

Acórdão: 24.562/23/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002550048-83  
Impugnação: 40.010155062-40  
Impugnante: Companhia de Cimento Campeão Alvorada - CCA  
IE: 002509732.06-97  
Proc. S. Passivo: Rodrigo Henrique Pires/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS de bens destinados ao ativo permanente alheios à atividade do estabelecimento, portanto, em desacordo ao previsto no art. 70, inciso XIII do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no Art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no Art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei 6.763/75.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO -** Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso III do ICMS/02. Exigências de ICMS, da multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do imposto em razão de aproveitamento indevido de créditos de ICMS (inclusive extemporâneos), mediante lançamentos no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), no período de 01/01/18 a 31/12/20, relativos a materiais de uso e consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento.

O Fisco subdividiu as infrações da seguinte forma:

a) aproveitamento indevido de créditos de ICMS vinculados à aquisição de bens, componentes, partes e peças de máquinas e equipamentos alheios à atividade do estabelecimento;

b) aproveitamento indevido de créditos de ICMS vinculados à aquisição de componentes/partes e peças de máquinas e equipamentos destinados a uso e consumo do estabelecimento, uma vez que não se enquadram no conceito de imobilizado a que

se refere o disposto no art. 66, § 6º, inciso I, do RICMS/02, e/ou foram utilizados para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem, nos termos do § 13 do citado artigo;

c) aproveitamento indevido e extemporâneo de créditos de ICMS no mês de setembro de 2018 relativos à aquisição de bens/componentes/partes e peças de máquinas e equipamentos alheios à atividade do estabelecimento ou à aquisição de componentes/partes e peças de máquinas e equipamentos destinados a uso e consumo do estabelecimento, uma vez que não se enquadram no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, inciso I, do RICMS/02, e/ou foram utilizados para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem, nos termos do § 13 do citado artigo.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 295/323, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 410/448.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 450/509, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência do lançamento.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CCMG decorre do disposto no art. 146, parágrafo único, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, c/c inciso II do art. 2º da Resolução nº 5589 de 08/07/22.

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão no dia 03/05/23, indefere o pedido de adiamento do julgamento, conforme págs. 515.

---

## ***DECISÃO***

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

### **Da Preliminar**

#### **1. Da Arguição de Nulidade do Lançamento – “Deficiência de Fundamentação (art. 142 do CTN)”**

A Impugnante afirma que *“o Auto de Infração atrelado deve ser cancelado, em primeiro lugar, porque padece de vício material insanável decorrente da motivação deficiente do lançamento. A Fiscalização não descreveu adequadamente os fatos que a levaram a concluir pelo suposto aproveitamento indevido dos créditos de ICMS. Ao contrário, deduziu fundamentação que, além de insuficiente, em diversos momentos é genérica e não especifica quais são as provas que efetivamente fundamentam a glosa do crédito de cada item que compõe a autuação”*.

Segundo a Impugnante, “em seu lacônico Relatório Fiscal, o Fisco se limitou a dizer que as glosas que compõe o Anexo 07 e 08 do Auto de Infração teriam se dado porque os itens classificados pela Impugnante como bens do ativo imobilizado (i) são ‘alheios à atividade do estabelecimento’; e porque (ii) não resultam ‘em aumento da vida útil (...) do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses’”.

Acrescenta que “em momento algum do seu Relatório Fiscal, os auditores estaduais definem o que seria, em seu entendimento, a linha principal de produção do cimento, ou mesmo, quais são as atividades da Impugnante que podem ser consideradas como ‘próprias do estabelecimento’. Ao contrário, o Fisco adotou a postura cômoda de afirmar, genericamente, para os itens relacionados ao primeiro fundamento indicado acima, que todos eles seriam aplicados em fases marginais ao processo produtivo da Impugnante, sem dar maiores esclarecimentos do porquê desse entendimento”.

No seu entender, “a inexistência de uma delimitação conceitual sobre o que seria, no entendimento da Fiscalização, a linha de produção principal do cimento impede que a Impugnante compreenda completamente as razões que justificam o lançamento, prejudicando o livre e constitucional direito ao contraditório. Afinal, para se falar que um item é aplicado em uma linha marginal ou em atividades de apoio e suporte à atividade produtiva é necessário, antes, delimitar qual é a área produtiva principal do contribuinte. Isto é, quais são as etapas que, se os itens fossem aplicados, confeririam o direito ao crédito do ICMS, fato não realizado pela fiscalização quando da lavratura da autuação”.

Salienta que, “como se não bastasse essa grave omissão, o Relatório Fiscal ainda foi silente sobre a metodologia adotada pela Fiscalização para averiguar a vida útil dos bens que dizem respeito ao segundo fundamento da autuação. Ou seja, o Auto de Infração foi omissivo sobre como o Fisco comprovou que os itens contabilizados nas subcontas de ativo imobilizado, pela Impugnante, não acresceriam a vida útil dos seus bens em mais de 12 meses (que é a condição imposta pela contabilidade e a legislação fiscal para um item ser tratado como ativo imobilizado)”.

Sustenta que “a falta de esclarecimentos a respeito dessa metodologia impede que a Impugnante entenda os parâmetros adotados pelo lançamento e, em última análise, que exerça o seu direito de defesa. Afinal, para que a Fiscalização pudesse afirmar, peremptoriamente, que as partes e peças de equipamentos adquiridos pela empresa, não acresceriam a vida útil do ativo imobilizado a que se integram em mais de 12 meses, ela precisaria indicar elementos objetivos que comprovassem esse fato. Por exemplo, documentos fiscais que comprovassem que a Impugnante substituiu e teve que adquirir novos desses itens em menos de um ano, ou mesmo estudos técnicos de engenharia que comprovassem que usualmente esses itens são substituídos em menos de 12 meses”.

Ressalta que “nenhum desses elementos, porém, foi apresentado no Relatório Fiscal e tampouco nas planilhas que acompanham o Auto de Infração. Ou seja, não há, em toda a autuação, qualquer esclarecimento que comprove, de forma objetiva, a infração que é imputada à Impugnante: ter contabilizado,

*equivocadamente, partes e peças de equipamentos, em suas contas de ativo imobilizado”.*

Assim, a seu ver, “*não há dúvidas, portanto, que ao não fundamentar adequadamente as supostas infrações cometidas pela Impugnante, a Fiscalização infringiu ao referido art. 142, do CTN, que exige que determinados requisitos materiais sejam observados para que se efetue o lançamento do crédito tributário, entre eles, a clareza na determinação da matéria tributável”.*

Pontua que, “*in casu, as deficiências de fundamentação apontadas acima, somadas às afirmações peremptórias de que os itens da autuação (i) são ‘alheios à atividade do estabelecimento’ e (ii) não resultam ‘em aumento da vida útil (...) do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses’, invertem indevidamente o ônus da prova do lançamento. Afinal, atribuem indevidamente à Impugnante o ônus comprovar que os itens da autuação dizem respeito às atividades de seu estabelecimento e acrescem a vida útil de seus ativos imobilizados em mais de 12 meses”.*

Requer, dessa forma, que “*seja reconhecida a absoluta nulidade do auto de infração, em razão da sua patenté e ilegal deficiência de fundamentação”.*

No entanto, ao contrário das alegações da Impugnante, **inexiste qualquer vício** no presente lançamento que possa acarretar a sua nulidade.

Nesse sentido, mostra-se necessária, inicialmente, a transcrição da íntegra do “Relatório Fiscal” anexado ao Auto de Infração, *in verbis*:

Relatório Fiscal

“... 2. PERÍODO FISCALIZADO

01 de janeiro de 2018 a 31 de dezembro de 2020.

3. TRABALHO DESENVOLVIDO

Verificação da escrituração e apropriação de crédito de ICMS decorrente da aquisição de bens, componentes, partes e peças de máquinas e equipamentos escriturados no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP perante a legislação vigente.

Verificação da correta apropriação de crédito de ICMS no Livro Registro de Apuração (Registro E111 – Crédito Extemporâneo CIAP), no mês de setembro/2018, perante a legislação vigente.

**4. IRREGULARIDADES APURADAS**

Constatou-se, mediante conferência nos arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital (EFD), documentos fiscais e informações prestadas pelo Contribuinte (Anexo 2) mediante intimações específicas (Anexo 1), no período de 01/01/2018 a 31/12/2020, a falta de recolhimento de ICMS no valor de R\$ ..., em razão:

**a) de aproveitamento indevido de créditos de ICMS** vinculados à aquisição de bens, componentes, partes e peças de máquinas e equipamentos **alheios à atividade do estabelecimento**;

**b) de aproveitamento indevido de créditos de ICMS** vinculados à aquisição de componentes/partes e peças de máquinas e equipamentos **destinados a uso e consumo do estabelecimento**, uma vez que não se enquadram no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, I, do RICMS/02, e/ou foram utilizados para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem, nos termos do § 13 do citado artigo;

**c) de aproveitamento indevido e extemporâneo de créditos de ICMS no mês de setembro de 2018** relativos à aquisição de bens/componentes/partes e peças de máquinas e equipamentos **alheios à atividade do estabelecimento ou à aquisição de componentes/partes e peças de máquinas e equipamentos destinados a uso e consumo do estabelecimento**, uma vez que não se enquadram no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, I, do RICMS/02, e/ou foram utilizados para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem, nos termos do § 13 do citado artigo.

**Os bens/componentes/partes e peças utilizados no controle de emissão de poluentes, subestação, análise química, laboratório, setor de expedição, proteção elétrica, monitoramento e manutenção preditiva e preventiva de outros equipamentos estão sendo considerados como alheios à atividade do estabelecimento.**

**Os demais bens/componentes/partes e peças destinados a manutenção diversas estão sendo considerados como uso ou consumo do estabelecimento** (vide Anexo 9), uma vez que foram aplicados na troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos, não resultando em aumento da vida útil prevista no ato de aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses, e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho.

**Os demais bens/componentes/partes e peças destinados a manutenção diversas estão sendo considerados como uso ou consumo do estabelecimento** (vide Anexo 7), uma vez que foram

aplicados na troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos, não resultando em aumento da vida útil prevista no ato de aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses, e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho.

Sendo assim, ficou caracterizada infração à legislação tributária mineira, nos termos do artigo 70, incisos III, XIII e §§ 3º e 5º da Parte Geral do RICMS/02.

**Exige-se da Autuada:**

- ICMS, apurado após estorno do crédito, no valor de R\$ ...;
- Multa de revalidação de 50% do ICMS, nos termos do artigo 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, no valor de R\$ ...;
- Multa isolada de 50% do valor do crédito apropriado indevidamente, conforme artigo 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, no valor de R\$ ...

**OBSERVAÇÕES:**

Tendo em vista que o valor efetivamente apropriado no Registro E111 é inferior ao valor informado no Registro G110 (Valor ICMS G110), no período de 01/01/2018 a 31/07/2018, conforme demonstrado no Relatório Cruzamento Registro E111 x G110 (Anexo 6.1), foi utilizada a proporcionalidade entre o valor informado no Registro G110 e o valor lançado no Registro E111 para efeito do estorno do crédito indevidamente aproveitado, conforme demonstrado na coluna “% do Estorno até julho/18” do Anexo 9.

O aproveitamento indevido e extemporâneo de créditos de ICMS no mês de setembro de 2018 relativos à aquisição de bens/componentes/partes e peças de máquinas e equipamentos alheios à atividade do estabelecimento ou à aquisição de componentes/partes e peças de máquinas e equipamentos destinados a uso e consumo do estabelecimento no valor de R\$ ... foi lançado no Registro E111 do mês de setembro/2018, não havendo informação no Registro G126 – Outros Créditos CIAP. Comunicado de Crédito Extemporâneo protocolizado na AF/Arcos em 11/10/2018 sob o nº 0488.

