

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.977/16/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000250941-12  
Impugnação: 40.010137616-09  
Impugnante: Unical-União Produtora de Cal Ltda.  
IE: 001019597.00-39  
Proc. S. Passivo: Cláudia Horta de Queiroz  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM DO ATIVO PERMANENTE - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO E MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo e de bens destinados ao ativo permanente alheio à atividade do estabelecimento, contrariando, portanto, o previsto no art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02 e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Exigência apenas da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, tendo em vista que após a recomposição da conta gráfica do ICMS, procedimento fiscal previsto na legislação mineira na data de lavratura do Auto de Infração, apurou-se somente saldo credor. Infração caracterizada.

**Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A Autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2009, relativos a entradas de bens/materiais caracterizados como alheios à atividade do estabelecimento ou de uso e consumo, cujos créditos do imposto foram lançados no CIAP e no RAICMS (Anexos 3, 4 e 5) ou lançados diretamente no livro de Registro de Entradas (Anexo 6).

Exigência apenas da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, tendo em vista que após a recomposição da conta gráfica do ICMS apurou-se somente saldo credor.

A recomposição da conta gráfica do ICMS, efetuada pela Fiscalização nos presentes autos, era procedimento fiscal previsto no art. 194, inciso V da Parte Geral do RICMS/02 até 31/01/15, vigente, portanto, quando da lavratura do presente Auto de Infração - AI.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 215/240.

Pede a Impugnante a realização de prova pericial apresentando os quesitos de fls. 238/240 e nomeando Assistente Técnico.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

São anexados aos autos os seguintes documentos:

- Apresentação do Processo Produtivo (fls. 260/271);
- Arquivo Eletrônico contendo cópia integral dos documentos apresentados em atendimento à intimação fiscal (fls. 273).

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 278/304, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

### **Da instrução processual**

A Assessoria do CC/MG exara a diligência de fls. 307/312 para que a Fiscalização, tendo em vista as alegações da Impugnante de que os materiais cujos créditos do imposto que estão sendo estornados, foram utilizados na construção de um forno de calcinação, responda o seguinte:

- 1 – Informe quais os bens/materiais listados no Anexo 5 (fls. 45/90) que não foram utilizados na montagem do forno de calcinação (observando-se o memorial descritivo do projeto de construção), conforme alegado na manifestação fiscal.
- 2 – Informe a data de início de atividade do forno de calcinação em relação ao qual foram empregados, em sua montagem, os itens constantes do Anexo 5 de fls. 45/90.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 313/315, colaciona aos autos os demonstrativos de fls. 316/346, por amostragem, e na íntegra tais demonstrativos encontram-se na mídia eletrônica de fls. 347.

É reaberta vista dos autos à Impugnante (fls. 351), que se manifesta às fls. 354/360 e colaciona os documentos de fls. 362/371.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 373/375.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 377/420, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

Às fls. 421/432, a Assessoria do CC/MG apresenta tabelas com a relação dos produtos que tiveram o crédito glosado pela Fiscalização nos itens 1 e 2 do Auto de Infração.

Ressalta-se que essa relação encontra-se na íntegra nas planilhas dos Anexos constantes na mídia eletrônica de fls. 11 e 347.

**DECISÃO**

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

**Da Preliminar de Requerimento de Prova Pericial**

A Impugnante requer a realização de prova pericial, às fls. 238/240, indicando Assistente Técnico e formulando os seguintes quesitos:

1 - A contribuinte escriturou os créditos de ICMS objeto do lançamento fiscal nos livros Registros de Entradas, livro Registro de Apuração do ICMS e livro CIAP? Essas informações eram periodicamente consolidadas para entrega da Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI). Entre a data de registro das notas fiscais de aquisições das mercadorias a respectiva data de intimação do Auto de Infração verifica-se período superior a 05 (cinco) anos a contar de cada lançamento? Esclarecer.

2 - Descreva minuciosamente o processo produtivo do estabelecimento, desde o início até a última etapa de operação.

3 - Para os créditos de ICMS escriturados no CIAP reputados alheios a atividade do estabelecimento, indicar a respectiva conta contábil que houve o lançamento no ativo imobilizado, detalhando-a.

4 - Especificar esses bens do ativo imobilizado indicados nessas contas do ativo imobilizado, agrupando-os de acordo coma fase/etapa de utilização no processo produtivo descritos no item 2.

5 - Os lançamentos contábeis na Conta de Ativo dos bens e mercadorias escriturados no livro CIAP são compatíveis com as regras contábeis? Justificar.

6 - Pode ser dito que esses bens integram a atividade operacional da Contribuinte? Justificar.

7 - Todos os gastos com a fase pré-operacional da empresa mantêm vinculação com os resultados futuros de atividade tributada pelo ICMS?

8 - É possível operacionalizar o alto forno até a obtenção do produto final da Contribuinte sem as partes reputadas como bens alheios ou de uso e consumo? Justificar.

No primeiro, terceiro e quinto quesitos pretende a Impugnante ver respondidos questionamentos acerca da forma da escrituração fiscal/contábil dos materiais cujos créditos foram estornados e a data da sua escrituração. Contudo, tais indagações não são controvertidas nos presentes autos e não dependem da análise de

um *Expert*, bastando que se analise a documentação acostada nos anexos ao Auto de Infração.

Com o segundo quesito pretende a Impugnante que o Perito descreva a atividade desenvolvida pelo estabelecimento autuado.

Tal resposta não demanda a análise de um *Expert*, uma vez que também não há discordância entre o Fisco e Autuada acerca da atividade desenvolvida pelo estabelecimento autuado e foram acostados aos autos informações do Contribuinte acerca das funções/etapas do processo produtivo desenvolvido pela empresa autuada (fls. 160/184). Acrescenta-se que tal resposta também não demandaria a análise pericial.

Os demais quesitos dizem respeito à aplicação/importância dos materiais nas atividades desenvolvidas pela empresa autuada.

Entretanto, não se constata nos presentes autos divergência no tocante à finalidade dos materiais/bens objeto do estorno de créditos do imposto, mas sim quanto à legitimidade dos créditos dos bens/materiais objeto do estorno dos créditos do imposto.

E, ainda, considerando as informações prestadas nestes autos, a indicação dos produtos/materiais/bens e sua classificação por área, contidas nos presentes autos, torna-se dispensável a realização de prova pericial, sendo as indagações supridas por outras fontes de informações.

Nesse caso, como em tantos outros, não se constata divergência na identificação do produto e sua função, mas apenas na aplicação do direito no momento de conceituar tais produtos como material de uso e consumo ou produto intermediário/ativo permanente alheio e não alheio. E as informações contidas nos autos são suficientes para o deslinde da matéria.

Ademais, vale dizer que a essencialidade ou imprescindibilidade explica a utilização dos produtos, mas **não** a pretensão da Impugnante, qual seja, a desclassificação dos produtos como materiais de uso e consumo do estabelecimento e de bens alheios.

Aliás, a imprescindibilidade dos produtos resta implícita, pois sendo uma empresa um conjunto de meios e recursos aplicados com a finalidade de lucro, a compra de um determinado bem justifica-se em razão da sua imprescindibilidade, pois **não** seria adquirido se prescindível fosse.

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

Como será esclarecido na fase de mérito, o direito ao crédito do imposto está subordinado às hipóteses previstas na legislação tributária e não ao fato de determinado bem ser ou não essencial ou imprescindível.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, indefere-se o pedido de prova pericial requerido, com fundamento no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo 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, constatou-se que, no período de janeiro a dezembro de 2009, a Autuada aproveitou indevidamente créditos do imposto relativos a:

- **Item 1 do Auto de Infração - AI:** entradas de materiais caracterizados como de uso e consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento, cujos créditos do imposto foram lançados no CIAP e no RAICMS (Anexos 3, 4 e 5);

- **Item 2 do Auto de Infração - AI:** entradas de materiais caracterizados como de uso e consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento, cujos créditos do imposto foram lançados diretamente no livro de Registro de Entradas – LRE (Anexo 6).

Exigência apenas da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, tendo em vista que após a recomposição da conta gráfica do ICMS apurou-se somente saldo credor.

### Da alegação de decadência

De modo preambular, requer a Defesa a aplicação do disposto no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional - CTN, de modo a ver configurada a decadência, obstando o lançamento realizado pela Fiscalização com relação aos créditos de ICMS registrados no LRE no período de 01/03/07 a 21/12/09, uma vez que a intimação do Auto de Infração - AI deu-se no dia 22/12/14.

Aduz, ainda, a Impugnante, caso afastada a aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do CTN, que o termo final para a revisão fiscal dos lançamentos correspondentes às entradas escrituradas entre 01/03/07 a 31/12/08 dar-se-ia em 31/12/13, em obediência a norma contida no art. 173, inciso I do CTN.

Sustenta a Impugnante que a alegação fiscal de que o termo de início da contagem do prazo decadencial poderia se dar no momento da apropriação da parcela de 1/48 (um quarenta e oito avos) do crédito de ICMS do ativo imobilizado no livro de Registro de Apuração do ICMS não procede, pois por força normativa (arts. 167 e 168 do RICMS/02) os lançamentos integrais dos créditos de ICMS dos ativos imobilizados

foram realizados por ocasião das entradas dos mesmos no estabelecimento do contribuinte.

E que a LC nº 87/96, no seu art. 23, determina que o limite temporal de 05 (cinco) anos para a apropriação do crédito do imposto conta-se a partir da emissão do documento fiscal (entrada do ativo permanente no estabelecimento), sendo que, por ocasião de cada uma daquelas operações, constou na coluna observações do LRE tratar-se de “Ativo Imobilizado- ICMS a ser apropriado”, cujo controle foi realizado no Livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP)...”. Acresce que tal procedimento foi efetuado em observância ao que dispõe o art. 204 do RICMS/02.

Sem razão à Defesa, pois, no caso em exame, não se verifica a ocorrência da decadência de a Fiscalização lançar parcela do crédito tributário ora exigido, conforme se verá.

Consta dos autos que os referidos créditos do imposto estornados referem-se às parcelas de 1/48 (um quarenta e oito avos) apropriadas no período fiscalizado (2009), conforme livro RAICMS (cópias foram acostadas às fls. 140/153), mas dizem respeito às aquisições realizadas no período de 01/03/07 a 11/11/09 (vide Anexo 4 – fls. 18/31).

Primeiramente, destaca-se que não procede a tese defensoria de aplicação da contagem do prazo decadencial conforme o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Ressalta-se que este Conselho tem decidido, reiteradamente, em situações semelhantes, que a decadência é regida pela norma posta no art. 173, inciso I do CTN, o qual determina que o prazo decadencial de 05 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos de nºs 20.290/13/2ª e 21.275/14/3ª.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) também vem decidindo no sentido de se aplicar, para o aproveitamento indevido de créditos, o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN. Veja-se:

#### EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. AUSÊNCIA DE QUALQUER UM DOS VÍCIOS ELENCADOS NO ART. 535 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE EFEITOS INFRINGENTES.

1. CONFORME CONSIGNADO NO ACÓRDÃO EMBARGADO, A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

(...)

EDCL NO AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG (2010/0112996-4) RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS

Assim, cabe destacar que a decadência incide sobre o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do inciso I, art. 173 do CTN.

Vale destacar que o ICMS relacionado a bens destinados ao ativo imobilizado não ocorre de forma integral e imediata, mas sim, parceladamente, à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) ao mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento.

