materiais de uso e consumo, uma vez que **não** se enquadram no conceito de produtos intermediários, nos termos definidos na Instrução Normativa nº 01/86, haja vista **não** se consomem imediata e integralmente no curso da industrialização, pois **não** exercem qualquer ação direta sobre o produto em elaboração.

A caracterização desses bens como materiais de uso e consumo já é motivo suficiente para a glosa dos créditos, pois, de acordo com o art. 70, inciso III do

¹ Os equipamentos de proteção e uniformes destinados aos trabalhadores não integram o ativo imobilizado da empresa.

RICMS/02, os créditos relativos às entradas de materiais de uso e consumo somente serão passíveis de apropriação a partir de primeiro de janeiro de 2033.

Esclareça-se que, de acordo com a definição legal (Norma Regulamentadora nº 06 do Ministério do Trabalho e Emprego), considera-se como Equipamento de Proteção Individual (EPI) “*todo dispositivo ou produto, de uso individual utilizado pelo trabalhador, destinado à proteção contra riscos suscetíveis de ameaçar a segurança e a saúde no trabalho*”.

Os tipos de EPIs utilizados podem variar dependendo do tipo de atividade ou de riscos que poderão ameaçar a segurança e a saúde do trabalhador e da parte do corpo que se pretende proteger, tais como²:

- proteção auditiva: abafadores de ruídos ou protetores auriculares;
- proteção respiratória: máscaras e filtro;
- proteção visual e facial: óculos e viseiras;
- proteção da cabeça: capacetes;
- proteção de mãos e braços: luvas e mangotes;
- proteção de pernas e pés: sapatos, botas e botinas;
- proteção contra quedas: cintos de segurança e cinturões.

Esses EPIs **não** desenvolvem qualquer ação no processo industrial ou na comercialização de mercadorias. Se alguma ação pudesse ser aventada, esta seria do trabalhador envolvido nas diversas etapas de produção, e **não** dos EPIs, que têm como única função proteger o trabalhador contra os riscos de acidentes do trabalho.

Corroborando o entendimento acima exposto a decisão consubstanciada no Acórdão nº 18.922/08/1^a, onde consta, expressamente, que os EPIs **não estão atrelados às atividades de comercialização ou produção**, não gerando, pois, direito a créditos do ICMS, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 18.922/08/1^a

“ENTRETANTO, NO CASO ORA EM ANÁLISE, NEM TODOS OS PRODUTOS ELENCADOS CARACTERIZAM-SE COMO BENS INERENTES, AINDA QUE INDIRETAMENTE, À ATIVIDADE FIM DA AUTUADA, A DE DISTRIBUIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS.

CONFORME VISTO NO INÍCIO DESTA FUNDAMENTAÇÃO, OS PRODUTOS PODEM SER SEPARADOS EM MATERIAIS UTILIZADOS NO ESCRITÓRIO, EPI, PEÇAS E PARTES DE TANQUES E PRODUTOS CEDIDOS EM COMODATO PARA OS POSTOS REVENDADORES E LOJAS DE CONVENIÊNCIAS QUE ATUAM JUNTO AOS ESTABELECIMENTOS VAREJISTAS DE COMBUSTÍVEIS.

COM EFEITO, É PACÍFICO NESTA CASA QUE OS MATERIAIS UTILIZADOS NOS ESCRITÓRIOS DAS EMPRESAS, BEM COMO OS EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL NÃO ESTÃO

² Disponível em: <http://www.guiatrabalhista.com.br/tematicas/epi.htm>

ATRELADOS ÀS ATIVIDADES DE COMERCIALIZAÇÃO OU PRODUÇÃO, PORTANTO, EM QUAISQUER HIPÓTESES, TAIS AQUISIÇÕES NÃO RESULTAM EM CRÉDITOS DO ICMS.” (GRIFOU-SE)

• **Materiais para Montagem dos SPRINKLERS e Sistema de Combate a Incêndios:**

Trata-se de “Sistema de Combate a Incêndio Moinho Vertical de Carvão 2” e de Materiais para “Montagem dos SPRINKLERS”, também utilizados em sistemas da mesma espécie.

São bens alheios, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da IN nº 01/98.

• **Materiais Utilizados na Área de Coprocessamento de Resíduos Industriais:**

Trata-se de “Extrator de Sucata P/ 322-CT5”, “Válvula Hidráulica Guilhotina” e “Extrator de Metais”, utilizado na área de coprocessamento de resíduos industriais, **atividade que não tem qualquer relação com a extração do calcário ou a fabricação de cimento**, motivo pelo qual tais bens são classificados como alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da IN nº 01/98.

• **Materiais Utilizados na Área de Controle Ambiental:**

São produtos aplicados em área de controle ambiental (sistemas de despoeiramento/filtragem/filtros de mangas), tais como “Placa Coletora P/Eletrofiltro 1,5mm”, “Manga Filt Poliéster 114.300314001.9”, “Tubo de Despoeiramento Peneira/Elevador”, “Filtros de Mangas 411-FM1”, “Filtro de Mangas P/Escória”, “Filtro de Mangas BAPL0.BR/048”, etc.

Os “Sistemas de Despoeiramento/Filtragem/Filtros de Mangas” **não** exercem qualquer função no processo produtivo, e sim no controle ambiental, motivo pelo qual são considerados bens alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da IN nº 01/98.

Por consequência, os materiais empregados nesses sistemas também são considerados alheios à atividade-fim do estabelecimento, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos do art. 70, inciso XIII do RICMS/02.