**5. INFRINGÊNCIAS**

**Lei Complementar nº 87**, de 13 de setembro de 1996:

- Art. 20, § 1º

- Art. 21, inciso III

- Art. 33, inciso I

**Lei nº 6.763**, de 26 de dezembro de 1975:

[...]

- Art. 31, inciso III

- Art. 32, inciso III

**RICMS/02**, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002:

- Art. 66, incisos II e X

- Art. 66, §§ 3º, 5º, 6º, 7º, 12 e 13

- Art. 69, caput

- Art. 70, incisos III, XIII, XVII e §§ 3º e 5º

- Art. 71, inciso III e § 1º

[...]

- Art. 195

**Instrução Normativa SLT nº 01, de 20 de fevereiro de 1986:**

- Incisos I, II, III e IV

**Instrução Normativa DLT/SRE nº 01, de 6 de maio de 1998:**

- Art. 1º, inciso II, alíneas “a” e “c”

**Instrução Normativa SUTRI nº 04, de 12 de novembro de 2013:**

- Art. 4º

## **6. PENALIDADES**

**Lei nº 6.763**, de 26 de dezembro de 1975:

- Art. 55, inciso XXVI

- Art. 56, inciso II

[...]

## **8. DOCUMENTOS INSERIDOS NO GRUPO “DOCUMENTOS DE INÍCIO DE AÇÃO FISCAL”:**

AIAF nº 10.000043579.03;

Comprovante de ciência do AIAF nº 10.000043579.03;

Termo de Intimação CCA\_Arcos0697\_CIAP\_planilha;

**Anexo 1:** 1-Intimação CCA\_Arcos0697\_CIAP\_planilha;

Ciência intimação CCA Arcos;

E-mail resposta intimação CCA;

**Anexo 2:** 2-Resposta intimação CCA\_Arcos\_CIAP;

(Código MD5: a4d49a6eeaaf069103ec3a623f39ec0e)

E-mail solicitando esclarecimentos CCA\_Arcos;

E-mail resposta da CCA\_Arcos aos esclarecimentos solicitados, com os seguintes anexos:

NF Entrada nº 17366 de 20/02/2018;

NF Entrada nº 80099 de 23/11/2018;

NF Entrada nº 812 de 23/01/2019;

NF Entrada nº 816 de 24/01/2019;

02.01\_Manual\_Liste de peças\_RotolockU; (referente NF 80099)

Gaiola\_Filtro\_Processos – Isofil; (referente NF 812 e 816)

Projeto\_Diagrama\_Painel BEUMER Paletizadora; (referente NF 17366)

Termo de Intimação Contabilização CCA\_0697;

Ciência Intimação Contabilização CCA\_0697;

E-mail resposta Intimação Contabilização CCA\_0697 com o anexo abaixo:

**Anexo 3:** 3-CIAP CCA Arcos\_Contabilização\_MD5\_

f4081b6ab48c5c4a86f09c3158760a09

Documentos relacionados ao Crédito Extemporâneo:

Comunicado Crédito Extemporâneo lançado no mês setembro/18 no valor de R\$ 86.518,12;

Intimação crédito extemporâneo\_Arcos\_0697;

E-mail resposta Intimação crédito extemporâneo\_Arcos\_0697;

**Anexo 4:** Resposta Intimação crédito extemporâneo\_Arcos\_0697

CIAP\_ACZ Crédito extemporâneo – com resposta para fisco;

E-mail resposta informações faltantes planilha crédito extemporâneo\_Arcos\_0697;

**Anexo 5:** Resposta planilha com informações faltantes crédito extemporâneo\_Arcos\_0697

CIAP\_ACZ Crédito extemporâneo – com resposta informações faltantes;

**9. DOCUMENTOS INSERIDOS NO GRUPO “AUTO DE INFRAÇÃO”:**

**Relatório Fiscal Complementar**

**Anexo 6:**

- 6.1 – Confronto Registros EFD E111 x G110;
- 6.2 – Registro EFD G125 – Movimentação de bem ou componente do ativo imobilizado;
- 6.3 – CIAP Sintético.

**Anexo 7:**

- 7.1 - Análise do Fisco quanto à admissibilidade do crédito aproveitado por item de nota fiscal;
- 7.2 – Crédito admitido pelo Fisco por item de nota fiscal e valor;
- 7.3 – **Crédito não admitido pelo Fisco por item de nota fiscal e valor.**

**Anexo 8:** 8 – Análise do Fisco quanto à admissibilidade do crédito aproveitado no Comunicado de Crédito Extemporâneo no mês de setembro/2018;

**Anexo 9:** 9 – Demonstrativo do Estorno Mensal;

**Anexo 10:**

- 10.1 – Demonstrativo Mensal do Crédito Tributário;
- 10.2 – Demonstrativo Anual do Crédito Tributário ...” (Grifou-se)

Observe-se que, antes mesmo da formalização do Auto de Infração, o Fisco intimou o estabelecimento autuado a apresentar todas as informações relativas aos produtos objeto da presente autuação (Anexos 1 a 5).

Nos Anexos 7 e 8 do presente processo foram reproduzidas as **informações detalhadas** prestadas pela Impugnante referentes aos mencionados produtos, dentre as quais destacam-se as abaixo indicadas:

- descrição do item;
- aplicação específica e detalhada, bem como local de aplicação (setor do estabelecimento) de cada item;
- tratando-se de partes e peças de máquinas e equipamentos:
  - descrição completa da máquina/equipamento e sua aplicação no processo produtivo;
  - função específica da parte/peça dessas máquinas e equipamentos;
  - se a parte/peça tem contato físico com o produto em elaboração;
  - havendo esse contato, a indicação da função específica exercida pela parte/peça sobre o produto em elaboração;

• se o bem e/ou partes/peças foram destinados à montagem de uma planta nova, à ampliação ou a uma reforma/renovação/aperfeiçoamento de bem principal, acarretando aumento de sua vida útil por prazo superior a 12 (doze) meses, nos termos do art. 66, § 6º, inciso I do RICMS/02;

Nos mesmos Anexos (7 e 8), foram adicionadas colunas contendo as análises e a motivação utilizada pelo Fisco para a glosa dos créditos, as quais foram assim intituladas:

- “Crédito Admitido? (Sim/Não)”;
- “Bem Alheio ou Componente/Parte/Peça Empregados em Bem Alheio?”;
- “Análise” e “Observação” (fundamentação da glosa dos créditos).

Portanto, a classificação dos itens objeto da presente autuação como materiais de uso e consumo ou como bens alheios à atividade do estabelecimento foi baseada em informações prestadas pela própria Impugnante e fundamentada em dispositivos e normas legais expressamente citados no Auto de Infração.

As penalidades aplicadas, capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, também foram corretamente indicadas no campo próprio do Auto de Infração.

Com relação aos bens classificados como alheios à atividade do estabelecimento, o Relatório Fiscal foi absolutamente claro ao afirmar que se referem àqueles “*utilizados no controle de emissão de poluentes, subestação, análise química, laboratório, setor de expedição, proteção elétrica, monitoramento e manutenção preditiva e preventiva de outros equipamentos estão sendo considerados como alheios à atividade do estabelecimento*”.

De igual forma, quanto às partes e peças, as informações contidas nos Anexos supracitados demonstram que a Impugnante **não** comprovou que o bem principal do ativo imobilizado em que foram aplicadas teve aumento de vida útil, por prazo superior a 12 (doze) meses, de forma a garantir o direito à apropriação dos créditos a elas relativos, nos termos estabelecidos na legislação vigente.

Por oportuno, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal sobre a prefacial em apreço:

#### Manifestação Fiscal

**“... Inicialmente, a Impugnante foi intimada a prestar diversas informações em relação à cada item aproveitado no CIAP, tais como:**

- . descrição do item;
- . valores;
- . aplicação específica e detalhada do bem/maq./equip.;
- . local de aplicação (setor da fábrica em que está instalado);

- . se for parte de equip./maq. qual a função do produto no equip./maq.;
- . descrição completa do equip./maq.;
- . função do equip./maq. na atividade da empresa;
- . entra em contato direto com o prod. que se industrializa?;
- . em caso de contato direto com o produto que se industrializa, qual a atuação exercida sobre o produto;
- . o bem ou parte/peça empregado (a) em equipamento/máquina/aparelho destinou-se à montagem de uma planta nova, à ampliação ou a um upgrade?.

Após análise minuciosa por item de todas as informações fornecidas pelo Contribuinte (Anexo 2 e colunas “AG a AQ” do Anexo 7.1), **o Fisco encaminhou e-mail para a representante do Contribuinte solicitando esclarecimento sobre o item “Ativo – Rolo Completo ref 008982-00-0 Loesche”, NF 2863 de 13/03/2019 e o envio de documentos que comprovariam a informação de UPGRADE inserida na coluna “AP” da planilha do Anexo 2 para alguns itens da referida planilha. O Fisco acrescentou a seguinte observação: “UPGRADE no sentido de reforma/renovação/aperfeiçoamento de bem que acarretou aumento da vida útil do bem por prazo superior a 12 (doze) meses, nos termos do inciso I do § 6º do art. 66 do RICMS; e não no sentido de substituição de parte/peça devido a reposição/manutenção necessária na atividade industrial do estabelecimento”** (arquivo inserido no Grupo “Documentos de Início de Ação Fiscal” denominado “E-mail solicitando esclarecimentos CCA\_Arcos”.

Em seguida, o Contribuinte prestou o esclarecimento solicitado e anexou documentos que entenderia comprovar o aumento da vida útil do bem por prazo superior a 12 (doze) meses (arquivos inseridos no Grupo “Documentos de Início de Ação Fiscal” denominado “E-mail resposta da CCA\_Arcos aos esclarecimentos solicitados, com anexos).

Realizada a análise detalhada dos arquivos apresentados, **o Fisco entendeu que não restou comprovado o aumento da vida útil do bem por prazo superior a 12 (doze) meses, uma vez que foram apresentados listas e desenhos de peças, croqui e projeto que, por si só, não comprovam que a substituição das partes/peças resultou em**

**aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 meses.**

Diante do exposto, **o Fisco intimou o Contribuinte a apresentar os registros contábeis, nos termos das Normas Brasileiras de Contabilização, e em especial as informações constantes dos incisos I a IV do § 2º, do art. 354 do RIR/18 (Decreto Federal nº 9.580/18)**, para alguns itens relacionados na referida intimação (arquivos inseridos no Grupo “Documentos de Início de Ação Fiscal” Termo de Intimação Contabilização CCA\_0697).

[...]

Examinando de forma pormenorizada o arquivo denominado “CIAP CCA Arcos\_Contabilização\_MD5” - Anexo 3 - apresentado em resposta ao Termo de Intimação acima mencionado, **o Fisco constatou a apresentação somente dos registros contábeis referentes às partes/peças, sem, contudo, apresentar a contabilização nos termos do art. 354 do RIR/18 que comprovaria o aumento da vida útil do bem em mais de 12 meses após a aplicação das partes/peças em questão.** Importante destacar que essa análise do Fisco consta nas colunas “AS - RESPOSTA CCA INTIMAÇÃO DE COMPROVAÇÃO DE CONTABILIZAÇÃO DAS PARTES/PEÇAS (inciso I do § 6º do art. 66 do RICMS), e em especial as informações constantes dos incisos I a IV do § 2º do art. 354 do RIR/18 (Decreto Federal nº 9.580/18)” e “AT - Análise do Fisco em relação a contabilização”, ambas da planilha do Anexo 7.1.