Todavia, relativamente aos bens destinados ao ativo imobilizado, o crédito do imposto somente poderá ser apropriado quando eles forem utilizados nas atividades operacionais do contribuinte, conforme dispõe o inciso II, § 5º, art. 66 do RICMS/02, e a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

Conforme consta dos autos os materiais/bens objeto do estorno dos créditos do imposto em exame foram adquiridos a partir do exercício de 2007 e foram aplicados na montagem de projetos que iniciaram a atividade no exercício de 2008.

Dessa forma, nos termos do disposto no já mencionado art. 173, inciso I do CTN, a decadência opera sobre o direito de a Fazenda constituir o crédito tributário após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte **àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado**, no caso, a partir da apropriação de cada parcela de 1/48 (um quarenta e oito avos) dos créditos do imposto apropriadas.

No caso em exame, verifica-se que há uma transferência do marco inicial da contagem do prazo decadencial para o mês em que ocorreu a apropriação da parcela do bem imobilizado, ou seja, o prazo de 05 (cinco) anos deve ser contado a partir do mês em que ocorreu a referida apropriação e, não, como quer a Impugnante, na data de aquisição dos materiais.

Em síntese, no caso dos autos cujos créditos do imposto estornados foram lançados no livro RAICMS em 2009, o marco inicial da decadência que se encerra em 31/12/14 é o dia 01/01/10, podendo a Fiscalização retomar a análise de todo o crédito escriturado no LRE no período de 01/03/07 a 11/11/09, verificando a regularidade da fração do crédito do ativo apropriado (RAICMS) e estorná-lo retroativamente àquela data, se incorreto for o aproveitamento.

Logo, o que fez a Fiscalização no lançamento ora combatido foi simplesmente exercer o seu dever de verificar a aplicação da legislação tributária e, uma vez detectada a apropriação indevida de créditos de ICMS sobre bens alheios à atividade operacional do contribuinte, providenciar o estorno do ICMS sobre as parcelas apropriadas em períodos ainda não atingidos pela decadência.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, não depende, para efeito da decadência, quando ocorreu a escrituração no LRE, como defende a Impugnante, mas as parcelas efetivamente lançadas no RAICMS (que podem ter mais de cinco anos desde a escrituração no LRE, como por exemplo, como era previsto na legislação tributária em relação à fase pré-operacional).

Corroboram o entendimento ora externado várias decisões deste Conselho de Contribuintes, dentre as quais se destaca a seguinte:

### **ACÓRDÃO: 21.483/14/1ª**

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO – ATIVO PERMANENTE. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, PORTANTO, EM DESACORDO AO PREVISTO NO ART. 70, INCISO XIII DO RICMS/02 E INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01/98, QUE VEDAM A APROPRIAÇÃO DE TAIS CRÉDITOS. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. INOBSERVÂNCIA DO DISPOSTO NO ART. 70, INCISO III DA PARTE GERAL DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO. INFRAÇÃO PARCIALMENTE CARACTERIZADA. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.

(...)

POR OUTRO LADO, REQUER AINDA A DEFESA QUE A DECADÊNCIA NO TOCANTE AOS BENS CONSIDERADOS ALHEIOS E LANÇADOS NO CIAP SEJA TOMADA CONSIDERANDO COMO MARCO O REGISTRO DOS DOCUMENTOS FISCAIS NOS RESPECTIVOS LIVROS, O QUE AFASTARIA AS EXIGÊNCIAS FISCAIS, UMA VEZ QUE AS AQUISIÇÕES OCORRERAM EM PERÍODOS ANTERIORES A 2006. NESSA LINHA, DEFENDE A IMPUGNANTE QUE A FISCALIZAÇÃO SÓ PODERIA ESTORNAR OS CRÉDITOS APROPRIADOS INCORRETAMENTE DAS FRAÇÕES DO ATIVO PERMANENTE E LANÇAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DE ACORDO COM O SEGUINTE RACIOCÍNIO: - ATÉ 31/12/08, PARA OS BENS ADQUIRIDOS EM 2003; - ATÉ 31/12/09, PARA OS BENS ADQUIRIDOS EM 2004; - E ASSIM SUCESSIVAMENTE, ATÉ CHEGAR À DATA LIMITE DE 31/12/11 PARA OS BENS ADQUIRIDOS EM 2006. DE ACORDO COM ESTE RACIOCÍNIO, ESTARIA DECAÍDO O DIREITO DA FAZENDA PÚBLICA DE COBRAR O CRÉDITO

TRIBUTÁRIO DOS VALORES LANÇADOS EM SUA ESCRITA FISCAL ATÉ A DATA DE 31/12/11 PARA TODOS OS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO DA EMPRESA, ADQUIRIDOS ATÉ O FINAL DO EXERCÍCIO DE 2006, APLICANDO-SE O ART. 173 DO CTN PARA CONTAGEM DO TEMPO DECADENCIAL. PARA SUSTENTAR TAL AFIRMAÇÃO, CITA E TRANSCREVE PARTE DA DECLARAÇÃO DE VOTO VENCIDO DO ACÓRDÃO Nº 19.207/11/2ª DO CC/MG (FLS. 500) E TRECHO DA CONSULTA DE CONTRIBUINTES Nº 226/07, RESPONDIDA PELA SUTRI (FLS. 506 E 507). (PG5).

(...)

SINTETIZANDO, NÃO HOUVE ESTORNO DE CRÉDITO DE ICMS RELATIVOS AOS EXERCÍCIOS ANTERIORES A 2007. A GLOSA DE CRÉDITOS DE ICMS, AINDA QUE VINCULADOS AOS BENS ADQUIRIDOS EM EXERCÍCIOS ANTERIORES, CONSIDERADOS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, RECAIU EXCLUSIVAMENTE SOBRE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS NO EXERCÍCIO DE 2007, NÃO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA, CONFORME JÁ DEMONSTRADO. (PG.8).

Assim, não ocorreu a decadência do direito da Fiscalização de constituir o crédito tributário relativo às parcelas do imposto estornadas, apropriadas a partir do exercício de 2009, uma vez que a Autuada foi intimada da lavratura do Auto de Infração em 22/12/14 (fls. 04).

Passa-se à análise das irregularidades constantes do lançamento.

**Itens 1 e 2 do Auto de Infração - AI: Do aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a entradas de materiais caracterizados como de uso e consumo/bens alheios:**

O item 01 do AI cuida do aproveitamento indevido de créditos do imposto relativos a entradas de materiais caracterizados como uso e consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento, cujos créditos do imposto foram lançados no CIAP e no RAICMS.

As exigências e os bens/materiais objeto deste item do lançamento estão indicados nos seguintes Anexos ao AI e também na mídia eletrônica de fls. 11:

- Anexo 3: CIAP recomposto sintético cálculo do ICMS estornado no LRAICMS (fls. 16/17);

- Anexo 4: Apuração dos valores mensais estornados no CIAP, por item (bens alheios e materiais de uso e consumo) - fls. 18/44;

- Anexo 5: Consistência quanto ao direito ao crédito – valor estornado por item/tabela de códigos de irregularidades (fls. 45/90).

Em atendimento à diligência exarada pela Assessoria do CC/MG de fls. 307/312, a Fiscalização anexou aos autos o Anexo II - *Bens alheios - informações e razões utilizadas na classificação realizada pela Fiscalização* constante na íntegra na mídia eletrônica de fls. 347.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os créditos do imposto objeto de glosa neste item do lançamento foram lançados na escrita fiscal da Autuada fracionados à razão de 1/48 por mês.

Frisa-se que as aquisições das mercadorias cujos créditos foram estornados no item 01 do AI ocorreram em 01/03/07 a 11/11/09 e as parcelas do imposto estornadas foram aquelas apropriadas no RAICMS no exercício de 2009.

Os materiais que foram considerados pela Fiscalização como material de uso e consumo do estabelecimento/bens alheios no item 01 do AI encontram-se identificados nos demonstrativos de fls. 18/31 (Anexo 4) e fls. 45/90 (Anexo 5) e também no Anexo II constante da mídia eletrônica de fls. 347.

Tais demonstrativos trazem a descrição dos materiais/bens objeto do estorno dos créditos do imposto, o local/função de aplicação, quando parte ou peça (descrição do equipamento/máquina, função do equipamento, dentre outros). Todas as informações constantes dos mencionados demonstrativos acerca da utilização dos referidos materiais foram apresentadas pela própria empresa autuada (vide Anexo 13 ao Auto de Infração – AI), às fls. 154/200.

Já o item 02 do AI versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a entradas de materiais caracterizados como de uso e consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento, lançados diretamente no livro de Registro de Entradas (LRE).

Os materiais objeto do estorno dos créditos neste item encontram-se relacionados no Anexo 6 - *Relação dos materiais de uso e consumo e de bens alheios, cujos respectivos créditos de ICMS foram apropriados indevidamente no LRE, em uma única parcela, e respectivos valores* (fls. 91/116).

No Anexo 11 constam, por amostragem, cópias do livro de Registro de Entradas contendo as notas fiscais que tiveram o crédito de ICMS parcial ou totalmente estornado pela Fiscalização (fls. 128/138).

Informa a Impugnante que a atividade da empresa autuada é a industrialização, o comércio e o transporte rodoviário de cal, a exploração e o aproveitamento de jazidas minerais em todo o território nacional e sua comercialização (CNAE-F 23.92.3-00).

Explica que, para a consecução de sua atividade econômica, adquiriu um forno de calcinação, cuja montagem iniciou-se no exercício de 2007 com termo final para início operacional no ano-calendário de 2008, sendo que o registro contábil deu-se de acordo com a NBC T 19.1 do Conselho Federal de Contabilidade, e que os créditos de ICMS foram apropriados na forma da lei (arts. 19, 20 e 32, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, c/c o art. 155, § 2º, incisos I, II e XII da Constituição Federal).

Defende que os itens cujos créditos de ICMS foram estornados, constantes dos Anexos 3, 4 e 5 do Auto de Infração (item 01 do AI), sob a alegação de se caracterizarem como bens alheios a sua atividade, ou materiais de seu uso e consumo, são de fato bens integrantes do seu ativo permanente, e de acordo com a Lei Complementar nº 87/96, eles têm o seu aproveitamento de crédito do imposto assegurado.

Ressalta que o Ativo Permanente é composto “*por todos aqueles bens e mercadorias destinados à conta contábil com definição dada pela Lei 6.404/1976*” e que o seu “*conteúdo e alcance não estão susceptíveis de alteração pela lei tributária, pelo o que dispõe o art. 110 do Código Tributário Nacional*”.

Lembra que, por ser pessoa jurídica tributada pelo lucro real, encontra-se obrigada, pela legislação comercial e do Imposto de Renda, a manter registros contábeis correspondentes às escriturações dos livros comerciais e fiscais, na forma do art. 251, *caput* do RIR/99 e do art. 1.179 do Código Civil.

Ressalta que também se encontra obrigada à escrituração do livro Razão, o qual é utilizado para resumir e totalizar por conta e subconta, os lançamentos efetuados no Diário.

Aduz que “*as contas ou subcontas do Livro Razão recebem os nomes que melhor representem os elementos agrupados de características semelhantes da movimentação analítica das contas escrituradas no Livro Diário e constante do Balanço Patrimonial*”.

Acresce que, no seu caso, “*os créditos de ICMS decorreram das aquisições de mercadorias empregadas no Forno de Calcinação que compõe a conta de ativo imobilizado da Contribuinte, como definido pelos artigos 178 e 179 da Lei n.º 6.404/76*”.