Corroborá esse entendimento a decisão consubstanciada no Acórdão nº 18.764/10/2ª, que classifica os sistemas de controle ambiental como bens alheios à atividade industrial, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 18.764/10/2ª

DECISÃO:

“... DO EXTENSO LAUDO PERICIAL DE FLS. 1336/1411 EXTRAEM-SE, DENTRE OUTRAS MENOS RELEVANTES PARA O DESLINDE DA CONTROVÉRSIA SOB EXAME, AS SEGUINTEs CONSIDERAÇÕES E/OU CONCLUSÕES EM RESPOSTA AOS DIVERSOS QUESITOS FORMULADOS TANTO PELA IMPUGNANTE QUANTO PELO FISCO, BEM COMO PELA PRÓPRIA CÂMARA DE JULGAMENTO:

“ENTENDE-SE POR PROCESSO INDUSTRIAL AS OPERAÇÕES CONSISTENTES NA TRANSFORMAÇÃO DE MATÉRIAS PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS EM ESPÉCIE NOVA, ASSIM ENTENDIDA O PRODUTO EM ELABORAÇÃO OU PRODUTO ACABADO, QUE POSSAM SER OBJETO DE MERCANCIA DENTRO DA ÁREA DE INCIDÊNCIA DO ICMS” (...). “JURIDICAMENTE E COM VISTAS AO TRABALHO É PROCESSO EM QUE OCORRE OPERAÇÃO DE TRANSFORMAÇÃO (DE MATÉRIAS PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS EM PRODUTO ACABADO) NOS TERMOS DO ART. 222, INCISO II, ‘A’ E ‘D’ DO RICMS/02”;

“PARA OS EFEITOS DO TRABALHO AS FASES DO PROCESSO INDUSTRIAL DA CIMENTO DAVI SERÃO ASSIM DISCRIMINADAS:

[...]

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

“O CONCEITO DE BEM ALHEIO NA LEGISLAÇÃO NA LEGISLAÇÃO DO ICMS É MAIS AMPLO QUE O CONTEÚDO LITERAL DA EXPRESSÃO, ‘BEM DE PROPRIEDADE DE OUTREM’, INCLUINDO NA SUA EXTENSÃO TODO BEM DE PROPRIEDADE DO CONTRIBUINTE, QUE NÃO SEJA APLICADO EM ATIVIDADE TRIBUTADA PELO IMPOSTO ESTADUAL.

O ART. 20, § 1º DA LC 87/96 VEDA O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DO ICMS RELATIVO À AQUISIÇÃO DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE TRIBUTADA DO ESTABELECIMENTO, AINDA QUE INCORPORADOS AO ATIVO PERMANENTE DA EMPRESA. DESSA MANEIRA, PARA FRUIÇÃO DO DIREITO DE CRÉDITO DO ICMS, TORNA-SE NECESSÁRIO ALÉM DA PROPRIEDADE, QUE O BEM SEJA APLICADO EM ATIVIDADE AFETA AO IMPOSTO. (...) EM ASSIM SENDO, A CLASSIFICAÇÃO DE BENS SOB TAL ENFOQUE É DADA PELA ANÁLISE DA SUA FINALIDADE E NÃO SOMENTE PELO CONCEITO DE PROPRIEDADE. (...) JÁ SE OBSERVOU QUE NEM TODO BEM INTEGRANTE DA PLANTA INDUSTRIAL É CLASSIFICADO COMO BEM DE PRODUÇÃO, ENTENDENDO-SE POR ESTES OS QUE EFETIVAMENTE TRANSFORMAM MATÉRIA PRIMA, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAIS DE EMBALAGEM EM ESPÉCIE NOVA. (...) AS OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, DESTINADAS À CIRCULAÇÃO E ABRIGO DE PESSOAS; AS DESTINADAS À PROTEÇÃO DE MÁQUINAS, DE INSTALAÇÕES E DE MATERIAIS (...); AS REFERENTES À ILUMINAÇÃO E ARRUMAMENTO SÃO MANIFESTAMENTE DESAFETAS AO ICMS. NÃO GERAM DIREITO AO CRÉDITO”;

“QUALQUER EQUIPAMENTO DE PRESERVAÇÃO AMBIENTAL, INCLUSIVE DO AMBIENTE DE TRABALHO, É DESAFETO AO ICMS. TRATA-SE DE EXEMPLO CARACTERÍSTICO DA NÃO INCIDÊNCIA NATURAL DO ICMS, DE ATIPICIDADE DA ATIVIDADE, FILTRAGEM

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

COMO SE VÊ, O CERNE DA QUESTÃO ORA DISCUTIDA ENCONTRA-SE CONTEMPLADO NA FORMULAÇÃO DOS QUESITOS E FOI DEVIDAMENTE ANALISADO NA REALIZAÇÃO DA PERÍCIA, CABENDO REGISTRAR QUE A PLANILHA ELABORADA PELO SR. PERITO (FLS. 1344/1411) CONTÉM, ALÉM DE VÁRIAS OUTRAS INFORMAÇÕES RELATIVAS AOS BENS OBJETO DA AÇÃO FISCAL, UM CAMPO DESTINADO ÀS RESPOSTAS AOS QUESITOS DA IMPUGNANTE, ONDE SE PODE VERIFICAR A DESCRIÇÃO FUNCIONAL DO EQUIPAMENTO (QUESITO 2.A); A DESTINAÇÃO E APLICAÇÃO ESPECÍFICA DO BEM NO PARQUE INDUSTRIAL (QUESITO 2.B), BEM COMO A JUSTIFICATIVA PARA CONSIDERÁ-LO ALHEIO À ATIVIDADE FIM DO ESTABELECIMENTO.