Perante o exposto, **ficou claramente evidenciado que a Autuada não comprovou que a substituição das partes/peças resultou em aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 meses,** condição necessária para o aproveitamento do crédito nos termos do inciso I do § 6º do art. 66 do RICMS.

Prosseguindo na análise sobre a admissibilidade dos créditos apropriados no CIAP, **o Fisco apontou nas colunas “AU a AX” da planilha Anexo 7.1 entendimento se o crédito é passível de aproveitamento ou não nos termos da legislação vigente, bem como o motivo/justificativa que embasou o referido entendimento.**

Ressalte-se que **os mesmos procedimentos e análises realizados acima também foram utilizados para os itens constantes da planilha do “Anexo 8 -**

**Análise do Fisco quanto à admissibilidade do crédito extemporâneo”** que se referem ao crédito aproveitado extemporaneamente no mês de setembro/2018 no Registro E111.

Necessário, ainda, pontuar a alegação descabida da Defesa de que “(...). Ou seja, não há, em toda a autuação, qualquer esclarecimento que comprove, de forma objetiva, a infração que é imputada à Impugnante: ter contabilizado, equivocadamente, partes e peças de equipamentos, em suas contas de ativo imobilizado”. Trata-se de tentativa de desvirtuar os fatos com intuito de confundir as D. Autoridades Julgadoras.

*Como nitidamente constata-se, no Relatório do Auto de Infração e no Relatório Fiscal Complementar, as irregularidades mencionadas são (i) aproveitamento indevido de crédito de ICMS vinculados à aquisição de bens, componentes, partes e peças de máquinas e equipamentos alheios à atividade do estabelecimento e (ii) aproveitamento indevido de créditos de ICMS vinculados à aquisição de componentes, partes e peças de máquinas e equipamentos destinados a uso e consumo do estabelecimento, uma vez que não se enquadram no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, I, do RICMS/02, e/ou foram utilizados para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem, nos termos do § 13 do citado artigo.*

**Em nenhum momento, o Fisco desconsiderou os registros contábeis** ou declarou equivocada a contabilização das partes/peças como alegado pela Defesa, o que o Fisco afirmou, sim, nas colunas “AS” e “AT” da planilha do Anexo 7.1 é que a Impugnante “Apresentou contabilização apenas das partes/peças” e “Não apresentou a contabilização que comprove o aumento da vida útil de um bem do ativo imobilizado que deve ser demonstrado contabilmente para efeitos de depreciação do referido bem.”, ou seja, não demonstrou o cumprimento dos incisos I a IV do § 2º, do art. 354 do RIR/18, que comprovaria que a substituição das partes/peças resultou em aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 meses, condição necessária para o aproveitamento do crédito nos termos do inciso I do § 6º do art. 66 do RICMS.

Conclui-se, portanto, que a alegação de motivação deficiente do lançamento é totalmente improcedente ...” (Grifou-se)

Não há que se falar, portanto, em falta de motivação clara e precisa dos fatos que originaram a presente autuação, uma vez que o feito fiscal está respaldado em intimações prévias e informações prestadas pela própria Impugnante, estando todos esses documentos e informações anexados ao presente processo.

Pelas mesmas razões, não há que se falar, também, em prejuízo à ampla defesa, devendo-se destacar que a Impugnante, em sua peça impugnatória, demonstra pleno conhecimento das infrações que lhe foram imputadas.

A efetiva caracterização ou não dos produtos objeto da presente autuação como materiais de uso e consumo ou bens alheios se confunde com o mérito e no mérito será analisada.

Conclui-se, portanto, que inexistente qualquer ofensa ao art. 142 do CTN, pois o Fisco determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, nos termos estabelecidos na legislação vigente, identificou corretamente o Sujeito Passivo da obrigação tributária e aplicou de forma esmerada a penalidade cabível.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Além disso, como visto, o presente Auto de Infração foi lavrado com todos os requisitos formais estabelecidos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais tidos por infringidos, todos absolutamente pertinentes às infrações apuradas, e daqueles relativos às penalidades aplicadas.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição de nulidade do Auto de Infração.

Pelas mesmas razões acima, indefere-se o pleito da Impugnante de concessão de prazo adicional de 120 (cento e vinte) dias, para apresentação de laudo pericial que possa comprovar, detalhadamente, que os itens que compõem essa autuação reúnem todos os requisitos necessários à sua classificação como ativo imobilizado, pois as informações e documentos anexados aos autos revelam-se suficientes para o desate da matéria.

## **2. Do Mérito**

### **2.1. Da irregularidade “1” - Crédito de ICMS - Aproveitamento Indevido - Material de Uso e Consumo/Bens Alheios**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS (inclusive extemporâneos), mediante lançamentos no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), no período de 01/01/18 a 31/12/20, relativos a materiais de uso e consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento.

O Fisco subdividiu as infrações da seguinte forma:

a) aproveitamento indevido de créditos de ICMS vinculados à aquisição de bens, componentes, partes e peças de máquinas e equipamentos alheios à atividade do estabelecimento;

b) aproveitamento indevido de créditos de ICMS vinculados à aquisição de componentes/partes e peças de máquinas e equipamentos destinados a uso e consumo do estabelecimento, uma vez que não se enquadram no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, inciso I, do RICMS/02, e/ou foram utilizados para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem, nos termos do § 13 do citado artigo;

c) aproveitamento indevido e extemporâneo de créditos de ICMS no mês de setembro de 2018 relativos à aquisição de bens/componentes/partes e peças de máquinas e equipamentos alheios à atividade do estabelecimento ou à aquisição de componentes/partes e peças de máquinas e equipamentos destinados a uso e consumo do estabelecimento, uma vez que não se enquadram no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, inciso I, do RICMS/02, e/ou foram utilizados para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem, nos termos do § 13 do citado artigo.

Os produtos que tiveram os seus créditos glosados estão relacionados nas planilhas relativas aos Anexos 7 e 8 do Auto de Infração.

Os bens classificados como alheios à atividade do estabelecimento são *“utilizados no controle de emissão de poluentes, subestação, análise química, laboratório, setor de expedição, proteção elétrica, monitoramento e manutenção preditiva e preventiva de outros equipamentos estão sendo considerados como alheios à atividade do estabelecimento”*.

Os materiais de uso e consumo se referem a partes e peças de manutenção periódica, enquadradas no § 13, do art. 66 do RICMS/02, uma vez que utilizadas para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem principal do ativo imobilizado em que aplicadas, sem aumentar a sua vida útil, por prazo superior a 12 (doze) meses.

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

Contraopondo-se ao feito fiscal, a Autuada subdivide os seus argumentos nos seguintes tópicos:

**• “Utilização de Prova Empréstada – Comprovação de que os Itens Glosados são Ativos Imobilizados”**

A Impugnante afirma, inicialmente, “*que os itens que foram glosados pela Fiscalização enquadram-se no conceito de ativo imobilizado – o que impede o estorno do respectivo crédito não-cumulativo de ICMS apropriado na razão de 1/48*”.

Acrescenta, nesse sentido, que “*demonstrará a improcedência das duas justificativas apontadas pelo Fisco, para fundamentar as glosas em questão. Ou seja, será demonstrado que os itens do Grupo 01 da autuação não são ‘alheios à atividade do estabelecimento’; e que os itens do Grupo 02 da autuação (partes e peças de equipamentos) aumentam a vida útil do bem a que se incorporam ‘por prazo superior a 12 (doze) meses’*”.

Ressalta que, quanto aos itens do Grupo 01 (bens alheios), “*boa parte deles já foi discutida pela Impugnante em caso análogo, em que se apresentou laudo técnico que atestou, de forma independente, a verdadeira função/aplicação dos itens cuja glosa também deu origem a esta cobrança*”, complementando que “*referido documento foi inicialmente apresentado nos autos do PTA n.º 01.001488787-07, que se refere, respectivamente, ao estabelecimento da Impugnante localizado em Arcos/MG, que é o estabelecimento autuado neste PTA (Anexo III)*”.

No seu entender, impõe-se aplicar a este caso as conclusões obtidas pelo expert, no que diz respeito à função e aplicação desses itens no processo produtivo de cimento da Impugnante

**• “Breves Considerações sobre o Direito ao Crédito de ICMS sobre Bens do Ativo Permanente”**

Após citar e transcrever o art. 155, § 2º, inciso I, da Constituição Federal/88, a Impugnante afirma que, “*além de prever o direito ao crédito do imposto, a Constituição também determinou fosse editada uma Lei Complementar, par delinear regras gerais do ICMS. Com a edição da Lei Kandir (Lei Complementar nº 87/1996), passou a ser admitido não apenas o crédito físico do imposto (isto é, crédito sobre matéria prima, produto intermediário e material de embalagem), como, também, os créditos financeiros, como, por exemplo, sobre bens do ativo permanente*”.

Salienta que, “*em sua redação original, a Lei Kandir determinou que o crédito sobre as aquisições de bens destinados ao ativo permanente poderia ser tomado de forma integral e à vista. Com a publicação da Lei Complementar nº 102/2000, vigente até os dias atuais, foi atribuída nova redação ao dispositivo, para determinar que o crédito sobre essas rubricas (i) deveriam ser apropriados à razão de 1/48; e (ii) proporcional às saídas tributadas*”.

Relata que “*o Estado de Minas Gerais, com amparo nas disposições contidas na Lei Complementar nº 87/1996, regulamentou, por intermédio do seu art. 66, do RICMS/MG (Decreto nº 43.080/2002), o direito ao crédito do ICMS sobre as aquisições de mercadorias destinadas ao ativo permanente*”, acrescentando que “*o Regulamento mineiro, em seu art. 66, § 5º3, estabeleceu, como requisitos fundamentais para a apropriação destes créditos: (i) ser o ativo de propriedade do contribuinte; (ii) ser o bem utilizado nas atividades operacionais do contribuinte; (iii) ter vida útil superior a 12 meses; (iv) que a limitação de sua vida útil decorra apenas de causas físicas, tais como o desgaste natural ou a inadequação/obsolescência; (v) não integrar o*

*produto final, exceto de forma residual; e (vi) ser contabilizado como ativo permanente”.*

No seu entendimento, *“de todas essas características, as que mais importam para este caso são aquelas previstas nos incisos II e III, do referido art. 66, § 5º do RICMS/MG. Isso porque, os motivos que foram determinantes para a autuação, foi a Fiscalização ter considerado que parte dos bens glosados não são empregados em atividades que permitam o crédito do imposto. E que a outra parte desses bens não possui vida útil superior a 12 meses, tal como necessário para que um bem seja classificado como ativo permanente”.*

Chama a atenção para o disposto no art. 70, § 3º do RICMS/02, segundo o qual *“são ‘alheios à atividade do contribuinte’ aqueles bens que não são utilizados **direta ou indiretamente** no processo produtivo da empresa”, afirmando que “tal dispositivo está em consonância com as disposições do § 1º, do art. 20 da Lei Complementar nº 87/1996, que somente veda o crédito sobre a aquisição de bens ou serviços que são alheios à atividade do estabelecimento contribuinte”.*

Na sua visão, *“a interpretação sistemática dos dispositivos do Regulamento mineiro (art. 66, § 5º, II c/c art. 70, XIII, §§ 3º e 5º) e da Lei Kandir (art. 20, § 1º) indicam a conclusão de que a aplicação direta ou indireta do ativo no processo produtivo do contribuinte, desde que satisfeitos os demais critérios, basta para garantir o direito ao crédito do ICMS”.*