Alega que as mercadorias adquiridas foram registradas contabilmente no grupo de contas: 112.04.10 – almoxarifado – ou conta contábil número 12401020001 – Forno de Calcinação, e que as mercadorias adquiridas até 31/12/08 foram lançadas no grupo de contas “almoxarifado” em razão de não existir naquela época a definição do respectivo centro de custo, mas que, entretanto, é certo afirmar que foram contabilizadas como parte do Forno de Calcinação (ativo imobilizado), compreendido como uma combinação de máquinas para produção de cal virgem.

Afirma que a partir de 01/01/09, fez novas aquisições também relacionadas ao projeto “forno calcinação”. E que é comum na atividade industrial que a montagem de um bem do ativo imobilizado seja feita em período superior a 24 (vinte e quatro) meses.

Explica que durante o período de execução todos os insumos adquiridos são alocados para o centro de custo do bem e lançados na conta contábil do ativo imobilizado em operação ao término da montagem do bem do ativo imobilizado.

Diz que à luz do disposto no art. 183, §2º da Lei nº 6.404/76 e dos arts. 305 e 325 do RIR/99, as mercadorias constantes dos Anexos 3, 4 e 5 do Auto de Infração (item 01 do AI) foram contabilizadas, inegavelmente, como ativo imobilizado. E que faz jus ao crédito de ICMS a elas relativo nos termos do disposto no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Afirma que o conceito de ativo imobilizado, para efeito de créditos de ICMS, deve ser compreendido exclusivamente sob a ótica dos lançamentos contábeis e que a legislação do imposto não dispõe de conceito específico sobre o tema, e nem pode dispor, uma vez estar limitada pelo disposto no art. 110 do CTN.

Explica que o forno de calcinação, embora possa ser compreendido por partes, para o processo industrial, que consiste na transformação do calcário (NCM - 2521.00.00) em cal virgem (NCM - 2522.10.00), a sua operacionalização ocorre de forma integrada e unificada, por conseguinte, não pode ser compreendido por partes e peças para efeito de créditos de ICMS.

Entende estar configurado, de forma inequívoca, o seu direito em manter a escrituração do crédito de ICMS dos bens do ativo apropriados no livro de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP).

No tocante aos créditos de ICMS lançados integralmente no LRE (Anexo 6) – item 02 do AI, defende que eles se referem a mercadorias compreendidas como produtos intermediários, cuja apropriação do respectivo crédito de ICMS realmente deveria ser em parcela única. E que o creditamento do imposto relativo a partes e peças de máquinas e equipamentos, como é o caso, respalda-se na Instrução Normativa SLT nº 01/86 (inciso V).

Conclui que é indiscutível o direito aos créditos de ICMS das mercadorias, mesmo naquelas hipóteses de peças de reposição para máquinas, veículos e equipamentos, em conformidade com a citada IN.

A Fiscalização refuta as alegações da Defesa, quanto à legitimidade do creditamento do imposto referente aos itens que compõem as irregularidades em exame, aos seguintes argumentos:

**Item 01 do AI:**

“(…)

*Após debater a questão sob o ponto de vista formal, a impugnante alega - sem entrar nas especificidades de cada item classificado por ela como componente do Ativo Imobilizado – que até 31/12/08, todas as entradas de bens se destinaram a montagem do Forno de Calcinação e que mesmo depois de 31/12/08, as demais aquisições de mercadorias também estavam relacionadas ao projeto do Forno de Calcinação, uma vez que é comum na atividade industrial que a montagem de um bem do ativo imobilizado seja feita em mais de 24 meses.*

*Alega ainda que o forno de calcinação opera de forma integrada e unificada e não pode ser compreendido por partes para efeito de crédito de ICMS.*

*Não duvidamos que sob uma perspectiva mais ampla, todos aqueles itens foram adquiridos com vistas a montagem do forno, no entanto, asseveramos que isso não é o suficiente para ensejar a apropriação de crédito de ICMS sob o ponto de vista legal.*

*A legislação do ICMS, como expusemos acima, prevê efeitos distintos para os diversos itens de ativo imobilizado. Para fins de aproveitamento do crédito de ICMS, o item deve manter conexão direta e essencial com o produto a ser elaborado e não pode ser empregado no campo fora da área de industrialização, ou em atividade fora do campo de incidência do imposto.*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*Dessa exigência decorre a vedação à apropriação do crédito do imposto no caso do bem ter sido utilizado em obras de construção civil; ter sido empregado em linha de produção marginal; ser alocado em atividades secundárias e não essenciais, tais como o controle ambiental; ser utilizado em oficinas e laboratórios; ser empregado na reposição de peças e na manutenção de máquinas e equipamentos; se caracterizar como ferramenta ou ainda, ser utilizado em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa.*

*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 – melhor seria dizer: alheios a sua atividade principal.*

*Vejam que, mesmo que para o exercício de sua função - ou da melhoria do seu desempenho, ou da adequação da atividade da indústria às exigências legais de campos alheios a sua atividade propriamente dita - o forno de calcinação necessite de estruturas e equipamentos adicionais que possam se integrar em uma estrutura única, esse fator não é suficiente para garantir o direito reclamado pelo impugnante, uma vez que esses bens podem se enquadrar em um daqueles impedimentos de falamos acima.*

*Mas também não é essa a realidade do caso aqui tratado. Vejam que dentre os bens classificados como alheios pela Fiscalização, encontram-se inúmeros itens que sequer poderiam integrar uma estrutura única e compor o forno de calcinação, tal como alegado pelo impugnante. Veja a lista a seguir:*

<b>Cód. Produto</b>	<b>Descrição</b>	<b>Nota fiscal</b>	<b>Data</b>
00008601	BARRA DE ACO CA-50, 6.3 MM	56745	21/03/2007
00042701	APARELHO ILUM.TP PROJETOR RETANG. P/LAMP	5010	30/01/2008
00043301	LAMPADA INCANDESCENTE 100W	5010	30/01/2008
00045101	MANILHA 5/8		
00047601	LUMINARIA FECHADA P/LAMPADA VAPOR MET. 2		
00058101	NOTEBOOK ACER ASPIRE-5920-3A2G25MI	97557	06/03/2008
00060601	POSTE, CONCRETO, DUPLO T,11M, DES:26K,300	24292	24/03/2008
00062101	TRANSFORMADOR TRIFASICO ISOLADOR A SECO	103055	31/03/2008
00063601	TELHA GALVANIZADA 0,50MM	86590	02/04/2008
00063801	CUMEEIRA GALVANIZADA	86590	02/04/2008
00064101	BLOCO SICAL 12,5X30X60	2315	04/04/2008
00064401	DESCARREGADOR TELESCOPICO, MOD ZHMBA40N3	7088	07/04/2008
00075401	VIGA U 4"	32497	29/04/2008
00081701	GRUPO GERADOR 320/300KVA, 380/220V, 60 H	269705	16/05/2008
00086701	FUNDO ANTI-CORROZIVO 18 LITROS ZARCAO	687	04/06/2008
00086801	DISCO DESBASTE 4.1/2"	687	04/06/2008
00087601	CAIXA DI AGUA 1000 LITROS EM FIBRA DE VI	2648	09/06/2008
00088001	EQ DE AR CONDICIONADO TIPO SELF CONTAIN	117766	10/06/2008

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

00088401	BLOCO BRITADO SICAL	2459	12/06/2008
00093001	EXTENSAO OPTICA DUPLEX SC 2,5M MULTIMODO	12365	19/06/2008
00101501	VELCRO	12369	23/06/2008
00133301	MARRETA 10 KGS	574177	29/08/2009
00151201	TRANSFORMADOR ISOLADOR TRIFASICO POT.75K	116883	22/09/2009

*Percebe-se que pela natureza dos bens listados anteriormente, vários deles têm aplicação fora da linha de produção principal, e além de não participarem diretamente – ou mesmo indiretamente – da produção da cal, sequer são indispensáveis a sua produção. (...)*

Em atendimento à diligência exarada pela Assessoria deste Conselho de Contribuintes, a Fiscalização colacionou aos autos o Anexo II (demonstrativo na íntegra na mídia eletrônica de fls. 347) constando, para cada um dos itens objeto do estorno de créditos do imposto (item 01 do AI), a análise por ela efetuada acerca do emprego dos referidos itens, conforme informações apresentadas pela própria empresa atuada - Anexo 13 - Termo de intimação fiscal, resposta e documentos do contribuinte apresentados (fls. 154/200).

Nessa ocasião, a Fiscalização deixou consignado, às fls. 313/315, em síntese, *“que não procede a alegação da Defesa de que todos os bens e materiais adquiridos pelo contribuinte durante a fase pré-operacional foram destinados à montagem do forno de calcinação, pois parcela destes materiais foi empregada na montagem da fábrica.*

*E que do total de R\$ 4.663.085,17 de créditos de ICMS relativos a Ativo Imobilizado registrados no CIAP, no período de março de 2007 a novembro de 2014, apenas R\$ 1.325.224,09 foram considerados indevidos pela Fiscalização, conforme os Autos de Infração lavrados contra a empresa (além do PTA em análise, os PTAs n.ºs 01.000265859-85, 01.000300491-71 e 01.000326477-68)”.*

A Impugnante, por sua vez, repete argumentos apresentados na impugnação e reitera que o forno de calcinação, embora possa ser compreendido por partes, para o processo industrial, que consiste na transformação de calcário em cal virgem, a sua operacionalização ocorre de forma integrada e unificada.

Destaca a Impugnante que as obras de construção civil, por exemplo, são necessárias para sustentar a estrutura do forno de calcinação, integrando-o, tal como consta da Consulta Interna n.º 037/2013 (cita excertos da referida resposta de consulta).

Ressalta a Impugnante que outro exemplo é o ventilador de eletrofiltro e o eletrofiltro, sem os quais o forno de calcinação sequer poderia ser ligado, pois tal fato afetaria a sua própria operacionalização. Além disso, explica a Impugnante que os filtros também acumulam um subproduto denominado pré-cal, com aproveitamento econômico, conforme notas fiscais que anexa às fls. 362/368.

Informa a Impugnante que após outubro de 2008 adquiriu outras mercadorias que foram integradas ao alto forno para melhora de suas condições e performance, portanto classificadas como ativo permanente (NPC 7 – Pronunciamento

Instituto dos Auditores Independentes do Brasil – IBRACON nº 7 de 18/01/01, com vigência até 24/05/11). Anexa aos autos cópia do livro Razão Analítico – fls. 369/371.