ASSIM É QUE, DADA A NATUREZA TÉCNICA DE QUE SE REVESTE A MATÉRIA, E TENDO EM VISTA QUE DE FATO NEM TODO BEM INTEGRANTE DO ATIVO PERMANENTE EMPREGADO OU UTILIZADO NA PLANTA INDUSTRIAL É NECESSARIAMENTE CLASSIFICADO COMO BEM DE PRODUÇÃO, SENDO EXPRESSAMENTE VEDADO PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA PERTINENTE O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EM RELAÇÃO ÀQUELES QUE, MESMO SENDO ESSENCIAIS OU DE USO OBRIGATÓRIO NO PROCESSO PRODUTIVO DO CONTRIBUINTE NÃO SEJAM UTILIZADOS EM SUA ATIVIDADE FIM, SUJEITA À INCIDÊNCIA DO ICMS – E POR ISSO MESMO CONSIDERADOS ALHEIOS À MESMA –, E CONSIDERANDO AINDA O NÍVEL DE DETALHAMENTO DA PERÍCIA REALIZADA, ADOTA-SE COMO FUNDAMENTO DA PRESENTE DECISÃO AS CONCLUSÕES CONSTANTES DO REFERIDO LAUDO.” (GRIFOU-SE)

Em sua peça de defesa, a Impugnante afirma que o Fisco considerou alheios os seguintes bens:

- Rosca Transportadora, a qual atua no transporte da matéria prima básica da produção do cimento, a farinha;
- “SV. Calderaria Dutos Material 471-TR1”;
- Bens que desempenham funções como “queima de insumo”, “vedação entre a torre de ciclones com o forno rotativo”, “isolamento térmico”, “condução e distribuição”, instalados nos fornos rotativos.

A esse respeito, é preciso lembrar que após a Reformulação do Lançamento (págs. 205/206), **tais bens não foram considerados alheios** à atividade do estabelecimento.

A partir da mencionada reformulação, o estorno de créditos de ICMS vinculados aos bens acima recaiu tão somente sobre **as partes e peças neles empregadas**, sob o fundamento de que estas **não aos pressupostos estabelecidos no**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

art. 66, §§ 6 e 12 do RICMS/02, enquadrando-se no § 13 do mesmo dispositivo legal, uma vez que se referem a partes e peças utilizadas para fins de manutenção periódica dos bens em que aplicadas, conforme demonstrado nos exemplos infra elencados, cujos dados foram extraídos da Planilha 4 Retificada, juntada aos autos em razão da referida reformulação (informações sobre a aplicação do bem, máquina ou equipamento e local da fábrica em que está instalado foram fornecidas pela Autuada):

APLICAÇÃO DO BEM, MÁQ./EQUIP.	LOCAL DA FÁBRICA EM QUE ESTÁ INSTALADO (SETOR DA FÁBRICA)	CÓDIGO+DESCRIÇÃO	CLASSIFICAÇÃO FISCAL	FUNDAMENTOS DA CLASSIFICAÇÃO
Dutos	Forno	0013028539000010 SV.CALDERARIA DUTOS MATERIAL 471-TR1	bens não pertencentes ao conceito de ativo imobilizado exposto no art. 66, §§ 6º e 12 do RICMS/02, enquadrando-se os mesmos no § 13 do mesmo dispositivo legal	troca de peças e partes utilizadas 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
Dutos	Forno	0013028539000020 SV.CALDERARIA DUTOS MATERIAL 471-TR1	bens não pertencentes ao conceito de ativo imobilizado exposto no art. 66, §§ 6º e 12 do RICMS/02, enquadrando-se os mesmos no § 13 do mesmo dispositivo legal	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

APLICAÇÃO DO BEM, MÁQ./EQUIP	LOCAL DA FÁBRICA EM QUE ESTÁ INSTALADO (SETOR DA FÁBRICA)	CÓDIGO+DESCRIÇÃO	CLASSIFICAÇÃO FISCAL	FUNDAMENTOS DA CLASSIFICAÇÃO
Correia transportadora	Moagem farinha	0010850492000010 ROSCA TRANSP 331- RT4 E RT5- 35004.500	bens não pertencentes ao conceito de ativo imobilizado exposto no art. 66, §§ 6º e 12 do RICMS/02, enquadrando-se os mesmos no § 13º do mesmo dispositivo legal	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	Moagem farinha	0015169353000020 ROSCA TRANSPORTADORA 3.9M 614-RT1	bens não pertencentes ao conceito de ativo imobilizado exposto no art. 66, §§ 6º e 12 do RICMS/02, enquadrando-se os mesmos no § 13 do mesmo dispositivo legal	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
Transporte	Geral fábrica	0300000402930000 ROSCA TRANSPORTADORA 3.9M BAPLO.BR/048	bens não pertencentes ao conceito de ativo imobilizado exposto no art. 66, §§ 6º e 12 do RICMS/02, enquadrando-se os mesmos no § 13 do mesmo dispositivo legal	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

APLICAÇÃO DO BEM, MÁQ./EQUIP.	LOCAL DA FÁBRICA EM QUE ESTÁ INSTALADO (SETOR DA FÁBRICA)	CÓDIGO+DESCRIÇÃO	CLASSIFICAÇÃO FISCAL	FUNDAMENTOS DA CLASSIFICAÇÃO
Forno	Queima de insumo	0012318629000010 FORNO ROTATIVO MCA FL SMITCH CAP 3100 TON/DIA DIAM 5250 MM C	bens não pertencentes ao conceito de ativo imobilizado exposto no art. 66, §§ 6º e 12 do RICMS/02, enquadrando-se os mesmos no § 13 do mesmo dispositivo legal	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
Forno	Queima de insumo	0012662057000010 FORNO ROTATIVO MCA FL SMITCH CAP 3100 TON/DIA DIAM 5250 MM C	bens não pertencentes ao conceito de ativo imobilizado exposto no art. 66, §§ 6º e 12 do RICMS/02, enquadrando-se os mesmos no § 13 do mesmo dispositivo legal	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
Forno	Queima de insumo	0012662057000020 FORNO ROTATIVO MCA FL SMITCH CAP 3100 TON/DIA DIAM 5250 MM C	bens não pertencentes ao conceito de ativo imobilizado exposto no art. 66, §§ 6º e 12 do RICMS/02, enquadrando-se os mesmos no § 13 do mesmo dispositivo legal	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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APLICAÇÃO DO BEM, MÁQ./EQUIP	LOCAL DA FÁBRICA EM QUE ESTÁ INSTALADO (SETOR DA FÁBRICA)	CÓDIGO+DESCRIÇÃO	CLASSIFICAÇÃO FISCAL	FUNDAMENTOS DA CLASSIFICAÇÃO
Forno	Vedação entre a torre de ciclones com o forno rotativo	00016241249 0010 SELO DO FORNO 2	bens não pertencentes ao conceito de ativo imobilizado exposto no art. 66, §§ 6º e 12 do RICMS/02, enquadrando-se os mesmos no § 13 do mesmo dispositivo legal	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
Forno	Vedação entre a torre de ciclones com o forno rotativo	0012984512000010 SELO DE ALIMENTAÇÃO FORNO 1 - 10/17	bens não pertencentes ao conceito de ativo imobilizado exposto no art. 66, §§ 6º e 12 do RICMS/02, enquadrando-se os mesmos no § 13 do mesmo dispositivo legal	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