Pondera que *“é importante que essa premissa fique clara, pois há momentos da autuação em que a Fiscalização afirma equivocadamente que os itens glosados foram aplicados em linhas marginais ao processo produtivo da Impugnante. No entanto, o fato é que todos os bens adquiridos foram aplicados em atividades operacionais do seu estabelecimento. Isto é, atividades que contribuíram, de forma direta ou indireta, para a venda do cimento que é produzido pela Impugnante”, ou seja, haveria um equívoco “por parte da Fiscalização, que, desde a origem do Auto de Infração, tem interpretado mal as disposições da Lei Kandir e do RICMS/MG, a fim de justificar a glosa de parte dos itens que compõem a presente autuação”.*

Cita jurisprudência do TJ/MG, *“que vem reconhecendo que somente aqueles bens que não são aplicados **direta ou indiretamente** nas atividades do estabelecimento prestador não permitem a apuração do crédito do ICMS”.*

Alega que, *“quanto aos demais itens, a divergência se limita à comprovação de que tais bens têm vida útil superior a 12 meses. Tal fato é decorrência lógica do disposto no art. 179, da Lei nº 6.404/1976, que coloca como requisito, para a classificação de um bem como parte do ativo permanente, que esse item não se desgaste (ou perca a sua utilidade) em menos de 12 meses”.*

Ressalta que *“os gastos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo permanente, que implique no aumento de sua vida útil em um prazo superior a um ano, também devem ser incorporados ao valor do ativo, servindo para futuras depreciações. Esse é, a propósito, o comando retirado da legislação do Imposto de Renda (Decreto nº 9.580/2018), que também é adotado, por analogia, em âmbito estadual”.*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

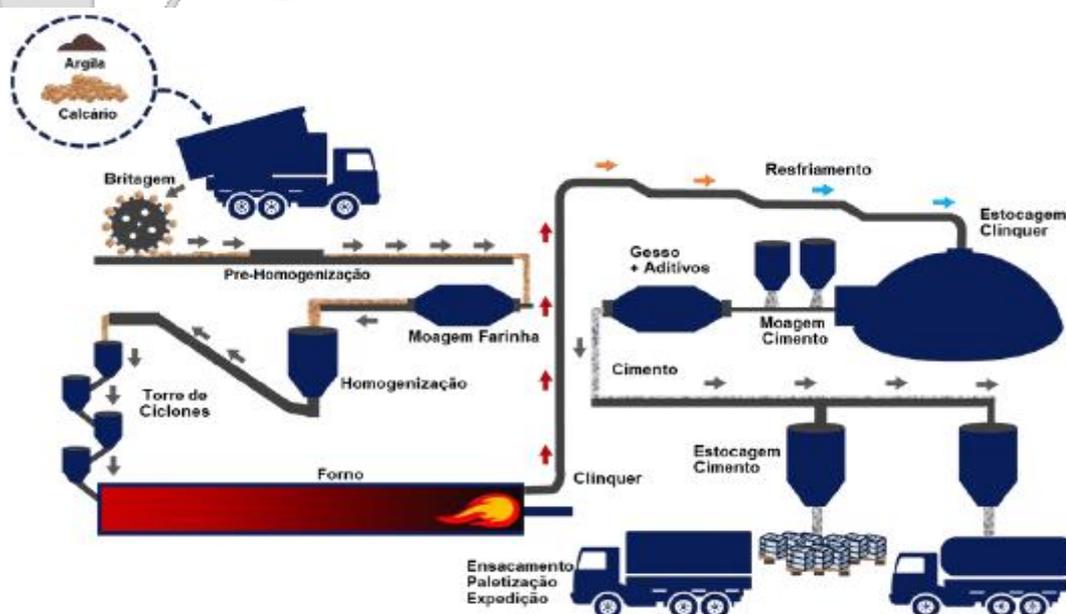
Após essas considerações, a Impugnante passa “a expor as razões que evidenciam a ilegalidade/inconstitucionalidade do estorno do crédito dos ativos imobilizados”, conforme subtópicos abaixo:

### **• “Grupo 01 da Autuação: Da Intrínseca Relação dos Itens objeto da Autuação com o Processo Produtivo da Impugnante”**

A Impugnante relata que “os itens que compõe o Grupo 01 da autuação foram glosados pelo Fisco sob a justificativa de que são empregados em atividades alheias a atividade do estabelecimento da Impugnante”, oportunidade em que apresenta o seguinte quadro explicativo:

DESC. ITEM	APLICAÇÃO ESPECÍFICA E DETALHADA DO BEM/MAQ./EQUIP.
ATIVO - ACELEROMETRO 100MMV/G SAIDA TOPO 2 PINOS SKF CMSS 21	Manutenção preditiva - Medição de pressão.
ATIVO - ARMÁRIO DISTRIBUIÇÃO PRINCIPAL REF 7020857-4032	Máquinas e equipamentos industriais - Paletizadora: equipamento utilizado para fazer pilhas de sacarias de produto acabado em paletes de madeira.
ATIVO - CABO PARA ACELEROMETRO 2 FIOS INDIVIDUALMENTE ISOLADO	Manutenção preditiva - Medição de pressão.
ATIVO - CALIFORNIA SOURCE CF-252.	matérias-primas em cimento.
ATIVO - CROSSBELT ANALYSER CB OMNI	matérias-primas em cimento.
ATIVO - DISPOSITIVO GIRATÓRIO COM MOTOR REF 536164	de madeira.
ATIVO - GAIOLA P/MANGA FILTRAN CONF. DES. 33.001.02-A	Parte/peça de bem alheio - Controle de emissão de poluentes.
ATIVO - MANGA FILTRANTE GORE LOW DRAG 146 X 3600 MM TECIDO	Parte/peça de bem alheio - Controle de emissão de poluentes.
ATIVO - RELÉ DE PROTEÇÃO SEPAM1000+, TIPO ECOFIT PLUG & PLA	Proteção elétrica - Sobrecarga.
ATIVO - SENSOR TACOMETRO COM CABO INTEGRADO DE 10 METROS	Monitoramento de equipamentos - Análise de vibração.
ATIVO - SISTEMA DE MONITORAMENTO NON-LINE 08 CANAIS ANALÓGICO E	Monitoramento de equipamentos - Análise de vibração.
ATIVO - SISTEMA DE MONITORAMENTO NON-LINE 08 CANAIS ANALÓGICO E	Manutenção preventiva - Monitoramento de vibração.
ATIVO - SUPORTE FOTOCÉLULA EX.A DIREITA	Máquinas e equipamentos industriais - Paletizadora: equipamento utilizado para fazer pilhas de sacarias de produto acabado em paletes de madeira.
ATIVO - SUPORTE FOTOCÉLULA EX.A ESQUERDA	Máquinas e equipamentos industriais - Paletizadora: equipamento utilizado para fazer pilhas de sacarias de produto acabado em paletes de madeira.
ATIVO FIXO COM RECUPERAÇÃO FLUORESCÊNCIA DE RAIOS-X (XRF)	transformação das matérias-primas em cimento.
ATIVO FIXO TRANSFORMADOR 5.000/6.500	Bem alheio - Transformador - Subestação.
ATIVO - RELÉ DE PROTEÇÃO SEPAM1000+, TIPO ECOFIT PLUG & PLA	Proteção elétrica - Sobrecarga. Não exerce ação intrínseca na extração ou transformação das matérias-primas em cimento - art. 70, § 3º do RICMS/02.

Fazendo menção ao seu processo produtivo, apresenta, a título ilustrativo, o fluxograma abaixo:



A seguir, a Impugnante descreve seu processo produtivo, segmentado nas seguintes etapas:

**Britagem:** etapa primária do processo produtivo, na qual o material rochoso extraído é reduzido fisicamente para que possa ser transportado em correias transportadoras. A redução decorre da ação das mandíbulas e martelos dos britadores que ao comprimirem a rocha exercendo força física suficiente para fragmentá-la em pedaços de menores dimensões.

**Pré-homogeneização:** após a britagem, amostras do material rochoso são enviadas a laboratórios para análise química dos teores de cálcio, silício, ferro e alumínio. Esta etapa tem como objetivo assegurar a utilização de uma composição homogênea da matéria prima que seguirá para as etapas seguintes.

**Dosagem:** o clínquer, matéria prima básica de produção do cimento, é obtido a partir do processo de calcinação do calcário e argila que, em etapa posterior, misturados ao gesso e outras adições, produzirão o cimento (figura 2). A dosagem é a etapa do processo produtivo em que serão definidas as proporções de cada substância a ser empregada no processo de formação do clínquer. A mistura destes elementos, após a dosagem, seguirá para a moagem.

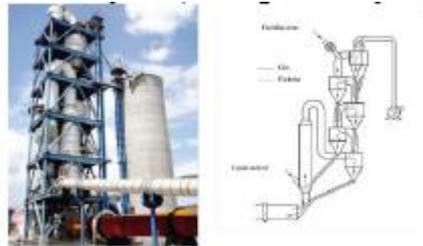


**Moagem da farinha:** a pulverização da mistura, em grânulos de aproximadamente 0,05 mm, é essencial para assegurar a reação química de seus componentes. A moagem da farinha ocorre em grandes tanques de moagem (figura 3), por meio do impacto físico entre os elementos do moedor ocorre a redução da granulometria da mistura.



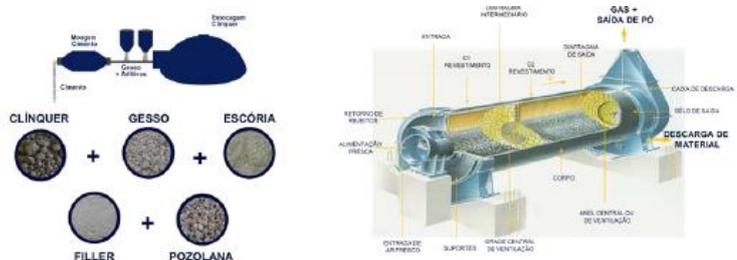
**Pré-aquecimento:** nas Torres de Ciclone (Figura 4) é realizado o processo de pré-aquecimento da farinha.

Neste processo, os gases em alta temperatura emitidos pelos fornos de calcinação (etapa seguinte) são injetados nas Torres de Ciclone para pré-aquecer a farinha e iniciar os processos químicos essenciais à fase de calcinação (clinkerização).



**Forno de clinkerização:** nos fornos rotativos (figura 5), as matérias primas, submetidas a elevadas temperaturas, são transformadas em clínquer. O forno rotativo é formado por um tubo cilíndrico de aço, com aplicação, em seu interior, de uma camada de material refratário que exerce a função precípua de manter o forno aquecido, em temperaturas próximas a 1400°C, sendo esta condição indispensável para que as interações químicas ocorram.

**Adições ativas e moagem final:** findo o processo de clinkerização, são adicionados ao clínquer, observada a dosagem ideal, o gesso, a escória, o filler e a pozolana (Figura 6), resultando desta mistura o elemento químico do cimento. Para se atingir a granulometria ideal para a comercialização do produto, esta nova mistura é submetida a moagem (figura 7) que, por meio de processo de impacto físico, pulverizará a mistura e dará origem ao cimento Portland. O produto é transportado por sistemas pneumáticos até os silos onde serão ensacados ou comercializados a granel.



Ato contínuo, a Impugnante afirma que “*demonstrará detalhadamente que todos os itens glosados sob o fundamento de que houve violação ao art. 66, § 6º inc. I do RICMS/MG, são aplicados direta ou indiretamente em seu processo produtivo e, portanto, são essenciais à obtenção do produto final (cimento)*”, momento em que contesta a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco, nos seguintes termos:

**“VI.1 – Dos elementos empregados em laboratórios de análises**

A Impugnante também adquiriu ativos fixos com recuperação de fluorescência de raio-x, elementos radioativos e máquina *Crossbelt*, todos aplicados na análise química da matéria-prima e do cimento produzido pela Impugnante.