A Fiscalização, por sua vez, discorre sobre esta última manifestação da Impugnante aos seguintes fundamentos, em síntese:

*“Uma vez superado esse ponto, importa lembrar que em sua resposta ao Despacho e à Manifestação Fiscal subsequente, a impugnante destacou o seu pretensão direito de ter os créditos de ICMS do equipamento filtro – filtro eletroestático aproveitados, uma vez ele pertencer ao seu Ativo Imobilizado e participar da produção da mercadoria vendida sob a designação de Pré-cal. Aproveitou ainda para juntar cópias de documentos fiscais retratando as operações de venda desse produto.*

*Pois bem, mais uma vez repetimos: não questionamos o caráter de Ativo Imobilizado do equipamento, mas tão somente afirmamos a sua característica de Bem Alheio ao Estabelecimento e a conseqüente impossibilidade do aproveitamento dos créditos de ICMS vinculados à operação de sua aquisição.*

*E em virtude da alegação acerca da participação do Filtro na produção da indústria, chamamos a atenção para o seguinte:*

*A função primazial do Filtro é exercer o controle ambiental quanto à emissão de partículas poluentes na atmosfera, dentre elas, a Pré-cal. O filtro está alocado em linha marginal à da produção da cal.;*

*O produto Pré-cal é tão somente um resíduo do processo de fabricação da cal, e sua participação na economia da empresa não apresenta relevância, tal como demonstra a relação entre a quantidade produzida e a receita gerada, apresentada na tabela abaixo: (...)”*

**Item 02 do AI.**

No tocante a este item do lançamento, a Fiscalização deixou consignado que a Impugnante equivoca-se em classificar os materiais cujos créditos foram estornados como produto intermediário, pois pela simples descrição é possível constatar a impossibilidade de cumprirem os requisitos de participação direta na linha de produção principal da indústria (de serem essenciais para a obtenção do novo produto; serem consumidos integralmente na finalidade que lhe é própria; não se caracterizarem como ferramentas, instrumentos ou utensílios; não se caracterizarem como parte e peças de reposição de máquina, aparelho ou equipamento). E elenca a Fiscalização uma amostragem destes materiais:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ANILHA HELLERMAN HELAGRIP HG1 N 0 - PACOTE 500 PECAS	110100075801	000010336	16/01/2012	Uso e consumo
DISCO POLICORTE 12" FURO 5/8" NORTON	2300000043	47460	28/08/2009	Uso e consumo
ACETILENO GAS - CILINDRO 9 KG	2500000735	45276	31/07/2009	Uso e consumo
ALOJAMENTO EVACON DO RETENTOR	1000000105	051519	12/10/2009	Uso e consumo
AMORTECEDOR DE VIBRACAO 50392110021 ATLAS COPCO	2101000019	003257	30/09/2009	Uso e consumo
ANTI CORROSIVO M1 STARRETT 300ML	2300000022	052144	29/10/2009	Uso e consumo
ARAME RECOZIDO PG7	399900103	40223	22/04/2009	Uso e consumo
ARRUELA LISA 1/2"	501000001	20290	15/05/2009	Uso e consumo
ATUADOR PNEUMATICO Nº 19 MODELO 1 COM PLACA TIPO 3 FI	501400083	91017	09/04/2009	Ativo Permanente (bem alheio)
BALDE 12 LITROS DE OLEO C/BOMBA MANUAL ACOPLADA 2500C	599900176	52910	31/03/2009	Uso e consumo
BARRA 1"X1M ROSQUEADA	1404000035	051524	12/10/2009	Ativo Permanente (bem alheio)
BOLSA DE COURO 300 X 250 X 55MM C/ALCA PARA ELETRICI	599900173	77017	17/04/2009	Uso e consumo
BOMBA HIDR. DE PALHETA T6C0141R00A1 PARKER	3100000488	003205	30/09/2009	Ativo Permanente (bem alheio)
BORRACHA ESPONJOSA 14 X 20MM - PRETA	2400000010	051518	12/10/2009	Uso e consumo
BOTA 42 PVC SETE LEGUAS CANO LONGO C/FORRO SOLADO ANT	1100200007	41842	25/03/2009	Ativo Permanente (bem alheio)
BOTINA 39 SEG COURO ELAST. SOL. BORRACHA NITRILICA	2800000081	10690	31/08/2009	Ativo Permanente (bem alheio)
BRITA CORRIDA	100100002	43640	29/06/2009	Ativo Permanente (bem alheio)
BUCHA 1" BORRACHA ACABAMENTO ELETRODUTO	1101000133	053490	26/11/2009	Uso e consumo
BUJAO 3/4" GALV. ROSCA EXTERNA	399900238	269444	28/05/2009	Uso e consumo
CABO 1,0MM FLEXIVEL VERMELHO 750V	1101000919	049118	18/09/2009	Ativo Permanente (bem alheio)
CABO SINTEMAX FLEX 1KV 50MM2 PT	1101000326	045038	21/10/2009	Ativo Permanente (bem alheio)
CANTONEIRA 2" X 2" X 1/4" ( 4,86 KG/M )	2600000073	45297	31/07/2009	Ativo Permanente (bem alheio)
CAPUZ DE MALHA CINZA	1100400005	43088	17/06/2009	Ativo Permanente (bem alheio)
CARRETEL DO MANCAL INTERM. CONF. DES. 570.RT1.205	500700054	2531	29/06/2009	Uso e consumo
CHAPA 0,50 X 600 X 1200MM LATAO	2600000084	45277	31/07/2009	Ativo Permanente (bem alheio)
CLIPS 3/16" P/CABO DE ACO	3500000002	12036	31/08/2009	Uso e consumo
COIFA DE 3560MM X 1320MM (DESPOEIRAMENTO DA PENEIRA S	0304000002	000313	23/09/2009	Ativo Permanente (bem alheio)
COLA ARALDITE HOBBY SECAGEM ULTRA RAPIDO 10MN. - EMB	2300000069	053488	26/11/2009	Uso e consumo
COMPRA INSUMO	9999000002	000098	09/10/2009	Uso e consumo
CORREIA 1028785816 COMPRESSOR GX ATLAS COPCO	501400101	714293	09/04/2009	Uso e consumo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conclui a Fiscalização que a Impugnante classifica como produto intermediário produtos tais como EPIs, material de uso e consumo e bens de ativo imobilizado.

De fato, ao contrário das alegações da Defesa, os produtos listados anteriormente não geram direito a créditos do ICMS, nos termos da legislação que rege a matéria.

Nesse sentido, cabe destacar, inicialmente, que o art. 66, inciso V do RICMS/02 e os §§ 3º a 6º do citado dispositivo disciplinam o aproveitamento de créditos de ICMS relativos a produtos intermediários e a bens do ativo imobilizado, inclusive das partes e peças empregadas em bens do ativo, da seguinte forma:

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

(...)

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

a) incluem-se na embalagem todos os elementos que a compoñham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

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

(...)

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

### **Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011**

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

I - ser de propriedade do contribuinte;

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

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

IV - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

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

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

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado.

Por outro lado, o art. 70, incisos III e XIII veda o aproveitamento de créditos do imposto vinculados a aquisições de materiais de uso e consumo e de mercadorias/bens alheios à atividade do estabelecimento:

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

(...)

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

### **Efeitos de 14/08/2007 a 31/12/2010**

“III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;”

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

a) **não se destinarem a ser por ele utilizados:**

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

[...]

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

(...)

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

(Grifos acrescidos).

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

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

I - os veículos de transporte pessoal;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

Quanto aos produtos intermediários, sua conceituação foi disciplinada pela Instrução Normativa SLT nº 01/86.

De acordo com a citada Instrução Normativa, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A 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 à linha de produção, 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 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

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

“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 EVOCAÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL DE MANUTENÇÃO.” (GRIFOU-SE)

Como exceção à última regra, a mesma Instrução Normativa esclarece que são considerados “produtos intermediários” 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 contato 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.

### Instrução Normativa nº 01/86

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 contato 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.” (Grifou-se)

No caso do presente processo, as partes e peças, como se infere dos demonstrativos constantes dos presentes autos, são típicas de manutenção periódica, não exercendo, portanto, atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, sendo caracterizadas como materiais de uso e consumo.

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

Cabe lembrar que este E. Conselho sempre adotou a citada condição (aumento da vida útil do bem) para concessão de créditos relativos a partes e peças (dentro do conceito de imobilizado), mesmo antes da previsão regulamentar, conforme demonstra, a título de exemplo, o Acórdão nº 2.927/04/CE, *in verbis*:

**ACÓRDÃO 2.927/04/CE:**

“... PELAS CARACTERÍSTICAS DAS MERCADORIAS, ELAS FORAM ADQUIRIDAS PARA MANTER OS BENS EM BOAS CONDIÇÕES DE USO (MANUTENÇÃO) E PARA REPAROS, A FIM DE QUE ELES VOLTEM A TER BOAS CONDIÇÕES DE USO.

AS MERCADORIAS ADQUIRIDAS NÃO ATENDEM A NENHUM DOS REQUISITOS QUE LHE ENQUADREM COMO BEM CAPITALIZÁVEL, OU SEJA, NÃO AUMENTAM O TEMPO DE VIDA ÚTIL DO BEM, EM PRAZO SUPERIOR A UM ANO; NÃO AUMENTAM SUA CAPACIDADE DE PRODUÇÃO; NÃO REDUZ SEUS CUSTOS DE OPERAÇÃO; NEM TAMPOUCO CONTRIBUEM PARA O AUMENTO DOS BENEFÍCIOS GERADOS PELO BEM...” (GRIFOU-SE)

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

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

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

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

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

O critério da “utilização na consecução da atividade econômica” é condição necessária, embora não suficiente, para determinação se determinado bem, integrante do ATIVO IMOBILIZADO, é ou não alheio à atividade do estabelecimento, nos termos previstos em norma legal distinta, no caso a Instrução Normativa nº 01/98.

Além disso, não é a essencialidade de determinado bem para a consecução da atividade econômica do contribuinte que determina a condição de produto intermediário, para fins de direito à apropriação do respectivo crédito, condição esta que se encontra subordinada ao disposto no art. 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa nº 01/86.

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

A essencialidade ou imprescindibilidade explica a utilização dos produtos, mas não a pretensão da Impugnante, qual seja, a desclassificação dos produtos autuados como de uso e consumo e em ativo permanente não alheios.

Aliás, a imprescindibilidade dos produtos resta implícita, pois sendo uma empresa um conjunto de meios e recursos aplicados com a finalidade de lucro, a compra de um determinado bem se justifica em razão da sua imprescindibilidade, pois não seria adquirido se prescindível fosse.

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

Assim, apesar de todos os seus argumentos, a Impugnante não trouxe aos autos qualquer prova que pudesse contraditar o feito fiscal, ou seja:

→ Não indicou, de forma expressa e comprovada, nenhuma parte/peça que atenda ao disposto no inciso V da IN nº 01/86 ou qualquer outro produto que se enquadre no conceito de produto intermediário (produto consumido imediata e integralmente, no curso da industrialização), nos termos definidos na referida instrução normativa;

→ Não especificou Partes/Peças que pudessem ser enquadradas no art. 66, §§ 5º e 6º do RICMS/02.

Aliás, as características dos produtos objeto da autuação, bem como suas aplicações e funções, deixam clara a sua caracterização como materiais de uso e consumo ou como bens/serviços alheios à atividade do estabelecimento, devendo-se entender como alheios aqueles não utilizados na industrialização de cal, que é a atividade da Impugnante.

Relembrando as áreas de aplicação ou função dos produtos, observa-se o seguinte:

- verifica-se da planilha do Anexo II (mídia eletrônica de fls. 347) que as mercadorias são basicamente estruturas metálicas de suporte de instalações, barras, perfis, telhas, postes, materiais elétricos, lâmpadas, calhas, canos, dentre outros, notadamente materiais de construção civil.

A Impugnante tangencia que a própria Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG), por meio da Consulta Interna nº 037/2013, reconhece que materiais de construção utilizados na produção de bens componentes do ativo permanente dão direito ao crédito de ICMS.

Argui que as obras de construção civil compõem o próprio equipamento (forno de calcinação), sendo parte integrante deste e absolutamente essencial ao seu funcionamento.

Contudo, a citada Consulta de Interna nº 037/2013, a que se refere a Impugnante, deixa claro que as mercadorias e serviços utilizados na construção de estruturas que servem como sustentação a fornos (no caso alto forno) não geram direito ao crédito de ICMS, uma vez que essas obras enquadram-se na hipótese prevista no citado inciso III do art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, corroborando o estorno dos créditos efetuado no presente lançamento. Examine-se:

**CONSULTA INTERNA Nº 037/2013 - 20/06/2013**

Assunto: ICMS - Aproveitamento de Crédito -  
Construção Civil

(...)