APLICAÇÃO DO BEM, MÁQ./EQUIP	LOCAL DA FÁBRICA EM QUE ESTÁ INSTALADO (SETOR DA FÁBRICA)	CÓDIGO+DESCRIÇÃO	CLASSIFICAÇÃO FISCAL	FUNDAMENTOS DA CLASSIFICAÇÃO
Geral fábrica	Isolamento térmico	0012105951000010 MATERIAIS PARA ISOLAMENTO TÉRMICO	bens não pertencentes ao conceito de ativo imobilizado exposto no art. 66, §§ 6º e 12 do RICMS/02, enquadrando-se os mesmos no § 13 do mesmo dispositivo legal	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
Geral fábrica	Isolamento térmico	0012130841000010 MATERIAIS PARA ISOLAMENTO TÉRMICO	bens não pertencentes ao conceito de ativo imobilizado exposto no art. 66, §§ 6º e 12º do RICMS/02, enquadrando-se os mesmos no § 13 do mesmo dispositivo legal	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

APLICAÇÃO DO BEM, MÁQ./EQUIP.	LOCAL DA FÁBRICA EM QUE ESTÁ INSTALADO (SETOR DA FÁBRICA)	CÓDIGO+DESCRIÇÃO	CLASSIFICAÇÃO FISCAL	FUNDAMENTOS DA CLASSIFICAÇÃO
Forno	Condução e distribuição	0012195568000010 DUTOS DO GAS QUENTE	bens não pertencentes ao conceito de ativo imobilizado exposto no art. 66, §§ 6º e 12 do RICMS/02, enquadrando-se os mesmos no § 13 do mesmo dispositivo legal	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
Forno	Condução e distribuição	0012227096000010 DUTOS APLICADOS REJEITO MCII (IMPOSTOS)	bens não pertencentes ao conceito de ativo imobilizado exposto no art. 66, §§ 6º e 12 do RICMS/02, enquadrando-se os mesmos no § 13 do mesmo dispositivo legal	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
Forno	Condução e distribuição	0012457476000010 CALDEIRARIA - DUTOS E SUPORTE.	bens não pertencentes ao conceito de ativo imobilizado exposto no art. 66, §§ 6º e 12 do RICMS/02, enquadrando-se os mesmos no § 13 do mesmo dispositivo legal	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
Forno	Condução e distribuição	0013028539000010 SV. CALANDRAGEM DUTOS MATERIAL 471-TR1	bens não pertencentes ao conceito de ativo imobilizado exposto no art. 66, §§ 6º e 12 do RICMS/02, enquadrando-se os mesmos no § 13 do mesmo dispositivo legal	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

Assim, como já afirmado, **os bens citados pela Impugnante não foram considerados alheios ao estabelecimento**, tendo a glosa dos créditos se limitado às partes e peças enquadradas no § 13 do art. 66 do RICMS/02, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02.

RICMS/02

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.

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.

b) Item 2 do AI - PARTES E PEÇAS DIVERSAS:

As partes e peças diversas 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, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02, por serem caracterizadas como materiais de uso e consumo, conforme inciso IV da IN SLT nº 01/86 (**vide quadros ilustrativos anexados a este parecer**).

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.

Por outro lado, como já afirmado, 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, tratando-se de partes e peças de um bem principal, caberia à Impugnante comprovar que a sua substituição **não** seria decorrente de meros reparos,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 à “Rosca Transportadora” citada pela Impugnante, há que se destacar que seus créditos foram glosados pelo Fisco por se tratar de parte/peça de reposição aplicada em transportadores de correias, conforme informações contidas no Anexo 1 do Auto de Infração.

APLICAÇÃO DO BEM, MÁQ./EQUIP	LOCAL DA FÁBRICA EM QUE ESTÁ INSTALADO (SETOR DA FÁBRICA)	CÓDIGO-DESCRIÇÃO	CLASSIFICAÇÃO FISCAL	FUNDAMENTOS DA CLASSIFICAÇÃO
Correia transportadora	Moagem farinha	0010850492000010 ROSCA TRANSP. 331-RT4 E RTS-. 35004.500	bens não pertencentes ao conceito de ativo imobilizado exposto no art. 66, §§ 6º e 12 do RICMS/02, enquadrando-se os mesmos no § 13º do mesmo dispositivo legal	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	Moagem farinha	0015169353000020 ROSCA TRANSPORTADORA 3.9M 614-RT1	bens não pertencentes ao conceito de ativo imobilizado exposto no art. 66, §§ 6º e 12 do RICMS/02, enquadrando-se os mesmos no § 13 do mesmo dispositivo legal	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
Transporte	Geral fábrica	0300000402930000 ROSCA TRANSPORTADORA 3.9M BAPL0.BR/048	bens não pertencentes ao conceito de ativo imobilizado exposto no art. 66, §§ 6º e 12 do RICMS/02, enquadrando-se os mesmos no § 13 do mesmo dispositivo legal	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

A correção da glosa de créditos relativos a partes e peças aplicadas em transportadores de correias é corroborada por diversas decisões deste E. Conselho, podendo ser citadas, a título de exemplos, as infra indicadas:

ACÓRDÃO Nº 21.577/14/3ª

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

[...]

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

[...]