Tais itens são essenciais e indispensáveis para o ciclo produtivo da Impugnante, notadamente para a manutenção do controle de qualidade dos materiais. Isso quer dizer que esses itens, sob nenhum ângulo, podem ser classificados como alheios à atividade da Impugnante.

Inclusive, o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, no Acórdão nº 22.667/17/1ª, admitiu, a título de ativo permanente, o crédito sobre “equipamentos de laboratório”:

*“CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM DO ATIVO PERMANENTE - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO.*

*Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de bens classificados como ativo permanente alheio à atividade do estabelecimento, portanto, em desacordo com o previsto no art. 70, inciso XIII, do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação desses créditos. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capitulada no art. 55, inc. XXVI, da Lei nº 6.763/75. No entanto, excluem-se as exigências relativas aos bens do Ativo Permanente, classificados como “equipamentos de laboratório” (relacionados ao bem principal “espectrômetro de raio X” e “aparelho Metler – Determinação PA Piche”), bem como as exigências relativas aos bens classificados como “instrumento portátil de medição/teste”, exceto os equipamentos com local de aplicação “distribuição de energia elétrica”.*

*Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime”.*

(CCMG, Acórdão nº 22.667/17/1ª, Conselheira Ivana Maria de Almeida, julgado em 17.08.2017, DE em 30.08.2017) – sem grifos.

Assim, com base nos precedentes deste Conselho de Contribuintes bem como no posicionamento sedimentado do TJMG, devem ser revertidas as glosas sobre esses itens, que são claramente ativos permanentes indispensáveis para o processo produtivo da Impugnante.

## **VI.2- Dos elementos filtrantes e separadores granulométricos**

Como visto, as características físicas das matérias-primas aplicadas ao processo produtivo interferem, diretamente, nas reações químicas e, por conseguinte, no adequado processo produtivo do cimento.

Portanto, para o controle de emissão de poluente, faz-se necessária a utilização de bens que são essenciais ao processo produtivo da Impugnante. *In casu* a Fiscalização glosou os créditos tomados relativos à gaiola para mangas filtrante e própria manga filtrante em si.

Como a própria Fiscalização reconheceu, **a legislação ambiental impõe que esses bens sejam adquiridos e empregados no processo produtivo do cimento. Isso significa dizer que, sem essa aquisição, a Impugnante não poderia operar os seus maquinários e o cimento pararia de ser produzido.**

Fosse verdade que esses itens atuam em linhas marginais ao processo produtivo principal da Impugnante, a sua aquisição não seria exigida pela legislação ambiental. É justamente porque eles são aplicados diretamente no processo industrial do cimento que a Impugnante tem o dever de adquiri-los. Desse nexó de causalidade que nasce o direito ao crédito da Impugnante.

Nesse sentido, inclusive, são as conclusões dos especialistas técnicos que visitaram as instalações da Impugnante:

*Mangas filtrantes* : São cilindros que permitem a passagem do ar, enquanto retém as partículas sólidas. Com o tempo ficam impregnadas de partículas, sendo necessário realizar a higienização, que pode ser feita através de jatos de ar comprimido ou com lavagem das mangas. Várias mangas independentes entre si são utilizadas na composição de um filtro. Podem ser construídas de tecidos ou materiais cerâmicos porosos.[4]

Com efeito, requer-se sejam devidamente acolhidos os esclarecimentos realizados em laudo técnico, para o fim de que sejam revertidas as glosas dos elementos filtrantes, anulando-se a presente cobrança.

## **VI.3 - Dos componentes elétricos**

Hodiernamente não há como conceber a produção industrial sem a utilização de energia elétrica. Por essa razão, componentes elétricos, como os equivocadamente glosados pela fiscalização, são essenciais às atividades de quaisquer indústrias, inclusive as cimenteiras.

Contrariando esta lógica, o Fisco, ao argumento de se tratar de bens alheios ao processo produtivo, glosou a apropriação de créditos sobre a aquisição de transformador de 13,6 Kw para 6 Kw e sistema de proteção elétrica utilizado na subestação da Impugnante.

Não há dúvidas que, diante da necessária utilização de equipamentos elétricos no processo produtivo da Impugnante, os componentes elétricos possuem atuação essencial e indispensável ao processo produtivo do cimento. Isso porque, na sua falta, seria impossível a finalização do ciclo produtivo.

A subestação, por exemplo, constitui mecanismo essencial ao processo produtivo, uma vez que é responsável pela transmissão e controle do fluxo de energia elétrica, transformando os níveis de tensão e funcionando como pontos de entrega para consumidores industriais. Nesse sentido, são as conclusões dos especialistas que elaboraram o laudo técnico anexo:

#### 5.15 – SUBESTAÇÃO PRINCIPAL.

Uma subestação é uma instalação elétrica de alta potência, contendo equipamentos para transmissão e distribuição de energia elétrica, além de equipamentos de proteção e controle.

Funciona como ponto de controle e transferência em um sistema de transmissão de energia elétrica, direcionando e controlando o fluxo energético, transformando os níveis de tensão e funcionando como pontos de entrega para consumidores industriais.

Os equipamentos que constituem as subestações de energia são inúmeros. Entretanto, podemos citar os itens que possuem maior destaque. São eles: transformadores, chaves seccionadoras, disjuntores, relés, para-raios, resistores de aterramento e controladores lógicos programáveis.

Vale ressaltar que este Conselho de Contribuintes já reconheceu, sob a classificação de ativo permanente, o direito aos créditos de ICMS, calculados sobre componentes elétricos.

Naquela oportunidade, além dos sistemas de energia elétrica, em razão da atividade desempenhada (produção de alumínio), os sistemas de distribuição de gás natural também foram considerados passíveis de creditamento. É ver o Acórdão nº 21.379/17/2ª:

*“CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE – BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO.*

*Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento, portanto,*

*em desacordo com o previsto no art. 70, inciso XIII, do RICMS/02, e Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no do art. 55, inciso XXVI, majorada em 100% (cem por cento), em razão da constatação de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário parcialmente reconhecido pela Autuada. Entretanto, devem ser excluídas as exigências relativas aos produtos do Sistema de Distribuição de Gás Natural (GLP), **Projetos Elétricos (Repotencialização)** e Ferramentas para Cadinho, **por estarem vinculados ao processo produtivo da Autuada.** Mantidas as exigências fiscais remanescentes. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.”*

(CCMG, Acórdão nº 21.379/17/2ª, Conselheiro Marco Túlio, julgado em 05.04.2017, DE em 28.04.2017) – sem grifos.

Importante observar que a decisão acima reforça que não necessariamente o contribuinte é obrigado a atuar no setor de energia elétrica para tomar créditos sobre ativos a ela relacionados. Basta que o seu emprego seja essencial e indispensável à atividade produtiva.

Esse entendimento possui como base o fato de que o RICMS/MG autoriza os créditos sobre ativos permanentes que se relacionam com o ciclo produtivo. Ora, é evidente que sem a estrutura elétrica, necessária para transportar a energia e alimentar as máquinas e equipamentos utilizadas na produção do cimento, todo o processo produtivo da Impugnante ficará inoperante.

Por todo o exposto, devem ser excluídas as glosas sobre os transformadores, quadros e demais itens elétricos, que, indiscutivelmente, compõem o ativo permanente da Impugnante e exercem atividade relevante e indispensável.

#### **VI.4 – Máquinas e equipamentos industriais**

Não há como conceber a produção de cimento, em escala industrial, como é o caso da Impugnante, sem o emprego de máquinas e equipamentos automatizados, movidos à energia elétrica ou combustível fóssil. A própria noção de atividade industrial compreende, necessariamente, a utilização de maquinário adequado à produção em escala de determinada mercadoria.

Entre as máquinas e equipamentos, glosados pela Fiscalização, estão (i) as partes e peças de máquinas paletizadoras (como armários, suportes e dispositivos giratórios), que permitem o empilhamento/adequado armazenamento dos sacos de cimento produzidos pela empresa; e (ii) os sistemas de monitoramentos (como acelerormêtro, sensores etc.), que são utilizados pela Impugnante para medira pressão e a vibração dos componentes do seu processo produtivo.

Tais elementos, ao contrário do que alegou a Fiscalização, participam direta ou indiretamente do processo produtivo do cimento, tal como dispõe o art. 70, § 3º do RICMS/MG.

Isso porque não basta que a e Impugnante produza o cimento. É preciso que ela o armazene adequadamente, a fim de que o produto final não seja danificado, até a sua venda. Ou seja, os elementos que compõe as máquinas paletizadoras são responsáveis pela adequada movimentação do produto que será vendido pela Impugnante – e posteriormente tributado pelo ICMS.

Sendo o armazenamento e a movimentação do produto final uma etapa indispensável à venda do cimento, não há como se cogitar que os elementos que auxiliam nessa etapa são *“alheios às atividades do estabelecimento”*, como alegou a Fiscalização. Afinal, o processo produtivo da Impugnante somente se encerra com a venda do cimento, e, por isso mesmo, todos os processos realizados para viabilizar essa venda estão intrinsecamente ligados ao objeto social da empresa. Logo, não há como se cogitar que estes bens são simples itens de uso e consumo.

A mesma conclusão se aplica às máquinas e equipamentos utilizados nos sistemas de monitoramento da Impugnante (que a Fiscalização chamou de *“manutenção preditiva”* e *manutenção preventiva*). Afinal, esses equipamentos são responsáveis por garantir a estabilidade de todo o equipamento utilizado na própria produção do cimento. Ou seja, são itens que se certificam de que a vibração e pressão dos equipamentos da Impugnante estão em níveis adequados.

Sem eles, não seria possível manter o rigoroso controle de qualidade que garante a venda do cimento Portland, produzido pela Impugnante. Em outras palavras, sem esses sistemas todo o processo produtivo da Impugnante poderia ser comprometido. Isso prova, portanto, que a Fiscalização estava equivocada ao afirmar, genericamente, que esses bens não participam

direta ou indiretamente no processo produtivo do cimento.

Considerando a essencialidade dos bens para a atividade fim do contribuinte (produção e comercialização de cimento), o direito ao crédito de ICMS sobre tais itens está em consonância com o entendimento do TJMG, que admite “o aproveitamento de crédito decorrente da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado desde que não seja alheio à atividade do estabelecimento”.

À vista disso, requer-se sejam revertidas as glosas levadas a efeito pela Fiscalização, já que todos os itens relacionados neste subtópico participam, direta ou indiretamente, do processo produtivo da Impugnante ...”

**• “Grupo 02 da Autuação: Da Aplicação do Princípio da Boa-Fé Objetiva - Presunção de Validade dos Documentos Contábeis da Impugnante”**

Com relação ao presente subtópico, a Impugnante relata que, “quanto aos itens que compõe o Grupo 02 da autuação (maior parte desta autuação), demonstrouse no Tópico III que a Fiscalização não apresentou, em seu Relatório Fiscal, qualquer elemento objetivo de prova que pudesse comprovar que esses itens não crescem, em mais de 12 meses, a vida útil dos ativos imobilizados a que se aderem”.

Salienta que, “a despeito dos robustos argumentos apresentados preliminarmente nesta Impugnação, convém esclarecer adicionalmente, quanto ao mérito dos argumentos do Fisco, que diante da falta de provas objetivas que suportem as conclusões deste lançamento, deve permanecer em vigor a presunção relativa que é atribuída pela legislação às demonstrações contábeis elaboradas pelos especialistas da Impugnante”.

Pondera que, “conforme art. 418 e 419 do CPC/2015, os registros contábeis gozam de presunção de veracidade, e **devem** ser considerados de forma imparcial pelos julgadores, independentemente desses registros beneficiarem ou não a respectiva empresa”, complementando que “a regra prevista no dispositivo supratranscrito (que é aplicável subsidiariamente ao processo administrativo, conforme art. 15 do CPC/2015), decorre do art. 1.179 do Código Civil, que obriga às empresas a possuir uma contabilidade hígida, que siga os princípios de contabilidade geralmente aceitos, assim como dispõe o art. 177 da Lei n.º 6.404/1976”.