Resposta:

Para se avaliar o direito de o contribuinte creditar-se do ICMS anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, destinada ao ativo imobilizado ou ao seu uso ou consumo, nesta última hipótese, a partir do ano de 2020, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, deverão ser observadas as regras contidas no art. 20 e seguintes da Lei Complementar nº 87/96 e na legislação tributária estadual.

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

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

Assim, as mercadorias destinadas à construção de galpão de estrutura metálica, mineroduto para transporte de minério em estado pastoso, gasoduto e torres de transmissão de energia não geram direito ao crédito do imposto (vide Consultas de Contribuintes nº 138/1994, 110/1998, 057/2001, 233/2007, 142/2008, 213/2008).

**Saliente-se, todavia, que as mercadorias e serviços utilizados na construção de estruturas que servem como sustentação a esses fornos não geram direito**

**ao crédito de ICMS, uma vez que essas obras enquadram-se na hipótese prevista no citado inciso III do art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.**

(Grifou-se)

No mesmo sentido, são as seguintes respostas às seguintes Consultas de Contribuintes exaradas pela SUTRI/SEF/MG:

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 099/2002**

(MG de 14/09/2002)

PTA Nº : 16.000073602-71

CRÉDITOS DE ICMS - MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO PERMANENTE - Somente poderão ser apropriados os créditos relativos ao ICMS pela entrada dos materiais utilizados quando da fabricação dos altos-fornos porque farão parte de um todo - o bem móvel do ativo imobilizado. Já os materiais utilizados na reconstrução/atualização/conserto/reparo ou manutenção desses equipamentos (altos-fornos), não obstante integrarem o bem móvel, quando adquiridos isoladamente são considerados como material de uso/consumo (partes e peças).

EXPOSIÇÃO:

Expõe a Consulente que tem por objeto a produção de ferro gusa, e que no desempenho de suas atividades utiliza-se de equipamentos chamados "altos-fornos", pertencentes ao seu ativo imobilizado, que, ao longo de seu tempo de uso, necessitam de conserto, reforma ou restauração.

Informa que os altos-fornos são construídos em estruturas metálicas, revestidos externamente em chapas de aço e, para suportarem as temperaturas elevadas que ocorrem em seus interiores durante o processo produtivo, são revestidos também internamente por material refratário (tijolos, concreto, etc.).

(...)

CONSULTA:

É direito da Consulente o crédito extemporâneo do ICMS destacado nas notas fiscais de materiais e equipamentos adquiridos para reconstituição dos altos-fornos a partir de novembro de 1996?

RESPOSTA:

(...)

Concluindo, e em resposta, temos que, diante do atrás exposto, geram direito ao crédito os valores relativos ao ICMS pela entrada das mercadorias quando adquiridas e utilizadas na construção dos altos-fornos **(equipamentos industriais)** enquadrados como Ativo Imobilizado (conceito contábil - artigo 179 da Lei nº 6.404, de 15/12/76), ligados diretamente ao processo fabril.

O enquadramento nessa definição é o primeiro requisito para apropriação de créditos relativos à aquisição das mercadorias destinadas ao citado Ativo Permanente/Imobilizado.

Além disso, é necessário que essas mercadorias estejam fora das hipóteses previstas no artigo 1º da Instrução Normativa nº 001/98, que dispõe sobre bens e serviços alheios à atividade do estabelecimento, ou que as suas saídas não resultem em operações isentas ou não tributadas pelo ICMS.

Pela descrição da Consultante os materiais utilizados na reconstrução/atualização/conserto/reparo ou manutenção desses equipamentos (altos-fornos), não obstante integrem o bem móvel, quando adquiridos isoladamente são considerados como material de uso/consumo (partes e peças).

Dessa forma, somente poderão ser apropriados os créditos relativos ao ICMS pela entrada dos materiais utilizados quando da fabricação dos altos-fornos, porque farão parte de um todo - o bem móvel do ativo imobilizado.

(...)

(Grifou-se)

Esclarece a consulta supratranscrita que as mercadorias, para fazerem jus ao crédito do imposto, devem se enquadrar no conceito de equipamentos industriais destinados ao Ativo Imobilizado, estando fora das hipóteses previstas no art. 1º da Instrução Normativa nº 01/98, que dispõe sobre bens e serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Conclui-se, portanto, que embora relacionadas aos setores de produção, as obras de construção e reformas estão enquadradas no conceito de bens alheios à atividade do estabelecimento, de acordo com a Instrução Normativa IN DLT/SRE nº 01/98, notadamente no inciso III do art. 1º, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

Várias são as decisões deste Conselho, nas quais entenderam os Julgadores pela vedação ao crédito de ICMS relativo a aquisição de materiais utilizados na construção de infraestrutura necessária para a instalação de equipamentos industriais.

A título de exemplo, transcreve-se a seguinte:

**ACÓRDÃO Nº 20.236/11/1ª (DECISÃO RATIFICADA PELO ACÓRDÃO Nº 3.735/11/CE):**

CONSTRUÇÃO:

(...)

AS CONSTRUÇÕES ABRIGAM, NECESSARIAMENTE, AS INSTALAÇÕES INDUSTRIAIS. ASSIM, PROTEGEM FISICAMENTE AS MÁQUINAS E OS EQUIPAMENTOS DE PRODUÇÃO. PORÉM, A PARTIR DO USO DE DIVERSOS MATERIAIS, AS CONSTRUÇÕES TORNAM-SE BENS IMÓVEIS. POR ISSO, ESTÃO FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS.

O ART. 1º, INCISO III DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE 01/98, AO DEFINIR QUE SÃO BENS ALHEIOS "AS MERCADORIAS OU OS SERVIÇOS RECEBIDOS QUE SE DESTINEM À CONSTRUÇÃO, REFORMA OU AMPLIAÇÃO DO ESTABELECIMENTO", DÁ OPERACIONALIDADE AO ART. 20, § 1º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 E ÀS RESPECTIVAS DISPOSIÇÕES NA LEI Nº 6.763/75 E RICMS/02. LOGO, ESTÁ EM CONSONÂNCIA COM TODA A LEGISLAÇÃO QUE REGE A MATÉRIA.

HÁ MUITAS DECISÕES DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES/MG QUE VEDAM O CRÉDITO DO MATERIAL UTILIZADO NAS CONSTRUÇÕES. NO JUDICIÁRIO, TAMBÉM HÁ DECISÕES NO MESMO SENTIDO NOS TRIBUNAIS DE JUSTIÇA DOS ESTADOS E NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, CONFORME O EXEMPLO A SEGUIR:

EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. HIPERMERCADO. MATERIAL DE CONSTRUÇÃO UTILIZADO NA EDIFICAÇÃO DA SEDE. ART. 20, § 1º, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96. EMPREGO EM ATIVIDADE ALHEIA À FINALIDADE DA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. HONORÁRIOS. FUNDAMENTO. ART. 20, § 4º, DO CPC. LIMITES DE 10% E 20% MITIGADOS.

I - ESTA CORTE TEM-SE MANIFESTADO NO SENTIDO DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DOS VALORES DESPENDIDOS PARA AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. TODAVIA, A HIPÓTESE DOS AUTOS SE SUBSUME À EXCEÇÃO PREVISTA NO PARÁGRAFO 1º DO ARTIGO 20 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, POIS OS BENS ADQUIRIDOS PELO EXECUTADO FORAM EMPREGADOS NA CONSTRUÇÃO DO PRÉDIO ONDE FUNCIONA O HIPERMERCADO. NESTE CASO, POR SEREM APLICADOS EM ATIVIDADE ALHEIA À FINALIDADE DA

EMPRESA, A AQUISIÇÃO DOS REFERIDOS BENS NÃO DÃO DIREITO AO CREDITAMENTO PRETENDIDO. (...) (RECURSO ESPECIAL 860701/MG (2006/0047743-7); DATA DO JULGAMENTO 19/04/2007; DJ 17/05/2007 P.215)

É IMPROCEDENTE A ALEGAÇÃO DA AUTUADA DE QUE AS MERCADORIAS CUJOS CRÉDITOS FORAM ESTORNADOS PELO FISCO NÃO FORAM DESTINADAS À CONSTRUÇÃO, MAS ÀS ATIVIDADES DO PROCESSO DE FABRICAÇÃO DO CIMENTO. PORTANTO, NÃO SERIAM ALHEIAS À SUA ATIVIDADE, POIS SE DESTINARAM AO SEU ATIVO PERMANENTE E FORAM UTILIZADAS NOS SEGUINTE SISTEMAS:

- “SISTEMA DE INJEÇÃO COMBUSTÍVEL SÓLIDO P/ MAC. PRESS, PARTE INTEGRANTE DO FORNO DE CLÍNQUER, NO QUAL SE DESENVOLVE A ATIVIDADE CENTRAL DA UNIDADE FABRIL, NA ETAPA DO SUBMANUFATURADO DO CIMENTO.”

- “DISJUNTOR TRIP PARA CHAVE AUXILIAR LATERAL – UTILIZADO PARA A TALHA ELÉTRICA DO MOINHO/ALIM TRANSP.GESSO MOAGEM: EQUIPAMENTO ELÉTRICO QUE FAZ PARTE DA MOAGEM DE CIMENTO, COMO PARTE INTEGRANTE DA SUBESTAÇÃO ELÉTRICA DA FÁBRICA, ATIVIDADE ESTA ACIMA DESCRITA.”

- “TRANSFORMADOR PARA O SISTEMA DE ENERGIA ELÉTRICA DA FÁBRICA, EQUIPAMENTO ELÉTRICO QUE FAZ PARTE DA ETAPA DA MOAGEM DE CIMENTO.”

- “PASSARELAS PARA ACESSO DE VÁLVULAS DO DOSADOR SCHENK, TRATA-SE DO SISTEMA QUE INJETA OS COMBUSTÍVEIS NO FORNO DE CLÍNQUER.”

- “MATERIAL ELÉTRICO UTILIZADO PARA A INDIVIDUALIZAÇÃO DA ALIMENTAÇÃO DO MOINHO, EQUIPAMENTO ELÉTRICO QUE FAZ PARTE DA MOAGEM DE CIMENTO.”

DE ACORDO O LIVRO CIAP ESCRITURADO PELA PRÓPRIA AUTUADA, OS BENS QUE ELA ALEGA QUE SÃO UTILIZADOS NO SISTEMA DE INJEÇÃO DE COMBUSTÍVEIS SÓLIDOS NO MAÇARICO SÃO, NA VERDADE, DESTINADOS À MELHORIA DA ESTRUTURA DE SUSTENTAÇÃO E DE ACESSO AO EQUIPAMENTO. ESSES BENS ESTÃO ASSIM DISCRIMINADOS NO LIVRO CIAP:

- ACESSO PARA MONTAGEM DO NOVO MAÇARICO DO FORNO/TUBULAÇÃO DE DESPOEIRAMENTO DO PÉ DOS ELEVADORES (FLS. 33);

- FABRICAÇÃO DE PASSARELA PARA MONTAGEM DO FILTRO/ESTRUTURA PARA MONTAGEM DE DESPOEIRAMENTO (FLS. 33);

- PLATAFORMA DE ACESSO E VEDAÇÃO DE LAJES/MODIFICAÇÃO DO MAÇARICO (FLS. 33);

- ESTRUTURA DE SUSTENTAÇÃO DA TUBULAÇÃO (FLS. 33 E 34);

- DISJUNTOR TRIP/CHAVE AUX LATERAL (FLS. 34);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- TRANSFORMADOR/CHAVE SECCIONADORA (AQ. SISTEMA GER. ENERGIA ELÉTR. FÁB) (FLS. 34);
- REFORÇO PARA MONTAGEM DE NOVO MAÇARICO / VIGAS PARA PASSARELA DO NOVO ELEVADOR DE CAÇAMBAS (FLS. 35);
- FABRICAÇÃO DE PASSARELA DE ACESSO ÀS VÁLVULAS DO DOSADOR SCHENK (FLS. 37);
- MATERIAL ELÉTRICO DE MONTAGEM PARA A INDIVIDUALIZAÇÃO DA ALIMENTAÇÃO DE CALCÁRIO DO MOINHO CRU (FLS. 38);
- CABO/ CANTONEIRA/ BLOCO TEL (FLS. 38);
- CABOS, ELETRODUTOS, CURVAS DE AÇO, CONDULETE, BUCHAS DE FERRO, ABRAÇADEIRA, CONDUITES, CAIXAS DE PISO DE PVC, DISJUNTORES, RELÉS E ESTRUTURAS METÁLICAS PARA FABRICAÇÃO DO MISTURADOR CIMENTO ESCÓRIA (FLS. 38);
- PLATAFORMA DE DUTOS (FLS. 38).