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

[...]

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

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

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

[...]

CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75 E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI DA MENCIONADA LEI, MAJORADA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO), NOS TERMOS DOS §§ 6º E 7º DO ART. 53 DA LEI EM DESTAQUE.” (GRIFOU-SE)

ACÓRDÃO Nº 21.780/15/3ª

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

[...]

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

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

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

[...]

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

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

[...]

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

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

[...]

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

ACÓRDÃO Nº 4.528/15/CE

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

- “ELEMENTO RASPADOR”:

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

MANIFESTAÇÃO FISCAL (FLS. 622/624)

“... PRODUTOS:

1 - RASPADOR PARA CORREIA

2 - LÂMINA PARA RASPADOR

3 - LÂMINA COMPONENTE PARA LIMPEZA DE CORREIA TRANSPORTADORA

4 - ELEMENTO RASPADOR

- FUNÇÃO: TODOS ESTES QUATRO PRODUTOS TÊM COMO FUNÇÃO A LIMPEZA DA MANTA DA CORREIA TRANSPORTADORA.
- ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA NO BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO: **NÃO**. SÃO MEROS ELEMENTOS COM A FUNÇÃO DE LIMPEZA DA MANTA, NÃO TENDO NENHUMA ATUAÇÃO NO BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO..." (GRIFOU-SE)

A conclusão é a mesma, **por exemplo**, em relação às partes utilizadas como **revestimentos** de equipamentos diversos, conforme acórdãos a seguir transcritos:

ACÓRDÃO Nº 21.780/15/3ª

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

OS PRODUTOS QUE FORAM CONSIDERADOS PELA FISCALIZAÇÃO COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO ENCONTRAM-SE IDENTIFICADOS NO DEMONSTRATIVO DE FLS. 124/125 (APÓS REF. CRÉDITO TRIBUTÁRIO - ANEXO 1).

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

ACÓRDÃO Nº 22.534/17/3ª

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

[...]

- PLACA DE DESGASTE:

- PLACAS DE DESGASTE: APLICAÇÃO RESFRIADOR PLANETÁRIO, **REVESTIMENTO** DO FORNO DE CLÍNQUER.

- **DIVERSAS PLACAS (PLACAS DE REVESTIMENTO**, PLACAS DE IMPACTO, PLACA ZY) APLICADAS NO REVESTIMENTO DOS SEGUINTE EQUIPAMENTOS: “MOINHO DE BOLAS”, QUE TEM COMO FUNÇÃO MOAGEM DE CIMENTO; **REVESTIMENTO DO “BRITADOR DE CALCÁRIO”**, QUE TEM COMO FUNÇÃO A BRITAGEM DE CALCÁRIO; **REVESTIMENTO DO SECADOR DE ESCÓRIA**”, QUE TEM COMO FUNÇÃO A SECAGEM DA ESCÓRIA.

- PLACA DESLIZANTE: UTILIZADAS NO **REVESTIMENTO DA ENSACADEIRA**, QUE TEM A FUNÇÃO DE ENSACAMENTO DO CIMENTO.

[...]

ENTRETANTO, AS PLACAS SÃO PARTES E PEÇAS, MAS O SEU DESGASTE NÃO SE DÁ EM RAZÃO DE CUMPRIMENTO DE FINALIDADE ESPECÍFICA NO PROCESSO INDUSTRIAL, SENDO APENAS COMPONENTES DE ESTRUTURA ESTÁVEL E DURADOURA, CUJA MANUTENÇÃO PODE IMPORTAR EM SUA SUBSTITUIÇÃO.

AS PLACAS, CUJOS CRÉDITOS FORAM ESTORNADOS PELA FISCALIZAÇÃO NÃO SE ENQUADRAM NAS PREMISSAS ACIMA DESCRITAS, PORTANTO, NÃO SÃO CONSIDERADAS MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS, MAS SIM MATERIAL DE USO E CONSUMO.

[...]

CORRETO O ESTORNO DE CRÉDITOS PROMOVIDO PELA FISCALIZAÇÃO.” (GRIFOU-SE.)

ACÓRDÃO Nº 22.767/17/3ª

PTA/AI: 01.000771050-18

IMPUGNANTE: LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A.

IE: 059073229.10-63

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

[...]

MATERIAL UTILIZADO PARA REVESTIR CHUTES DE TRANSFERÊNCIAS DE MATERIAIS (CHAPA PARA PREVENIR ABRASÃO DO EQUIPAMENTO COM MATERIAL).

- “CONE REF FLS ZZ 179 DES 539 MB1 3137 0”:

PEÇA INSTALADA NA ENTRADA DO MOINHO (**PARTE INTEGRANTE DO CONJUNTO DE REVESTIMENTO DO MOINHO DE BOLAS**).

- “CONSUMÍVEL MILL 300 2 8MM”:

SEGUNDA A IMPUGNANTE, TRATA-SE DE MATERIAL UTILIZADO PARA REVESTIMENTO DA MESA DO MOINHO DE CARVÃO.

[...]

- “MANTA DE FIBRA CERÂMICA”:

PROTEGER CASCO/REVESTIMENTO DO RESFRIADOR DO FORNO (SATÉLITE).

[...]

- “**PLACA DE REVESTIMENTO DES 529 SS1 3015 1**”:

[...]

REVESTIMENTO PARA O MOINHO DE CRU (MOINHO DE BOLAS)

[...]

EM SUA PLANILHA ACOSTADA ÀS FLS. 91/101 (VIDE ANEXO II DO PARECER DA ASSESSORIA, DOC. FLS. 176/181), A IMPUGNANTE AFIRMA QUE OS PRODUTOS NELA LISTADOS TERIAM SIDO RECONHECIDOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, NO VOTO VENCIDO PROFERIDO NO ACÓRDÃO Nº 22.534/17/3ª, PORÉM O REFERIDO ACÓRDÃO APROVOU A GLOSA DOS CRÉDITOS RELATIVOS A PRODUTOS IDÊNTICOS AOS ANALISADOS NO PRESENTE PROCESSO, *VERBIS*:

ACÓRDÃO Nº 22.534/17/3ª

PTA/AI: 01.000640353-85

IMPUGNANTE: LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A.