Argumenta que “é, inclusive, em razão dessa presunção relativa de veracidade dos registros contábeis que o art. 9º, § 2º do Decreto-Lei n.º 1.598/1977 estabelece que para uma autoridade administrativa desconsiderar os registros contábeis de um contribuinte é imprescindível que esta apresente prova da inveracidade (ou imprecisão) dos fatos registrados pelos contabilistas do contribuinte”.

Ressalta que, “embora o dispositivo supratranscrito refira-se a tributos federais, a lógica por detrás dele é em tudo aplicável a este caso, em que se discute

*créditos não-cumulativos de ICMS. Afinal, aqui a Fiscalização também contestou a presença dos requisitos necessários à contabilização (das partes e peças de equipamentos adquiridos pela Impugnante) como itens do ativo imobilizado da empresa, sem, contudo, apresentar prova que suporte essa conclusão”, vale dizer, “deve prevalecer a presunção de veracidade dos registros feitos pelos contabilistas que prestam serviços à Impugnante, e que registraram tais itens nas subcontas contábeis de ativo imobilizado, em razão de estarem presentes todos os requisitos previstos pela legislação fiscal e o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) n.º 27”.*

Reforça que “*deve prevalecer neste caso a presunção relativa de veracidade das declarações feitas por profissionais habilitados que, por meio de sua vasta experiência, registraram os itens do Grupo 02 da autuação nas subcontas contábeis de ativo imobilizados, em razão destes itens (partes e peças de equipamentos) acrescerem a vida útil dos bens a que se aderem em mais de 12 meses.*”, salientando ser este o posicionamento do TJ/MG.

Requer, nesses termos, que “*sejam afastadas as genéricas alegações do Fisco, e que reestabelecida a correta presunção de veracidade dos registros contábeis da Impugnante, para anular integralmente a glosa dos itens 02 que compõe a autuação*”.

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

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

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

CF/88

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

[...]

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

-----  
RE 195894 / RS - RIO GRANDE DO SUL

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

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

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

-----  
RE 503877 AgR / MG - MINAS GERAIS

**EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. OPERAÇÕES DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA. UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. AUSÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONSUMIDOR FINAL. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO**

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

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

III - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO” (GRIFOU-SE)

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

Embora tenha surtido efeitos somente a partir de 01/04/17, a conclusão acima é corroborada pela norma estabelecida no § 22 do art. 66 do RICMS/02, segundo a qual **não** se compreende no consumo a que se refere a alínea “b” do inciso V do *caput* o desgaste de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento.

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:

[...]

Efeitos a partir de 01/04/2017 - Dec. nº 47.119/16

§ 22. Não se compreende no consumo a que se refere a alínea “b” do inciso V do *caput* o desgaste de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento.

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

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

Define, ainda, como produto intermediário aquele que, desde o início de sua utilização na linha de produção, vai-se consumindo, 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IN nº 01/86

Efeitos a partir de 01/04/17

II - Por consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo, considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, **vai-se consumindo**, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

Efeitos de 21/02/1986 a 31/03/2017 - Redação original:

"II - Por consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo, considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, **vai-se consumindo ou desgastando**, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos." (Grifou-se)

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

Instrução Normativa SLT nº 01/86

IV - Igualmente não são considerados produtos consumidos imediata e integralmente no processo de industrialização as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

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

IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – OBJETO. O PRINCÍPIO DA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

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

Instrução Normativa SLT nº 01/86

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

(Redação Original)

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

Essa exceção, no entanto, contida no inciso V supracitado, foi revogada, em 01/04/17, pelo art. 2º, inciso I, com vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos da Instrução Normativa SUTRI nº 1 de 04/01/17, *verbis*:

Art. 2º - **Ficam revogados:**

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

[...]

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

Esclareça-se que o art. 3º da Instrução Normativa SUTRI nº 01/14, que define o processo produtivo das empresas que exploram a atividade de mineração, faz remissão à IN SLT nº 01/86 (IN SUTRI nº 01/17 – efeitos a partir de 01/04/17), para a classificação de qualquer produto utilizado nesse processo como intermediário.

Art. 3º Para fins de definição de produto intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SLT nº 01, de 20 de fevereiro de 1986, entende-se como processo produtivo de extração

mineral aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do produto mineral do local de extração até o de seu beneficiamento mineral ou estocagem. (Grifou-se)

Logo, ainda que aplicadas em máquinas, equipamentos e veículos que tenham participação no processo produtivo de mineração, as partes e peças de reposição/manutenção periódica, são classificadas como materiais de uso e consumo, nos termos do inciso IV da IN nº 01/86 (IN SUTRI nº 01/17 – efeitos a partir de 01/04/17).

Acrescente-se que a Impugnante escriturou todas as partes e peças objeto da autuação como bens do imobilizado e não como produtos intermediários.

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

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

[...]

II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;

[...]

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

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

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado

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

QUANDO SE TRATAR DE PARTES E PEÇAS, PORTANTO, CABE À AUTUADA COMPROVAR QUE A SUBSTITUIÇÃO NÃO DECORRE DE MEROS REPAROS E MANUTENÇÃO (COMO EFETIVAMENTE CONTABILIZOU TAIS AQUISIÇÕES), MAS SIM DE UMA REFORMA QUE AUTORIZA AFIRMAR QUE O BEM FOI RENOVADO, COM AUMENTO DA VIDA ÚTIL PELO PRAZO SUPERIOR A 12 (DOZE)

MESES, TUDO DEVIDAMENTE DEMONSTRADO E CONTABILIZADO NOS TERMOS DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE.

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

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

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

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

Decreto nº 9.580/18

(22/11/18)

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

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

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

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

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

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

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

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

-----  
Decreto nº 3.000/99

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

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

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

[...]

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

A conclusão é a mesma em relação às hipóteses previstas no § 12º do mesmo art. 66, abaixo reproduzidas, mesmo porque o argumento da Impugnante é no sentido de aumento da vida útil dos bens do imobilizado e não que as partes e peças se enquadrem nesse dispositivo.

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

I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;

II - a parte de bem imobilizado em partes;

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

Ressalte-se, nesse sentido, que os incisos I e VI claramente não se aplicam ao caso dos autos, pois os produtos objeto da presente autuação não se confundem com um bem principal fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte, assim como não se referem a componentes de um bem principal, assim considerada a mercadoria utilizada na fabricação de bem do ativo imobilizado no próprio estabelecimento do contribuinte.

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

No tocante aos incisos II, III e V, além de observar o disposto no § 13, a Impugnante deveria demonstrar que as partes e peças em análise se enquadrariam nas hipóteses desses incisos e comprovar que a imobilização atende aos pressupostos da Lei nº 6.404/76 e, especificamente em relação às partes ou peças citadas no inciso V, que não se trata de meras partes de um bem do imobilizado, utilizadas em manutenções e/ou reposições.

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

Peças de uso específico e vida útil comum

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

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

Inversamente, de acordo com o mesmo Manual, “*as peças mantidas pela empresa, que tenham disponibilidade normal no mercado e que, portanto, têm vida útil física e valor econômico por si só, ou seja, não vinculados à vida útil e ao valor do equipamento específico da empresa, devem ser classificadas em Estoques no Circulante*”. À medida que são utilizadas ou consumidas, tais itens são apropriados como despesas, ou custos do produto; em outras palavras, não devem ser ativadas”.

Logo, as partes e peças adquiridas, separadamente, para o fim de manutenção, reparo, conserto, etc. de máquinas ou equipamentos, não geram direito a créditos do imposto, por se tratar de valores de mercadorias que devem ser lançados na contabilidade como Ativo Circulante ou diretamente como despesas operacionais, gastos gerais de fabricação, custos de produção ou nome equivalente.

Reitere-se que a Impugnante não trouxe aos autos qualquer comprovação de que as partes e peças ora em análise atendem aos pressupostos do art. 66, §§ 6º e 12º do RICMS/02.

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

Art. 66 ...

[...]

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

Por consequência, de plano, sem a necessidade de maiores análises, todas as partes e peças objeto da presente autuação, cujas entradas no estabelecimento autuado ocorreram em datas posteriores a 01/04/17, não geram direito a créditos do ICMS, por força da vedação estabelecida no art. 70, inciso XVII do RICMS/02, devendo-se destacar que não se deve confundir o período de apropriação das parcelas dos créditos no CIAP com a data da entrada dos bens no estabelecimento autuado.

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

[...]

Efeitos a partir de 01/04/17

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém. (Grifou-se)

Na verdade, todas as partes e peças objeto da presente autuação, independentemente da data de sua entrada no estabelecimento autuado, não geram direito a créditos do ICMS, pois, como já afirmado, são destinadas à reposição/manutenção periódica, estando enquadradas no inciso IV da IN nº 01/86 e, em outra vertente, no § 13 do art. 66 do RICMS/02.

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

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

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

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

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

Assim, os bens que não estejam intrinsecamente ligados à atividade do estabelecimento autuado (extração de calcário e fabricação de cimento) ou na comercialização dos produtos finais não geram direito a créditos de ICMS.

Por outro lado, a expressão "utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação", constante no § 3º do art. 70 do RICMS/02 deve ser interpretada de acordo com a IN nº 01/98, pois tal norma foi editada exatamente para definir o conceito de bens alheios.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como se vê, o legislador mineiro, dentro de sua competência, não alterou o conceito de ativo permanente, mas apenas estabeleceu as hipóteses em que os bens destinados a esse fim geram ou não direito a créditos do ICMS, conforme sejam ou não alheios à atividade-fim do estabelecimento, nos termos da Instrução Normativa nº 01/98.

Portanto, ao contrário da afirmação da Impugnante, as partes e peças de máquinas e equipamentos somente são classificadas como bens do imobilizado se atenderem a todas as condições acima, não bastando, portanto, que tenham vida útil superior a um ano.

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

Reitere-se, nesse sentido, que todas as partes e peças objeto da presente atuação, pelas razões já expostas, enquadram-se na hipótese prevista no § 13º do art. 66 do RICMS/02.

Art. 66 ...

[...]

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

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

Sob o prisma da IN SUTRI nº 01/98, alguns bens (e as partes e peças neles aplicadas), são classificados como alheios à atividade do estabelecimento, uma vez que não utilizados no processo mineral/industrial propriamente dito ou na comercialização do produto final.