PELA DISCRIMINAÇÃO ACIMA, CONCLUI-SE QUE OS MATERIAIS FORAM EMPREGADOS NA CONSTRUÇÃO DE ESTRUTURAS DE SUSTENTAÇÃO E DE ACESSO A EQUIPAMENTOS. ASSIM, ESTÃO INCORPORADOS AOS IMÓVEIS. POR ISSO, FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS, NOS TERMOS DO ART. 1º, INCISO II, ALÍNEA "A" C/C O INCISO III DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01/98. CONSEQUENTEMENTE, NÃO GERAM DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO.

A AUTUADA INFORMA QUE O DISJUNTOR TRIPOLAR PARA CHAVE AUXILIAR LATERAL É PARTE INTEGRANTE DA SUBESTAÇÃO ELÉTRICA DA FÁBRICA, E FAZ PARTE DAS OBRAS DE INFRAESTRUTURA NECESSÁRIAS PARA O RECEBIMENTO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DE PRODUÇÃO. IDÊNTICA SITUAÇÃO À DO "TRANSFORMADOR PARA O SISTEMA DE ENERGIA ELÉTRICA DA FÁBRICA". PORTANTO, NÃO SÃO BENS DO ATIVO PERMANENTE PASSÍVEL DE CRÉDITO DO ICMS.

QUANTO AO DOSADOR SCHENK, É INCONTROVERSO QUE ELE FAZ PARTE DO SISTEMA QUE INJETA OS COMBUSTÍVEIS NO FORNO DE CLÍNQUER. PORÉM, OS CRÉDITOS ESTORNADOS REFEREM-SE À FABRICAÇÃO DA PASSARELA DE ACESSO ÀS VÁLVULAS DO DOSADOR, POIS É CERTO QUE SE TRATA DE CONSTRUÇÃO DE ESTRUTURAS DE ACESSO A EQUIPAMENTOS E NÃO GERA CRÉDITO DE ICMS.

TAMBÉM O MATERIAL ELÉTRICO, UTILIZADO PARA A INDIVIDUALIZAÇÃO DA ALIMENTAÇÃO DO MOINHO, NÃO DÁ DIREITO AO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO POR SER UTILIZADO EM OBRAS DE INFRAESTRUTURA (INSTALAÇÕES ELÉTRICAS) NECESSÁRIAS PARA O RECEBIMENTO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DE PRODUÇÃO.

**RELATIVAMENTE AOS DEMAIS CRÉDITOS ESTORNADOS PELO FISCO NA APLICAÇÃO "CONSTRUÇÃO", COMO OS CABOS, CANTONEIRAS, ELETRODUTOS, DISJUNTORES, CURVAS DE AÇO, BUCHAS, ABRAÇADEIRAS, MATERIAL ELÉTRICO E ESTRUTURAS**

**METÁLICAS, É DE FÁCIL PERCEPÇÃO QUE TAIS BENS ESTÃO VINCULADOS A OBRAS DE INFRAESTRUTURA DA INDÚSTRIA, NECESSÁRIAS PARA O RECEBIMENTO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DA AUTUADA.**

O FISCO FOI FIEL, NO ANEXO I DO RELATÓRIO FISCAL, À DISCRIMINAÇÃO FEITA PELA AUTUADA NO LIVRO CIAP. POR CONSEQUENTE HÁ PERFEITA CONSONÂNCIA ENTRE OS MATERIAIS INFORMADOS PELA AUTUADA E AQUELES ANALISADOS PELO FISCO. PORTANTO, SÃO CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS.

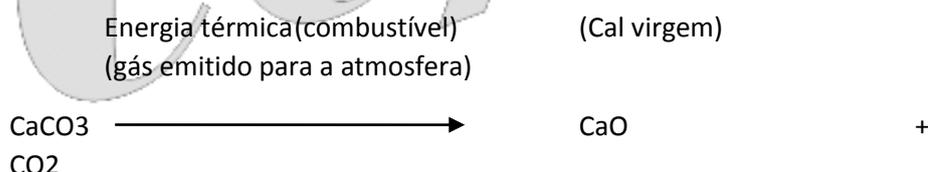
(DESTACOU-SE).

Corretas, portanto, as exigências relativas ao estorno do crédito do ICMS referente às aquisições dos **bens destinados à construção/reforma/ampliação e reforma parcial (manutenção)**, por se enquadrarem como obras de infraestrutura, portanto, alheios à atividade da Contribuinte.

No tocante ao **ventilador de eletrofiltro e o eletrofiltro**, registra-se que tais itens são considerados bens alheios à atividade do estabelecimento, uma vez que não desenvolve qualquer ação no processo industrial propriamente dito (na industrialização de cal), pois têm a função precípua de evitar a dispersão, na atmosfera, de partículas poluentes, reduzindo o impacto ambiental, conforme se depreende dos seguintes excertos da descrição do processo produtivo da empresa autuada (extraídos do documento de fls. 173/182).

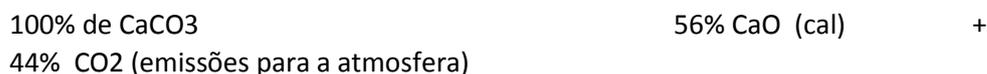
### Descrição do fluxo de processo

O calcário é a matéria-prima principal no processo de fabricação de cal virgem. O processo químico principal é o seguinte:



#### **(Calcário)**

O balanço de massa se dá da seguinte forma:



O calcário é inserido no forno numa granulometria entre 25 e 60mm através do **pré-aquecedor**. O sistema de alimentação do calcário é feito através de 12 empurradores hidráulicos que se alternam de forma temporizada para dar o valor desejado de produção em toneladas por hora.

Este calcário desce por gravidade através do pré-aquecedor até atingir o **forno** de calcinação. Como o forno está girando e este tem uma inclinação de 3,5%, o calcário vai sendo conduzido e trocando calor com os gases quentes vindos em sentido oposto ao calcário. O queimador de combustíveis é colocado no forno no lado oposto à entrada do calcário. Desta forma, o calcário

segue em contra corrente aos gases quentes gerados pela queima do coque. Essa troca térmica fornece energia para o processo de calcinação (descarbonatação do calcário).

Em seguida a cal é descarregada por gravidade no **resfriador da cal**. Um ventilador (533-VE2) sopra por baixo do resfriador para resfriar a cal e recuperar energia térmica novamente para dentro do forno(ar quente).

Depois de resfriada a cal, esta é transportada para o sistema de **beneficiamento** (peneiramento) para separar a cal em várias granulometrias e colocá-las em silos de estocagem separadamente. Abaixo de cada silo temos os sistemas de **carregamento** da cal em caminhões.

Os gases quentes gerados pela queima do combustível são conduzidos pelo exaustor do forno(533-VE1) em sentido contrário a saída da cal e levados do forno até o **filtro eletrostático**. O filtro irá separar o pó dos gases, recuperando este material como cal e emitindo o gás limpo de poeiras para a atmosfera.

### Características e funções das etapas do processo:

#### Eletrofiltro:

O filtro eletrostático tem duas funções importantes no processo de fabricação da cal. Primeiramente ele recupera as poeiras de cal que são captadas na corrente de gases. Esta cal fina recuperada é vendida também como um produto do processo de fabricação.

Outra função importante é o desempoeiramento dos gases vindos do forno que são emitidos para a atmosfera. Desta forma, o filtro também é responsável por evitar a emissão de poluentes particulados no meio ambiente.

(...) (Grifos acrescidos).

Como se verifica o Eletrofiltro pode ser considerado como um sistema que participa de atividade integrada ao processo produtivo, por razões de ordem legal (Lei nº 6.938/81 - Política Nacional do Meio Ambiente), não se encontrando, porém, intrinsecamente relacionado com a produção de cal, que é atividade da Impugnante.

Por essa razão, tais itens também não geram direito a crédito do imposto.

Ressalta-se que a Impugnante especificamente sobre o eletrofiltro sustentou que sem o referido sistema o forno de calcinação sequer poderia ser ligado, pois tal fato afetaria a sua própria operacionalização. Além disso, deixou consignado que os filtros também acumulam um “subproduto” denominado pré-cal, com aproveitamento econômico, conforme notas fiscais que anexa às fls. 362/368.

A Fiscalização, por sua vez, discorre sobre esta alegação da Impugnante aos seguintes fundamentos, em síntese:

Uma vez superado esse ponto, importa lembrar que em sua resposta ao Despacho e à Manifestação Fiscal subsequente, o impugnante destacou o seu pretensão direito de ter os créditos de ICMS do equipamento filtro – filtro eletroestático aproveitados, uma vez ele pertencer ao seu Ativo Imobilizado e participar da

produção da mercadoria vendida sob a designação de Pré-cal. Aproveitou ainda para juntar cópias de documentos fiscais retratando as operações de venda desse produto.

Pois bem, mais uma vez repetimos: não questionamos o caráter de Ativo Imobilizado do equipamento, mas tão somente afirmamos a sua característica de Bem Alheio ao Estabelecimento e a conseqüente impossibilidade do aproveitamento dos créditos de ICMS vinculados à operação de sua aquisição.

E em virtude da alegação acerca da participação do Filtro na produção da indústria, chamamos a atenção para o seguinte:

A função primazial do Filtro é exercer o controle ambiental quanto à emissão de partículas poluentes na atmosfera, dentre elas, a Pré-cal. O filtro está alocado em linha marginal à da produção da cal.;

O produto Pré-cal é tão somente um resíduo do processo de fabricação da cal, e sua participação na economia da empresa não apresenta relevância, tal como demonstra a relação entre a quantidade produzida e a receita gerada, apresentada na tabela abaixo: (...)

Cabe destacar que o fato de haver comercialização dessa parcela dos resíduos captados, no caso a “pré-cal”, questão não contestada pelo Fisco, não é suficiente para se afirmar que o sistema em questão participe do processo produtivo propriamente dito, pois sequer esses resíduos (pré-cal) recolhidos nos filtros voltam a ser utilizados como insumo no processo produtivo, como se depreende da alegação da própria Defesa.

Ainda que se admitisse algum tipo de reaproveitamento do material captado no processo produtivo, tal fato em nada modificaria o feito fiscal, pois esse aproveitamento de materiais nocivos no processo produtivo não ocorreria de forma contínua, cíclica e automática (*que induziria à conclusão de que o sistema participaria do processo de produção*).

Assim, uma vez que, ainda que essencial, por força de ordem legal (para fins de controle ambiental), o sistema em análise não desenvolve qualquer ação no processo industrial propriamente dito (na industrialização da cal), pois, repita-se, tem a função precípua de evitar a dispersão, na atmosfera, de partículas nocivas, reduzindo o impacto ambiental.