[...]

A IMPUGNANTE SUSTENTA QUE OS CRÉDITOS GLOSADOS PELO FISCO SE REFEREM A PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, “OS QUAIS FORAM CONSUMIDOS AO LONGO DO PROCESSO PRODUTIVO PARA INTEGRAR O PRODUTO FINAL, GUARDADAS AS PARTICULARIDADES DE CADA MATERIAL, SOB A NATUREZA JURÍDICA DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO”.

CITA COMO EXEMPLOS:

[...]

- **PLACA DE DESGASTE**: MATERIAL REFRAATÁRIO UTILIZADO NO REVESTIMENTO INTERNO DOS FORNOS ONDE OCORRE A CALCINAÇÃO DO CIMENTO (CLINQUERIZAÇÃO) – ETAPA 7;

[...]

- **PLACA DE DESGASTE:**

NA IMPUGNAÇÃO A AUTUADA INFORMA QUE SE TRATA DE MATERIAL REFRACTÁRIO UTILIZADO NO REVESTIMENTO INTERNO DOS FORNOS ONDE OCORRE A CALCINAÇÃO DO CIMENTO UTILIZADO NA ETAPA 7 (CLINQUERIZAÇÃO).

CONSTA DO ANEXO 3 AS SEGUINTE PLACAS:

- **PLACAS DE DESGASTE: APLICAÇÃO RESFRIADOR PLANETÁRIO, REVESTIMENTO DO FORNO DE CLÍNQUER.**

- **DIVERSAS PLACAS** (PLACAS DE REVESTIMENTO, PLACAS DE IMPACTO, PLACA ZY) APLICADAS NO REVESTIMENTO DOS SEGUINTE EQUIPAMENTOS: “MOINHO DE BOLAS”, QUE TEM COMO FUNÇÃO MOAGEM DE CIMENTO; REVESTIMENTO DO “BRITADOR DE CALCÁRIO”, QUE TEM COMO FUNÇÃO A BRITAGEM DE CALCÁRIO; REVESTIMENTO DO SECADOR DE ESCÓRIA”, QUE TEM COMO FUNÇÃO A SECAGEM DA ESCÓRIA.

- **PLACA DESLIZANTE:** UTILIZADAS NO REVESTIMENTO DA ENSACADEIRA, QUE TEM A FUNÇÃO DE ENSACAMENTO DO CIMENTO.

[...]

AS PLACAS, CUJOS CRÉDITOS FORAM ESTORNADOS PELA FISCALIZAÇÃO NÃO SE ENQUADRAM NAS PREMISSAS ACIMA DESCRITAS, PORTANTO, NÃO SÃO CONSIDERADAS MATERIAIS INTERMEDIÁRIOS, MAS SIM MATERIAL DE USO E CONSUMO.

[...]

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

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 **inexiste tal acusação no presente lançamento.**

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

Manifestação Fiscal

“... **Dos bens alheios à atividade do estabelecimento**

[...]

Primeiramente, importante esclarecer que não há discordância entre o Fisco e a Impugnante quanto ao conceito de Ativo Imobilizado sob o ponto de vista estrito da contabilidade, ou da Lei das Sociedades

Anônimas. Não foi objeto do trabalho a discussão desse conceito.

As classificações realizadas no trabalho não visaram descaracterizar os bens abordados de sua condição de Ativo Imobilizado, segundo aqueles conceitos referidos acima. O trabalho tem como foco a verificação da espécie à qual pertence os bens do gênero Ativo Imobilizado registrados pela Autuada em seu documento CIAP – Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – sob o escopo da legislação do ICMS. A razão de ser dessa verificação está no fato da legislação do imposto não reconhecer o direito ao creditamento do imposto vinculado às aquisições de bens para o ativo imobilizado de forma indiscriminada. Os limites estão previstos nos textos citados abaixo:

[...]

Da leitura dos dispositivos legais acima se conclui ser vedada a apropriação do crédito do imposto no caso do bem ser alheio à atividade do estabelecimento, ou mais precisamente: ter sido utilizado em obras de construção civil; ter sido empregado em linha de produção marginal; ser alocado em atividades não vinculadas à transformação da matéria prima no produto acabado, ou seja, fora da área de incidência do imposto, tais como a de controle ambiental, oficinas e laboratórios; se caracterizar como ferramenta ou ainda, ser utilizado em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados da indústria.

Desta feita, ainda que componham e sejam necessários para o desempenho da atividade do Contribuinte como um todo, bens dessa natureza são considerados, para fins de creditamento do ICMS, alheios a sua atividade.

Há que se ter em conta que, no que se refere ao Ativo Imobilizado, o direito ao crédito se dá em relação àqueles bens que, além de imobilizados, têm por finalidade a utilização efetiva e específica em atividade relacionada à tributação do ICMS (vinculação ao seu campo de incidência), o mesmo acontecendo com as suas partes e peças, quando equiparadas a bens do ativo.

Por oportuno, relevante lembrar parte da análise efetuada pelo Fisco em relação aos bens registrados no CIAP da Impugnante.

Conforme consta da Planilha 4 Retificada, anexada aos autos junto ao Termo de Reformulação do Lançamento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

juntado às fls.205/206, foram classificados como alheios os bens:

Bem alheio - mercadorias ou serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento (IN DLT 01/98, Art.1º, III); Bens destinados à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento

FUNÇÃO DO PRODUTO	CÓDIGO DO PRODUTO - DESCRIÇÃO
Estrutural	0013263991000020 FABRICAÇÃO DE ESCADA DA CHAMINÉ
Estrutural	0015998080000010 FABRICAÇÃO TORRES SUSTENT 471-TR1
Em atividade diversificada	0012999144000010 PLATAFORMA DE MANUTENÇÃO 037-E06/E04
Em atividade diversificada	0013042887000010 FAB. PORTÃO 2200220 DUPL0
Base para a caldeiraria	0012341468000030 ESTRUT. MET E CALD - PRJ 037MR2

[...]