No caso do presente processo, conforme quadro ilustrativo abaixo, foram corretamente classificados como alheios à atividade do estabelecimento os bens empregados no controle de emissão de poluentes, subestação, análise química, laboratório, setor de expedição, proteção elétrica, monitoramento e manutenção preditiva e preventiva de outros equipamentos, nos termos do art. 1º, incisos II, alínea “c” e III da IN SUTRI nº 01/98.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### BENS ALHEIOS - RESUMO

DESC. ITEM	DESCRIÇÃO COMPLETA DO EQUIP. / MÁQ.	FUNÇÃO DO EQUIP. / MÁQ. NA ATIVIDADE DA EMPRESA	ANÁLISE - FISCO	OBSERVAÇÃO - FISCO
GAIOLA P/MANGA FILTRAN CONF. DES. 33.001.02-A	FILTRO DE PROCESSO DE CLINQUER	CONTROLE DE IMPACTO DE EMISSÃO DE PARTICULADO	Parte/peça de bem alheio - Controle de emissão de poluentes.	IN DLT/SRE nº 01/98 - art. 1º, inciso II.
TRANSFORMADOR 5.000/6.500	TRANSFORMADOR 5.000/6.500	ALIMENTAÇÃO DE ENERGIA	Bem alheio - Transformador - Subestação.	IN DLT/SRE nº 01/98 - art. 1º, inciso II.
SENSOR TACOMETRO COM CABO INTEGRADO DE 10 METROS	ANALISE DE VIBRAÇÃO DOS EQUIPAMENTOS EM TODA AREA FABRIL	ANALISE DE VIBRAÇÃO DOS EQUIPAMENTOS	Monitoramento de equipamentos - Análise de vibração.	Não exerce ação intrínseca na extração ou transformação das matérias-primas em cimento - art. 70, § 3º do RICMS/02.
CROSSBELT ANALYSER CB OMNI		ANALISE OLLINE DE MATERIA PRIMA NO MOINHO DE CRU	Bem alheio - Análise Química - Não exerce ação intrínseca na extração ou transformação das matérias-primas em cimento.	IN DLT/SRE nº 01/98 - art. 1º, inciso II.
CABO PARA ACELEROMETRO 2 FIOS INDIVIDUALMENTE ISOLADO	ACESSORIO PARA EQUIPAMENTO DE MEDIÇÃO DE VIBRAÇÃO	COLETA DE DADOS DE MAQUINAS EM FUNCIONAMENTO	Manutenção preditiva - Medição de pressão.	Não exerce ação intrínseca na extração ou transformação das matérias-primas em cimento - art. 70, § 3º do RICMS/02.
ACELEROMETRO 100MV/G SAIDA TOPO 2 PINOS SKF CMSS 21	ACESSORIO PARA EQUIPAMENTO DE MEDIÇÃO DE VIBRAÇÃO	COLETA DE DADOS DE MAQUINAS EM FUNCIONAMENTO	Manutenção preditiva - Medição de pressão.	Não exerce ação intrínseca na extração ou transformação das matérias-primas em cimento - art. 70, § 3º do RICMS/02.
ACELEROMETRO 100MV/G SAIDA TOPO 2 PINOS SKF CMSS 21	ACESSORIO PARA EQUIPAMENTO DE MEDIÇÃO DE VIBRAÇÃO	COLETA DE DADOS DE MAQUINAS EM FUNCIONAMENTO	Parte/peça destinada a uso e consumo, não se enquadra no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, I, do RICMS/02.	Não exerce ação intrínseca na extração ou transformação das matérias-primas em cimento - art. 70, § 3º do RICMS/02.
CABO PARA ACELEROMETRO 2 FIOS INDIVIDUALMENTE ISOLADO	ACESSORIO PARA EQUIPAMENTO DE MEDIÇÃO DE VIBRAÇÃO	COLETA DE DADOS DE MAQUINAS EM FUNCIONAMENTO	Parte/peça destinada a uso e consumo, não se enquadra no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, I, do RICMS/02.	Não exerce ação intrínseca na extração ou transformação das matérias-primas em cimento - art. 70, § 3º do RICMS/02.
MANGA FILTRANTE GORE LOW DRAG 146 X 3600 MM TECIDO	FILTRO DE MANGAS DE PROCESSO DO FORNO	CONTROLE DE EMISSÃO DE APTICULADOS	Parte/peça de bem alheio - Controle de emissão de poluentes.	IN DLT/SRE nº 01/98 - art. 1º, inciso II.
CALIFORNIUM SOURCE CF-252.	CONTROLE DE VARIÁVEIS DE PROCESSO DE VAZÃO, PRESSÃO, TEMPERATURA E NIVEL, NOS SISTEMAS DE TRANSPORTE DE MATERIAIS, CONTROLE DE PROCESSOS QUIMICOS.	CONTROLE DOS PROCESSOS QUIMICOS, DOSAGEM DAS MATERIAS PRIMAS DURANTE A FABRICAÇÃO	Bem alheio - Análise Química - Não exerce ação intrínseca na extração ou transformação das matérias-primas em cimento.	IN DLT/SRE nº 01/98 - art. 1º, inciso II.
SUPORTE FOTOCÉLULA EX.A DIREITA	Armário elétrico completo para adequação do sistema de controle PLC - ARMÁRIO DISTRIBUIÇÃO PRINCIPAL REF 7020857-4032 Beumer	Controle eletromecânico dos equipamentos da paletizadora no transporte de sacaria para formação de pilhas de sacarias.	Paletizadora: equipamento utilizado para fazer pilhas de sacarias de produto acabado em paletes de madeira.	Setor de Expedição. Não exerce ação intrínseca na extração ou transformação das matérias-primas em cimento - art. 70 § 3º do RICMS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### BENS ALHEIOS - RESUMO

DESC. ITEM	DESCRIÇÃO COMPLETA DO EQUIP. / MÁQ.	FUNÇÃO DO EQUIP. / MÁQ. NA ATIVIDADE DA EMPRESA	ANÁLISE - FISCO	OBSERVAÇÃO - FISCO
SUPORTE FOTOCÉLULA EX.A ESQUERDA	Armário elétrico completo para adequação do sistema de controle PLC - ARMÁRIO DISTRIBUIÇÃO PRINCIPAL REF 7020857-4032 Beumer	Controle eletromecânico dos equipamentos da paletizadora no transporte de sacaria para formação de pilhas de sacarias.	Paletizadora: equipamento utilizado para fazer pilhas de sacarias de produto acabado em paletes de madeira.	Setor de Expedição. Não exerce ação intrínseca na extração ou transformação das matérias-primas em cimento - art. 70 § 3º do RICMS.
DISPOSITIVO GIRATÓRIO COM MOTOR REF 536164	Armário elétrico completo para adequação do sistema de controle PLC - ARMÁRIO DISTRIBUIÇÃO PRINCIPAL REF 7020857-4032 Beumer	Controle eletromecânico dos equipamentos da paletizadora no transporte de sacaria para formação de pilhas de sacarias.	Paletizadora: equipamento utilizado para fazer pilhas de sacarias de produto acabado em paletes de madeira.	Setor de Expedição. Não exerce ação intrínseca na extração ou transformação das matérias-primas em cimento - art. 70 § 3º do RICMS.
ARMÁRIO DISTRIBUIÇÃO PRINCIPAL REF 7020857-4032	Armário elétrico completo para adequação do sistema de controle PLC - ARMÁRIO DISTRIBUIÇÃO PRINCIPAL REF 7020857-4032 Beumer	Controle eletromecânico dos equipamentos da paletizadora no transporte de sacaria para formação de pilhas de sacarias.	Paletizadora: equipamento utilizado para fazer pilhas de sacarias de produto acabado em paletes de madeira.	Setor de Expedição. Não exerce ação intrínseca na extração ou transformação das matérias-primas em cimento - art. 70 § 3º do RICMS.
FLUORESCÊNCIA DE RAIOS X (XRF)	ANÁLISE POR FLUORESCÊNCIA DE RAIOS X (XRF) MATERIAS PRIMAS PRODUTOS SEMI ACABADO (FARINHA) E PRODUTO FINAIS (CIMENTO)	GARANTIR A QUALIDADE DOS INSUMOS	Bem alheio - Análise Química Laboratório - Não exerce ação intrínseca na extração ou transformação das matérias-primas em cimento.	IN DLT/SRE nº 01/98 - art. 1º, inciso II.
SISTEMA DE MONITORAMENTO ON-LINE 08 CANAIS ANALÓGICO E	MONITORAR OS EQUIPAMENTOS EM FUNCIONAMENTO PARA COLETA DE DADOS	MANUTENÇÃO PREVENTIVA	Monitoramento de equipamentos - Análise de vibração.	Não exerce ação intrínseca na extração ou transformação das matérias-primas em cimento - art. 70, § 3º do RICMS/02.
SISTEMA DE MONITORAMENTO ON-LINE 08 CANAIS ANALÓGICO E	MONITORAR OS EQUIPAMENTOS EM FUNCIONAMENTO PARA COLETA DE DADOS	MANUTENÇÃO PREVENTIVA	Manutenção preventiva - Monitoramento de vibração.	Não exerce ação intrínseca na extração ou transformação das matérias-primas em cimento - art. 70, § 3º do RICMS/02.
RELÉ DE PROTEÇÃO SEPAM1000+, TIPO ECOFIT PLUG & PLAY MOD. SRV-RTPTPPM81	RELÉ DE PROTEÇÃO SEPAM 1000+, TIPO ECOFIT PLUG & PLAY MOD. SRV-RTPTPPM81	Proteger equipamentos contra sobrecargas	Proteção elétrica - Sobrecarga.	Não exerce ação intrínseca na extração ou transformação das matérias-primas em cimento - art. 70, § 3º do RICMS/02.
DISPOSITIVO GIRATÓRIO COM MOTOR REF 536164	Acionamento virador sacos	Virar sacos na formação camada	Paletizadora: equipamento utilizado para fazer pilhas de sacarias de produto acabado em paletes de madeira.	Setor de Expedição. Não exerce ação intrínseca na extração ou transformação das matérias-primas em cimento - art. 70 § 3º do RICMS.
SUPORTE FOTOCÉLULA EX.A ESQUERDA	Acionamento virador sacos	Virar sacos na formação camada	Paletizadora: equipamento utilizado para fazer pilhas de sacarias de produto acabado em paletes de madeira.	Setor de Expedição. Não exerce ação intrínseca na extração ou transformação das matérias-primas em cimento - art. 70 § 3º do RICMS.
SUPORTE FOTOCÉLULA EX.A DIREITA	Acionamento virador sacos	Virar sacos na formação camada	Paletizadora: equipamento utilizado para fazer pilhas de sacarias de produto acabado em paletes de madeira.	Setor de Expedição. Não exerce ação intrínseca na extração ou transformação das matérias-primas em cimento - art. 70 § 3º do RICMS.
CALIFORNIUM SOURCE CF-252.	CALIFORNIUM SOURCE CF-252.		Bem alheio - Análise Química - Não exerce ação intrínseca na extração ou transformação das matérias-primas em cimento.	IN DLT/SRE nº 01/98 - art. 1º, inciso II.

**2.2. Dos Argumentos da Impugnante quanto ao “Grupo 1”**

**• “Elementos Empregados em Laboratórios de Análises”**

A Impugnante questiona a glosa dos créditos relativos aos bens denominados “*ativos fixos com recuperação de fluorescência de raio-x, elementos radioativos e máquina Crossbelt*”, acrescentando que são aplicados na análise química da matéria-prima e do cimento por ela produzido.

Salienta que “*tais itens são essenciais e indispensáveis para o ciclo produtivo da Impugnante, notadamente para a manutenção do controle de qualidade dos materiais. Isso quer dizer que esses itens, sob nenhum ângulo, podem ser classificados como alheios à atividade da Impugnante*”.

No entanto, em que pesem os argumentos da Impugnante, sob a ótica da IN SLT nº 01/86, os materiais não imobilizáveis utilizados em laboratórios são considerados materiais de uso e consumo, uma vez que empregados em linha marginal à de produção.

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

É esse o entendimento externado no Acórdão nº 23.871/21/3ª, com relação ao bem intitulado “*ativo fixo com recuperação de fluorescência de raio-x*”, em processo que envolvia o mesmo Sujeito Passivo, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 23.871/21/3ª

PTA/AI: 01.001488787-07

IMPUGNANTE: COMPANHIA DE CIMENTO CAMPEÃO ALVORADA - CCA

IE: 002509732.06-97

“... SEGUNDO ENTENDIMENTO DO FISCO “**OS EQUIPAMENTOS DE LABORATÓRIO, APESAR DE IMPORTANTES AO CONTROLE DE QUALIDADE E IDENTIFICAÇÃO DE AJUSTES NECESSÁRIOS NA FABRICAÇÃO DOS PRODUTOS, SÃO UTILIZADOS MARGINALMENTE À ATIVIDADE FIM DA AUTUADA. RESSALTA-SE QUE AS ANÁLISES FEITAS NO LABORATÓRIO NÃO ESTÃO SUJEITAS AO ICMS. OS BENS UTILIZADOS PELO LABORATÓRIO SÃO, PORTANTO, ALHEIOS À ATIVIDADE DA AUTUADA**”.