Corroborando esse entendimento a decisão consubstanciada no Acórdão nº 18.764/10/2ª, dentre outras (Acórdãos nºs 18.764/10/2ª e 20.093/13/2ª), que classifica os bens destinados à preservação ambiental, no caso os “Sistemas de Despoeiramento”, como bens alheios à atividade industrial, *in verbis*:

**ACÓRDÃO Nº 18.764/10/2ª**

**EMENTA (PARCIAL):**

“CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. CONSTATOU-SE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE FIM DO ESTABELECIMENTO, NOS TERMOS DO ART. 1º, INCISO IV DA IN DLT 01/98. INFRAÇÃO PARCIALMENTE CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO XIII DA PARTE GERAL DO RICMS/02. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELA FISCALIZAÇÃO. DEVE-SE, AINDA, EXCLUIR AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AOS EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA: "A) PREPARAÇÃO E MANUSEIO DAS MATÉRIAS-PRIMAS" E "B) MOAGENS DO CLINQUER E DEMAIS MATÉRIAS-PRIMAS" (RESPOSTAS AO QUESITO 2.B DA IMPUGNANTE), OBSERVANDO-SE QUE, **NO CONCEITO DE EQUIPAMENTOS, NÃO ESTÃO COMPREENDIDOS OS BENS DESTINADOS À PRESERVAÇÃO AMBIENTAL**, INFRAESTRUTURA, CONSTRUÇÃO DE PRÉDIO, EDIFICAÇÃO, FUNÇÃO ESTRUTURAL, SUPORTE, FIXAÇÃO, ARRUAMENTO, PASSARELAS, CORRIMÃOS, ILUMINAÇÃO, RODAPÉ, COBERTURA (JUSTIFICATIVAS CONSTANTES DO LAUDO PERICIAL PARA SE CONSIDERAR O BEM COMO ALHEIO À ATIVIDADE FIM DO CONTRIBUINTE). CORRETAS, EM PARTE, AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS CORRESPONDENTES MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA CAPITULADAS, RESPECTIVAMENTE, NOS ARTS. 56, II E 55, XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.” (GRIFOU-SE)

Foram, também, corretamente estornados créditos do imposto relativos a materiais que se enquadram nas seguintes categorias, dentre outras:

→ **Equipamentos de Proteção Individual (EPI) e Uniformes de funcionários:**

Como o próprio nome indica, os equipamentos de proteção individual (EPI) não desempenham qualquer ação no processo produtivo, não gerando, pois, direito a créditos do ICMS.

Da mesma forma, os uniformes dos funcionários não fazem jus ao creditamento do imposto a eles relativos.

→ **Produtos de limpeza:**

No tocante aos materiais de limpeza, cujos créditos do imposto foram estornados, os quais são utilizados na indústria/manutenção, a Fiscalização os classificou, corretamente, como materiais de uso e consumo.

Pela própria natureza desse tipo de produto, percebe-se nitidamente que os mesmos não se enquadram na definição de produto intermediário dada pelas normas retro.

Esse entendimento é corroborado pela resposta dada pela SUTRI/MG à Consulta de Contribuinte nº 128/00, *in verbis*:

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 128/2000**

PTA Nº 16.000047689-70

CONSULENTE: Maroca & Russo Indústria e Comércio Ltda.

ORIGEM: Rio Casca - MG

ASSUNTO:

PRODUTO INTERMEDIÁRIO - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO - Somente o ICMS relativo à aquisição de produtos intermediários, assim entendidos, aqueles consumidos ou integrados ao produto final na condição de elementos indispensáveis a sua composição, ensejará direito ao crédito, nos termos do subitem 2.2, § 1º, art. 66, Parte Geral do RICMS/96.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, do ramo de laticínio, informa que tem por atividade a produção de doces, ração para animais, embalagem para uso próprio, comercialização de materiais e ferramentas para agricultura e pecuária, produtos veterinários, fertilizantes, sementes e adubos.

Declara que, no desenvolvimento de suas atividades, adquire diversas mercadorias para serem utilizadas diretamente no processo industrial e que tais mercadorias são indispensáveis à obtenção do efeito bactericida na produção e da qualidade dos seus produtos.

Afirma, ao final de sua exposição, que tem aproveitado créditos referentes à aquisição de produtos para higienização no seu processo produtivo.

Isso posto,

CONSULTA:

1 - O consumo de produto na linha de fabricação ou a integração de material ao produto final gera crédito do ICMS, conforme subitem 2.2, § 1º, art. 66, Parte Geral do RICMS/96.

2 - No citado dispositivo estão compreendidas as matérias-primas e produtos intermediários consumidos na linha de produção?

3 - O ICMS relativo à aquisição de material de higienização utilizado na linha de produção da Consulente gera direito a crédito?

RESPOSTA:

1, 2 e 3 - O subitem 2.2, § 1º, art. 66, Parte Geral do RICMS/96 estabelece que são compreendidos entre as

matérias-primas e produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou que integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição.

O dispositivo aponta claramente para aqueles materiais que são imprescindíveis à fabricação de um produto novo, ou seja, aqueles cuja presença ou participação na obtenção desse produto poderá ser comprovada.

Não é o caso de produtos químicos utilizados na limpeza, higienização ou esterilização de vasilhames, equipamentos ou instalações industriais.

Assim, o ICMS relativo à aquisição de tais produtos, que são de uso e consumo pelo que se deduz da exposição, não implica créditos na apuração do imposto da Consulente, que somente poderá aproveitá-los a partir de 01/01/2003, conforme inciso I, art. 33 da Lei Complementar N.º 87, de 13/09/96. (Grifou-se).

Acrescente-se que há decisões do TJ/MG sobre matéria similar à ora apreciada, a exemplo dos Embargos Infringente na Apelação Cível nº 20.184/4 de 22/08/91, conforme trecho do voto abaixo reproduzido:

EMBORA INDISPENSÁVEIS AO PROCESSO PRODUTIVO OS PRODUTOS DE LIMPEZA E DESINFECÇÃO, NÃO GERAM CRÉDITOS APROVEITÁVEIS AO ABATIMENTO DO ICM. AFIRMA O PROLATOR DO VOTO MINORITÁRIO QUE A INDISPENSABILIDADE DOS PRODUTOS DE LIMPEZA NO PROCESSO INDUSTRIAL TORNA-SE IRRELEVANTE À CARACTERIZAÇÃO DO DIREITO AO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, PORQUE TAIS PRODUTOS (DETERGENTES E SIMILARES) NÃO PODEM SER CONSIDERADOS INTERMEDIÁRIOS NA OBTENÇÃO DE BEBIDAS E REFRIGERANTES, POR ISSO NÃO OS CONSIDERANDO PARA O CÔMPUTO FINAL DO PRODUTO PARA GERAR O CRÉDITO DE ICM, FUNDADO NO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE.

(...)

**A INDISPENSABILIDADE DOS PRODUTOS (DETERGENTES E SIMILARES) PARA O PRODUTO FINAL É IMPERTINENTE PARA EFEITO DE RECONHECER-SE DIREITO DE CRÉDITO DO ICM RECOLHIDO NA AQUISIÇÃO DE DITOS PRODUTOS.**

**TAIS PRODUTOS SÃO BENS DE CONSUMO PARA O ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL DA EMBARGADA, MAS NÃO PODEM GERAR O DIREITO DE CRÉDITO.**

O DIREITO DE ABATIMENTO, PARA EFEITO DE NÃO-CUMULATIVIDADE, DIZ RESPEITO AO CRÉDITO QUE SE LIMITE À AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA OU MATERIAL SECUNDÁRIO QUE SE INTEGRA FINALMENTE NO PRODUTO RESULTANTE DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, NÃO COMO AQUI, ONDE EMBORA INDISPENSÁVEIS PARA A INDÚSTRIA DA EMBARGADA,

NÃO INTEGREM O PRODUTO, AQUELES PRÓPRIOS DE LIMPEZA, AINDA QUE NECESSÁRIOS PARA A LAVAGEM DE VASILHAME. (GRIFOS ACRESCIDOS).

Nos mesmos termos dos pronunciamentos transcritos acima, em decisão mais recente, o mesmo Tribunal, decidiu no Processo 1.0433.98.000323-3/00, Acórdão de 14/10/04, pela inadmissão do aproveitamento dos créditos relacionados com a aquisição de soda cáustica, sabões, detergentes e lubrificantes utilizados na lubrificação de máquinas, bem como na limpeza e higienização de vasilhames e equipamentos, utilizados por estabelecimento industrial fabricante de refrigerantes, postulando que os produtos são utilizados em fases preparatórias do processo produtivo, linha marginal e independente à linha de produção, sem nenhuma aplicação no processo central de produção.

→ **Produtos Utilizados em LABORATÓRIO/ESCRITÓRIO:**

Os produtos de laboratórios e de escritório não geram direito a créditos do ICMS, uma vez que empregados em linhas marginais ou independentes da linha central de produção, ou seja, não exercem nenhuma ação intrínseca no processo produtivo propriamente dito (participação intrínseca na industrialização de cal, no caso da Impugnante).

Destaca-se que, de acordo com a Instrução Normativa nº 01/86, **os produtos utilizados em laboratórios** são considerados materiais de uso e consumo, uma vez que empregados em linhas marginais ou independentes da linha central de produção.

A SEF/MG, por meio de seu órgão consultivo, já se pronunciou a respeito da mesma matéria, como, por exemplo, na Consulta de Contribuinte nº 127/99, na qual **os produtos utilizados em laboratórios foram considerados como de “uso e consumo”**, assim como aqueles utilizados no tratamento de água, em caldeiras ou em torres de resfriamento, entre outros, *verbis*:

**Consulta de Contribuinte nº 127/99**

**Ementa (Parcial):**

“PRODUTO INTERMEDIÁRIO – Fica impedido o aproveitamento de crédito do ICMS, referentes às aquisições de produtos químicos não consumidos e nem integrados ao produto final, na condição de elemento indispensável à sua composição, conforme o disposto do art. 66, § 1º, subitem 2.2, Parte Geral, RICMS/96.”

**Exposição:**

“A Consulente, atuando no ramo se atividade de indústria de laticínios, apurando o imposto pelo sistema de débito/crédito e comprovando as suas saídas através da emissão de notas fiscais, informa que em seu processo produtivo recebe o leite ‘in natura’ e que, após a sua industrialização, resulta nos seguintes produtos: leite pasteurizado, leite longa vida,

requeijão (barra e cremoso), doce de leite (barra e pastoso), manteiga, queijo mozzarella e iogurte.

Alega que para a consecução de seu objetivo industrial, utiliza-se, basicamente, de dois equipamentos imprescindíveis ao seu processo:

1 - Caldeira na qual são consumidos produtos químicos, tais como: aditivos Q-11, K-11 e 12, K-37, Moly-401, CA-100, Hidrogon-100, T-512, Dispersan-S e Q-13, **insumos básicos que agem no tratamento da água** em ebulição, inibindo ou eliminando a presença de calcário, substância que em contato com a água consumida na produção de laticínios, fatalmente prejudicaria a qualidade, podendo até mesmo comprometer o consumo do produto final.

2 - Torre de resfriamento onde, da mesma forma, são consumidos outros produtos químicos, tais como: Bram-111, Plex-N, Bactrol-2, TR-200, substâncias que inibem a existência de lodo e a formação de mofo, cujo contato com o produto lhe prejudicariam a qualidade para o consumo humano.