Bem alheio - utilizado em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto (IN DLT 01/98, Art.1º, II, a); Função Ambiental: não atua na transformação/beneficiamento de insumos e/ou matérias primas.

APLICAÇÃO DO BEM, MÁQ./EQUIP.	LOCAL DA FÁBRICA EM QUE ESTÁ INSTALADO (SETOR DA FÁBRICA)	FUNÇÃO DO PRODUTO	CONCAT COD-DESCRIÇÃO
Filtros de mangas da fábrica	Filtro	Filtro	00020452694 0010 MANGA FILT POLIESTER 114 300314001 9
Eletrofiltro	Propulsiona um equipamento	Propulsiona um equipamento	0010471716000010 MOTOR 3F 11KW 440VCA 3600RPM 132M/L B3
Filtro de mangas	Acionamento do comando pneumático	Acionamento do comando pneumático	0011799643000010 DIAFRAGMA INTERMEDIARIO COMPLETO
Filtros	Válvula de comando	Válvula de comando	0012533026000010 VALV FECHAMENTO - VFQ E VFN
Filtros de mangas da fábrica	Filtro	Filtro	0014445238000010 FILTRO DE MANGAS 411-FM1
D3A-F0* - ventilador	Placa de filtro	Placa de filtro	0016386353000010 PLACA COLETORA P/ ELETROFILTRO 1.5 MM

[...]

Bem alheio - utilizado em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto (IN DLT 01/98, Art.1º, II, a); Bens aplicados em atividades laboratoriais

LOCAL DA FÁBRICA EM QUE ESTÁ INSTALADO (SETOR DA FÁBRICA)	FUNÇÃO DO PRODUTO	CÓDIGO-DESCRIÇÃO
Laboratório	Carregamento	0010481077000010 CARREG TELESC.MOD ZGMB10N21120 C/FILTRO
Laboratório	Transferir calor de um fluido para o outro	0011288765000010 TROCADOR DE CALOR P/ RAI0 0 LABORATÓRIO
Geral fábrica	Em atividade diversificada	0011591515000010 VEÍCULO LABORATÓRIO MÓVEL BH
Laboratório	Gás	0013218423000050 GAS GUN

Apesar de serem essenciais às atividades do estabelecimento e aplicados em etapas do processo produtivo do cimento, os bens acima possuem função acessória à sua fabricação, não atuando direta, ou indiretamente na sua comercialização, industrialização, ou produção e sendo aplicados em atividades laboratoriais, as quais se encontram fora da área de incidência do imposto. O local da fábrica em que está instalado e a função do produto foram informados pela Autuada.

Os exemplos acima demonstram que, não obstante aqueles bens serem classificados como Ativo Imobilizado sob o ponto de vista estrito da contabilidade, ou da Lei das Sociedades Anônimas, para a legislação afeita ao ICMS eles não ensejam o creditamento do imposto, dada as restrições impostas nas normas citadas acima, as quais vedam o

aproveitamento de crédito de ICMS vinculado às aquisições de bens alheios às atividades do estabelecimento.

O bem corretamente classificado como ativo imobilizado gera direito ao crédito do ICMS relativo à sua aquisição nas condições impostas pela legislação.

[...]

Assim, pelo exposto, para fins da legislação do ICMS, a condição de bem alheio à atividade do estabelecimento exclui o aproveitamento do crédito do imposto vinculado às suas aquisições.

A Impugnante alega, ainda, que todo material adquirido é produto intermediário essencial ao processo produtivo, sendo consumido integralmente no processo e sem o qual não haverá qualquer processo de industrialização.

Sobre esse ponto, **é preciso demarcar que o trabalho se limitou à análise dos bens levados à registro no documento CIAP da Autuada, o qual versa apenas sobre bens classificados pelo Contribuinte como sendo do seu Ativo Imobilizado.**

Destaca-se que os conceitos de ativo imobilizado e de produto intermediário não se confundem, tampouco os tratamentos tributários a eles aplicados se assemelham. Assim sendo, até mesmo pelo tratamento contábil e fiscal dado pelo Contribuinte aos bens analisados nos autos, não cabe aqui a discussão sobre uma eventual classificação desses bens na condição de produtos intermediários.

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

[...]

Ressalta-se que o aproveitamento do crédito de ICMS vinculado às aquisições de partes e peças de bens do Ativo Imobilizado compreende algumas peculiaridades e encontra-se sujeito às restrições impostas pelo RICMS/MG. Veja-se o que dispõe o art. 66 daquele texto legal:

[...]

Importa lembrar que a Autuada foi intimada a informar se no período fiscalizado havia sido adquirido, ou reformado algum bem principal de sua indústria. Abaixo as informações prestadas pelo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contribuinte em atendimento ao AIAF n.º 10.000034087.50:

1) No período compreendido entre janeiro de 2010 a dezembro de 2019, houve a aquisição e/ou montagem de algum novo equipamento dentre os relacionados abaixo?