Esclarece que os seus produtos são, por força de lei federal, submetidos a inspeção, sem a qual não podem considerar-se aptos para o consumo humano. Dessa forma, antes da inspeção final, que poderá inclusive rejeitar o produto, passa, através de amostragem, por análise laboratorial onde são consumidos, ainda, outros produtos químicos, como álcool hidratado, ácido sulfúrico, soda cáustica, etc..

Finaliza dizendo que todos os produtos citados são necessários e imprescindíveis à obtenção do produto final, e são consumidos e/ou integram o produto ou se exauram completamente em contato direto com ele.

Isso posto,

**Consulta:**

1) Poderá se creditar do ICMS corretamente destacado nas notas fiscais que acobertam as aquisições desses produtos?

2) Caso afirmativo, poderá o ICMS, objeto de destaque nas notas fiscais emitidas em períodos pretéritos, ser utilizado extemporaneamente, acrescido de atualização monetária?

**Resposta:**

[...]

Por outro lado, **os produtos químicos utilizados, tanto na caldeira quanto na torre de resfriamento, no processo de tratamento da água**, inibindo ou

eliminando a presença de calcário, lodo e a formação de mofo, **não se caracterizam como produtos intermediários.**

Dessa forma, fica impedido o aproveitamento de crédito do ICMS referentes às aquisições dos produtos citados na exposição, tendo em vista que os mesmos não são consumidos e nem integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, conforme se depreende da leitura do art. 66, § 1º, subitem 2.2, Parte Geral, RICMS/96... (Grifos acrescidos).

Esse mesmo entendimento está expresso no Acórdão nº 3.809/12/CE, o qual reflete o entendimento consagrado deste Órgão Julgador sobre o tema, que também classifica como materiais de uso e consumo os produtos químicos utilizados em laboratórios. Confira-se:

**ACÓRDÃO Nº 3.809/12/CE**

“... PORTANTO, NOS TERMOS DA PLANILHA DEMONSTRATIVA ACOSTADA ÀS FLS. 1.643/1.667, ELABORADO APÓS A RÉTIFICAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, OS CRÉDITOS GLOSADOS SE RESTRINGIRAM, BASICAMENTE ÀS AQUISIÇÕES DE ALGUNS PRODUTOS (E SIMILARES), BASEADA NA INFORMAÇÃO RELATIVA AO LOCAL DE UTILIZAÇÃO, DESCRIÇÃO E FUNÇÃO/FINALIDADE DE CADA UM DELES.

EM RELAÇÃO A ESSES PRODUTOS, PODEM SER FEITOS OS SEGUINTE COMENTÁRIOS ADICIONAIS:

(...)

- MATERIAIS DIVERSOS PARA TESTES E CONTROLE DE QUALIDADE (UTILIZADOS EM LABORATÓRIOS):

**SÃO PRODUTOS UTILIZADOS EM LABORATÓRIOS PARA TESTES E CONTROLE DE QUALIDADE, OU SEJA, EM LINHA MARGINAL AO PROCESSO PRODUTIVO.**

COMO BEM SALIENTA O FISCO, É IMPOSSÍVEL CONSIDERAR O LABORATÓRIO DE TESTES E CONTROLE DE QUALIDADE COMO INTEGRANTE DA LINHA DE PRODUÇÃO OU QUE OS PROCEDIMENTOS ALI EFETUADOS PERTENÇAM A ALGUMA ETAPA DE PRODUÇÃO DE TRANSFORMAÇÃO DA CANA-DE-AÇÚCAR EM ÁLCOOL. O QUE EVENTUALMENTE PASSA PELO LABORATÓRIO SÃO AMOSTRAS DO PRODUTO EM ELABORAÇÃO OU DO PRODUTO FINAL.

DIANTE DO ACIMA EXPOSTO, **CONCLUI-SE QUE OS PRODUTOS UTILIZADOS NA ESTAÇÃO DE TRATAMENTO DE ÁGUA, NA DESMINERALIZAÇÃO, NAS CALDEIRAS, NAS TORRES DE RESFRIAMENTO, NOS PRÉ-EVAPORADORES, NA MANUTENÇÃO E LIMPEZA DE EQUIPAMENTOS E NOS LABORATÓRIOS DEVEM SER CONCEITUADOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO, UMA VEZ CONSUMIDOS EM LINHAS MARGINAIS AO PROCESSO PRODUTIVO.**

SEM CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO EM ELABORAÇÃO...  
(GRIFOU-SE)

→ **LUBRIFICANTES:**

Os óleos lubrificantes não se enquadram no conceito de produto intermediário por servirem apenas para a conservação e manutenção de maquinário.

→ **SERVIÇO DE TRANSPORTE DE FUNCIONÁRIOS:**

No tocante ao transporte de empregados, registra-se que a legislação tributária mineira regula o creditamento do ICMS relativo aos serviços de transporte por meio das vedações a ele impostas. Nos termos das subalíneas “a.2” e “a.3”, inciso IV, art. 70 do RICMS/02, é vedado o aproveitamento do imposto, a título de crédito, quando os serviços de transporte recebidos pelo tomador não forem utilizados na comercialização de mercadorias ou no processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia elétrica.

Assim, a caracterização da utilização do serviço de transporte no processo de produção referido relaciona-se com o transporte de mercadorias (matéria-prima, produto intermediário, material de embalagem ou bem destinado ao ativo permanente), cuja entrada também propicia o aproveitamento do respectivo crédito, cumprindo, desse modo, a condição de a respectiva prestação ser utilizada no processo industrial.

Dessa forma, para fins de disciplina do ICMS, a locomoção dos funcionários até o estabelecimento não atende o requisito exigido no regulamento do imposto, não sendo permitida a apropriação de crédito relativo ao serviço de transporte referido.

No tocante aos demais materiais objeto do estorno dos créditos de ICMS, esta Câmara de Julgamento acompanha o entendimento fiscal, uma vez que eles não preenchem os requisitos para fins de creditamento do imposto.

Assim sendo, afigura-se correta a glosa dos créditos efetuada pela Fiscalização, uma vez que os créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo e mercadorias/bens/serviços alheios à atividade do estabelecimento são expressamente vedados pela legislação de regência do imposto, nos termos do art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02.

Portanto, correta a recomposição da conta gráfica com o estorno dos créditos de ICMS que resultou em redução do saldo credor do ICMS. Correta, também, a exigência da Multa Isolada prevista capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado.

Repita-se que foi exigida apenas a citada penalidade isolada, tendo em vista que, após a recomposição da conta gráfica do ICMS, apurou-se somente saldo credor.

A recomposição da conta gráfica do ICMS, efetuada pela Fiscalização nos presentes autos, era procedimento fiscal previsto no art. 194, inciso V do RICMS/02 até 31/01/15, vigente, portanto, quando da lavratura do presente Auto de Infração - AI. Confira-se:

Art. 194. Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

**Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015 - Redação original:**

V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;

No tocante a exigência da penalidade isolada, sustenta a Impugnante a impossibilidade da aplicação de uma penalidade acessória sem que tenha havido o descumprimento de uma obrigação principal conexa (uma vez que no período fiscalizado não foi encontrada a falta de pagamento do ICMS, ou seja; não tendo havido o descumprimento da obrigação principal, não se pode falar em descumprimento de uma obrigação que lhe é acessória).

E que a exigência de multa isolada, sem que tenha existido o não pagamento do imposto, acaba por ter um caráter nitidamente confiscatório.

Contudo, cabe esclarecer que, no tocante à alegada falta de dano ao erário, em decorrência do estorno de crédito ter resultado apenas em redução do saldo credor, os impostos sujeitos à recuperação, como o ICMS, resultam em direito do contribuinte em face do Estado, de forma que o estorno dos créditos indevidamente aproveitados, como no caso em exame, pode levar à falta de recolhimento do imposto em momento futuro.

Ademais, a conduta apenada é a de apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, fato demonstrado na presente autuação fiscal.

Também, não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos determinados pela Lei nº 6.763/75.

O Auto de Infração foi lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias, às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, uma vez que não compete a este órgão julgador “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”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencido o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor), que o julgava parcialmente procedente, para excluir as exigências fiscais relativas ao aproveitamento de crédito dos itens ventilador do eletrofiltro e eletrofiltro. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Cláudia Horta de Queiroz e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Andréia Fernandes da Mota e Sérgio Luiz Pessoa.

**Sala das Sessões, 31 de março de 2016.**

**Carlos Alberto Moreira Alves  
Presidente / Revisor**

**José Luiz Drumond  
Relator**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	20.977/16/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000250941-12	
Impugnação:	40.010137616-09	
Impugnante:	Unical-União Produtora de Cal Ltda.	
	IE: 001019597.00-39	
Proc. S. Passivo:	Cláudia Horta de Queiroz	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

A Autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2009, relativos a entradas de bens/materiais caracterizados como alheios à atividade do estabelecimento ou de uso e consumo, cujos créditos do imposto foram lançados no CIAP e no RAICMS (Anexos 3, 4 e 5) ou lançados diretamente no livro de Registro de Entradas (Anexo 6).

Não obstante, a divergência entre o voto ora exarado e os votos majoritários dá-se apenas nos itens “VENTILADOR DE ELETROFILTRO e ELETROFILTRO”, tendo em vista as premissas a seguir defendidas.

A Autuada argumenta que a finalidade do Ventilador de Eletrofiltro e Eletrofiltro não são só ecológicas

Aduz que parcela de sua produção é recuperada com a utilização destes dois equipamentos específicos.

Argumenta, ainda, que integram etapa essencial no seu processo de industrialização e participa efetivamente na otimização do aproveitamento de sua matéria-prima principal.

Para deslinde da questão, é necessário verificar se os equipamentos em referência são utilizados para a consecução das atividades da empresa.

É cediço que a necessidade de instalação do eletrofiltro e ventilador de eletrofiltro ocorre, também por questões ambientais, mas não se deixa de vislumbrar o aumento da produção.

Acertadamente, reconhece o Fisco que a utilização do mesmo gera também um efeito secundário, de recuperação de parte da produção que seria lançada na atmosfera (o que ocorre normalmente na maior parte dos filtros industriais antipoluentes).

Por óbvio, estes elementos retornam ao processo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Noutro giro, é igualmente fácil perceber que a instalação do eletrofiltro tem por motivação o atendimento de necessidades ambientais e o equipamento não é destinado à produção do cimento, sendo, portanto, utilizado marginalmente no referido processo.

Apesar do objetivo primário da instalação deste equipamento ser o cumprimento de obrigações de natureza ambiental, não se pode concordar com a posição extrema do Fisco de entendê-lo como um sistema alheio à atividade do estabelecimento.

Diante do exposto, não há dúvidas de que o eletrofiltro seja empregado numa atividade, que, mesmo em sendo considerada como marginal, seria plenamente relacionada à precípua, de produção da Autuada; portanto, envolvida na consecução da de sua atividade precípua.

Poder-se-ia considerar o sistema como sendo alheio, caso fosse aplicado, por exemplo, num refeitório, numa cozinha ou nos vestiários.

No caso presente deve ser aplicado o que estabelece o art. 70, § 3º do RICMS/02, c/c a IN DLT/SRE nº 01/98, no art. 1º, II, “c” *in verbis*:

### **RICMS/02**

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

(...)

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

### **IN DLT/SRE nº 01/98**

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

(...)

**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.** (Grifou-se)

Assim, resta inequívoco o direito ao crédito de ICMS nas aquisições dos específicos bens classificados no ativo permanente imobilizado (ventilador do eletrofiltro e eletrofiltro).

**Sala das Sessões, 31 de março de 2016.**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Conselheiro**