Moinho de cimento

Moinho de Carvão

Moinho de farinha/cru

Forno

Britador

Resposta do contribuinte:

Moinho de cimento: **Não.**

Moinho de Carvão: **No ano de 2011 foi instalada uma nova moagem de carvão (completa) a qual denominamos Moagem de Carvão 2 - com o principal equipamento O37-MR2.**

Moinho de farinha/cru: **Não.**

Forno **a) Em 2011 Aquisição e instalação de conjunto de Queimador completo do Forno 1. Aquisição e instalação de compressor de ar Atlas Copco completo. Aquisição e troca de Coroa de Acionamento do Forno 1. Aquisição e instalação do selo de entrada do Forno 1. b) Em 2013 Aquisição e troca de virola pesada da base 1 Forno 1. Mudança do projeto do conjunto completo de satélites do forno 2 (Estanda). c) Em 2014 Aquisição e troca do anel de rodamento da base 1 do Forno 2. Aquisição e instalação do selo de entrada do Forno 2.**

Britador **a) 2013 - Aquisição de nova perfuratriz DX-800. b) 2014 - Aquisição de Trator de Esteira. c) 2014 - Aquisição de 04 caminhões fora de estrada.**

Caldeira (em que local): **O termo Caldeiraria, na lista de investimentos, se refere a fabricação das estruturas metálicas da Moagem de Carvão 2.**

2) No período compreendido entre janeiro de 2010 a dezembro de 2019, houve alguma operação de reforma, ou up grade que importou no aumento da vida útil inicialmente prevista no momento de sua

aquisição, para algum dos equipamentos relacionados acima?

Moinho de cimento a) 2013 - Troca da corrente do 533-EC1 - elevador da moagem de cimento 3.

Moinho de Carvão: Não.

Moinho de farinha/cru a) 2012) Troca da estrutura interna do Separador do Cru. Recuperação completa do Filtro de mangas (411-FM1).

Forno a) 2010 - Troca das placas do Eletrofiltro do Forno 2. b) 2013 - Troca do rotor do Pfister do Forno 2. c) 2014: Troca da corrente do Transportador de Clínquer - Aumund - Forno 2. Troca da chaparia e revestimento da Torre de Refrigeração - Forno 1. Troca do Eixo do rolo da base 1 do Forno 1. Troca do Rotor do Pfister do Forno 1. Troca do conjunto de placas do Precipitador Eletrostático do Forno 1. d) 2018 - Troca da virola pesada da base 1. e) 2019 - Troca do segmento central dos satélites 1, 2, 7, 8 e 9.

Britador a) 2015 - Troca do Eixo do Britador de calcário.

Das informações acima, percebe-se que, à exceção da nova moagem de carvão 2, não houve a montagem de nenhum novo equipamento, ou sistema de bens. Em relação ao equipamento/sistema forno, vê-se que ao longo de quase 10 (dez) anos algumas substituições de partes e peças foram feitas de forma isolada, mas que apesar de serem importantes e caras, cada uma delas, por si só, não implicaram no aumento da vida útil econômica originalmente estimada para o bem principal. Foram empregadas em atividades de manutenção preventiva e periódica que o sistema exige.

Os bens apontados pelo Contribuinte e aplicados nas supostas reformas dos bens principais/sistemas acima citados por si só não constituem numa máquina ou equipamento completo que tenha funcionamento autônomo e exerça um trabalho específico e direto sobre a matéria prima, ou sobre um insumo da produção.

Tais itens, imobilizados individualmente pelo Contribuinte são, na verdade, componentes, partes e peças de um outro bem maior, que os integra em um conjunto.

Aqui, apesar da alegação do Contribuinte de que o simples registro de qualquer peça ou parte no ativo imobilizado, “com vida útil física e valor econômico autônomos” é prova por si só de que o seu emprego tem o condão de aumentar a vida útil de um equipamento, **há que se concluir que as substituições de partes e peças dos sistemas/equipamentos listados acima – aplicadas de forma separada e espaçada no tempo – não implicaram na reforma, ou upgrade de um bem principal**, ou sistema, intervenções essas que poderiam acarretar o aumento da vida útil econômica originalmente prevista para o bem quando de sua aquisição.

Fica claro que aquelas intervenções trataram de algumas substituições de partes e peças que, saliente-se, foram feitas ao longo de quase 10 anos, e aplicadas em partes distintas, por exemplo, dos mais diversos bens principais denominados pelo Contribuinte de “forno”.

O próprio Contribuinte declara que no ano de 2010 foram trocadas as placas do eletrofiltro do forno. **Tal troca, por si só, não tem a capacidade de implicar na reforma do bem principal eletrofiltro**, o qual, diga-se de passagem, encontra-se fora do campo de incidência do ICMS, pois que **destinado ao controle ambiental** de emissão de partículas e resíduos no meio ambiente.

O mesmo pode ser dito em relação a troca da corrente do transportador de clínquer - Aumund e a troca da chaparia e revestimento da torre de refrigeração, ambas realizadas no ano de 2014. Trata-se de substituições de partes e peças de dois bens principais – transportador do clínquer e torre de refrigeração – indicados pelo Contribuinte como componentes do sistema forno. Apesar de serem importantes e caras, a sua substituição por si só não tem o condão de implicar na reforma, ou upgrade dos sistemas, e ou bens principais analisados. Na verdade, **o que se denota é que tais bens, partes e, ou peças foram empregadas em atividades de manutenção preventiva e periódica que aqueles bens principais e, ou sistemas exigem.**

Desta feita é forçoso concluir que os empregos dos itens citados pelo Contribuinte tão somente levaram 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.

Ressalte-se que em relação às partes e peças empregadas em manutenção preventiva ou corretiva, estas implicam despesas para manutenção do equipamento do qual fazem parte e não investimentos para aumento da durabilidade do bem de produção além da vida útil programada.

A reforma que autoriza o crédito de partes e peças é aquela em que se recupera o equipamento, com substituição de várias partes e peças simultaneamente, sendo capaz de proporcionar um novo tempo de atuação para o bem.

Assim, caso trate-se de partes de um bem principal, cabe à Impugnante comprovar que a substituição não decorre de meros reparos, reposições ou manutenções, mas sim de uma reforma que autorize 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. Importante ressaltar que a vida útil do bem é aquela prevista no ato de sua aquisição conforme o art. 346 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99).

[...]

Os gastos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento de vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para servirem de base a futuras depreciações no novo prazo de depreciação previsto para o bem recuperado. Assim, se faz necessário o procedimento contábil da reavaliação do referido ativo ..." (Grifos Originais)

Correta, portanto, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco, nos termos do art. 70, incisos III, XIII e XVII 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

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

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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. 205/206, 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

CCMG