POR SUA VEZ, DIZ A IMPUGNANTE QUE TAL EQUIPAMENTO PARTICIPA DIRETAMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO DO CIMENTO, JÁ QUE, SEM A CORRETA MEDIÇÃO DAS QUANTIDADES DE INSUMOS A SEREM UTILIZADOS PELA IMPUGNANTE, O CIMENTO PRODUZIDO SERIA IMPRESTÁVEL, E, PORTANTO, IMPOSSÍVEL DE SER COMERCIALIZADO.

TRAZ O ACÓRDÃO Nº 22.667/17/1ª, DESTA CCMG, QUE SEGUNDO A DEFESA, ADMITIU O DIREITO AO CRÉDITO SOBRE

BENS DO ATIVO IMOBILIZADO UTILIZADOS NA PREPARAÇÃO DE AMOSTRAS PARA ANÁLISE LABORATORIAL.

COM RAZÃO A FISCALIZAÇÃO.

NO CASO DOS AUTOS, OBSERVA-SE QUE O EQUIPAMENTO DESCRITO NA NOTA FISCAL DE AQUISIÇÃO COMO “**SISTEMA COMPLETO ZETIUM**” E NO ANEXO 9 COMO “**ATIVO FIXO COM RECUPERAÇÃO DE FLUORESCÊNCIA DE RAIOS-X**”, TENDO COMO APLICAÇÃO ESPECÍFICA “ANÁLISE QUÍMICA DO PROCESSO”, LOCAL DE APLICAÇÃO “LABORATÓRIO DE ANÁLISES QUÍMICAS”, SOB O PRISMA DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/98, ART. 1º, INCISO II, ALÍNEA “C”, **SE CLASSIFICA COMO ALHEIO À ATIVIDADE DA AUTUADA**, UMA VEZ QUE NÃO EXERCE NENHUMA AÇÃO INTRÍNSECA NO PROCESSO PRODUTIVO PROPRIAMENTE DITO.

CORROBORA ESSE ENTENDIMENTO VÁRIAS DECISÕES PROFERIDAS POR ESTE EGRÉGIO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, COMO POR EXEMPLO A PROFERIDA POR ESTA 3ª CÂMARA, CONSUBSTANCIADA NO ACÓRDÃO Nº 22.574/17/3ª ...” (GRIFOU-SE)

Com relação aos demais bens questionados pela Impugnante, o Fisco presta os seguintes esclarecimentos:

“... - **Ativo Crossbelt Analyser CB OMNI**: (Descrição na NF 2870 de 02/04/2019 Analisador Elementar em tempo real de materiais). **Conforme informação prestada pela Autuada no Anexo 2**, o referido equipamento **é utilizado para “gerar informação online de teores químicos das matérias-primas alimentadas na moagem de cru para tomada de decisão operacional”**.

**Ativo Californium Source CF-252**: conforme informação prestada pela Autuada no Anexo 2, trata-se de “**elemento radioativo para análise química de matéria prima**”, **utilizado na “correia de alimentação da moagem de cru**”, cujo **função do equipamento é “gerar nêutrons como base de análise química da matéria prima”**.

Pesquisando sobre Californium-252 verifica-se que “**é usado comercialmente como uma fonte de nêutrons confiável e econômica para análise imediata de ativação de nêutrons gama (PGNAA) de carvão, cimento e minerais, bem como para detecção e identificação de explosivos, minas terrestres e ordenanças militares não detonadas ...**” (Grifou-se)

São bens também classificados como alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da IN nº 01/98, uma vez que não utilizados no processo mineral/industrial propriamente dito ou na comercialização do produto final.

• **“Elementos Filtrantes e Separadores Granulométricos”**

Trata-se de partes/peças do Filtro de Mangas (gaiola para manga filtrante e manga filtrante) que, conforme informação prestada pela Autuada no Anexo 2, tem como função o “controle de impacto de emissão de particulado”.

Como é de conhecimento geral, o equipamento filtrante tem por finalidade reduzir a emissão de poluentes na atmosfera, existentes no fluxo de gases industriais, por exigência da legislação ambiental, sendo considerados alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da IN SUTRI nº 01/98.

Nesse sentido, importante ressaltar que o Acórdão nº 23.871/21/3ª, com a mesma sujeição passiva, aprovou a glosa de créditos relativos ao filtro de mangas e suas partes e peças, considerando-os como bens alheios à atividade do estabelecimento, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 23.871/21/3ª

PTA/AI: 01.001488787-07

IMPUGNAÇÃO: 40.010150411-82

IMPUGNANTE: COMPANHIA DE CIMENTO CAMPEÃO ALVORADA - CCA

IE: 002509732.06-97

**“... 1 - EQUIPAMENTOS OU PARTES/PEÇAS DO FILTRO DE MANGA:**

**O FILTRO DE MANGAS É UM EQUIPAMENTO QUE TEM POR FINALIDADE REDUZIR A EMISSÃO DE POLUENTES NA ATMOSFERA, EXISTENTES NO FLUXO DE GASES INDUSTRIAIS, POR EXIGÊNCIA DA LEGISLAÇÃO AMBIENTAL.**

FORAM ESTORNADOS OS CRÉDITOS RELATIVOS AOS ITENS:

- **GAIOLA ARAME INOX 304 L 3,00 M:** MANTER ESTRUTURA PARA A MANGA FILTRANTE E GARANTIR A QUALIDADE DE LIMPEZA DA MANGA;

- **MANGA FILTRANTE GO RE AD FIBRA VIDRO 630/M2 146:** FILTRAGEM DO PARTICULADO (FARINHA DO MOINHO DE CRU), RETER O MÁXIMO DE PARTICULADO CONTROLE DE EMISSÃO ATMOSFÉRICA.

[...]

A IMPUGNANTE SUSTENTA QUE NÃO HÁ QUE SE FALAR EM APLICAÇÃO MARGINAL DOS ITENS EM QUESTÃO, JÁ QUE, SEM ELES, SEQUER SERIA POSSÍVEL A PRODUÇÃO DO CIMENTO. FOSSE VERDADE QUE ESSES ITENS ATUAM EM LINHAS MARGINAIS AO PROCESSO PRODUTIVO PRINCIPAL DA IMPUGNANTE, A SUA AQUISIÇÃO NÃO SERIA EXIGIDA PELA LEGISLAÇÃO AMBIENTAL, PORTANTO, PASSÍVEL O CRÉDITO DO IMPOSTO RELATIVO ÀS SUAS AQUISIÇÕES.

ALEGA A DEFESA QUE O FISCO TAMBÉM INCORREU EM EQUÍVOCO DE CLASSIFICAÇÃO ACERCA DA “GAIOLA ARAME INOX

304”, O QUAL É ITEM APLICADO NO FORNO E NÃO NO FILTRO DE MANGA.

CONFORME SE VERIFICA DAS INFORMAÇÕES PRESTADAS PELA IMPUGNANTE NO ANEXO 9 DO E-PTA (INTIMAÇÃO\_CIAI\_ARCOS0697\_ENTREGUE A SEFAZ), O QUAL SERVIU DE BASE PARA A CLASSIFICAÇÃO REALIZADA PELO FISCO, O ITEM “GAIOLA ARAME INOX 304” O LOCAL DE APLICAÇÃO INFORMADO É “FILTRO PROCESSO DO FORNO” COM A FUNÇÃO “ESTRUTURA DA MANGA PARA GARANTIR LIMPEZA”.

AMBOS OS ITENS TÊM NOTORIAMENTE APLICAÇÃO PARA CONTROLE DE EMISSÃO DE POLUENTES, EM ATENDIMENTO À LEGISLAÇÃO AMBIENTAL, CONFORME RECONHECE A PRÓPRIA IMPUGNANTE. PORTANTO, **SÃO ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO ...**”

Correta, portanto, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco.

• **“Componentes Elétricos”**

Trata-se de estorno de créditos dos seguintes bens/partes/peças:

- Transformador 5.000/6.500: transformador de tensão com a função de alimentação de energia na subestação principal, conforme informação prestada pela Autuada no Anexo 2.

- Relé de Proteção SEPAM1000 (Descrição NF 508227 de 26/12/2017: Retrofit Reles Schneider Sepam 2000 – Relé de Proteção Tipo M81): sistema de proteção moinhos com a função de proteger equipamentos contra sobre cargas, conforme informação prestada pela Autuada no Anexo 2.

A Impugnante alega que os componentes elétricos são essenciais e indispensáveis às atividades de quaisquer indústrias, inclusive as cimenteiras, acrescentando que a subestação *“constitui mecanismo essencial ao processo produtivo, uma vez que é responsável pela transmissão e controle do fluxo de energia elétrica, transformando os níveis de tensão e funcionando como pontos de entrega para consumidores industriais.”*

O argumento de que a subestação é essencial no contexto de sua atividade produtiva não tem nenhuma repercussão sobre o feito fiscal, pois não é a essencialidade de determinado bem que confere direito a créditos do imposto, e sim as hipóteses expressamente previstas na legislação de regência do ICMS.

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Por consequência, os transformadores nela aplicados, são também considerados alheios à atividade do estabelecimento, mesmo porque não exercem nenhuma ação intrínseca no processo produtivo propriamente dito.

A caracterização desses transformadores como bens alheios é corroborada pela decisão relativa ao Acórdão nº 23.871/21/3ª, de mesma sujeição passiva, confira-se:

ACÓRDÃO Nº 23.871/21/3ª

PTA/AI: 01.001488787-07

IMPUGNANTE: COMPANHIA DE CIMENTO CAMPEÃO ALVORADA - CCA

IE: 002509732.06-97

“... 3 - EQUIPAMENTOS OU PARTES/PEÇAS APLICADOS NA SUBESTAÇÃO ELÉTRICA:

AFIRMA O FISCO QUE SÃO ITENS CUJA UTILIZAÇÃO NÃO SE ENCONTRA INTRÍNSECA E NECESSARIAMENTE RELACIONADA COM A PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO NOS TERMOS DA ALÍNEA “A”, DO INCISO II, DO ART. 1º DA IN DLT/SRE Nº 01/98.

- **ATIVO FIXO TRANSFORMADOR 5.000/6.500** -  
TRANSFORMADOR DE 13,6 KW PARA 6,0 KW: TRANSFORMADOR DE TENSÃO, FUNÇÃO DE ALIMENTAÇÃO DE ENERGIA.

ENTENDE A IMPUGNANTE QUE PARA A OPERAÇÃO DOS PESADOS MAQUINÁRIOS DA INDÚSTRIA FAZ-SE NECESSÁRIO TODO UM APARATO TECNOLÓGICO, E QUE SEM AS PARTES E PEÇAS APLICADAS NA TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, NÃO É POSSÍVEL A PRODUÇÃO DO CIMENTO, CONFORME DEMONSTRA O LAUDO ANEXO.

AFIRMA QUE O TRANSFORMADOR 5.000/6.500 É PARTE INTEGRANTE DA SUBESTAÇÃO PRINCIPAL, SENDO “RESPONSÁVEL PELA CONVERSÃO DA TENSÃO DA ENERGIA ELÉTRICA DE TODA A UNIDADE INDUSTRIAL, TENDO FUNÇÃO ESSENCIAL E INDISPENSÁVEL NO PROCESSO PRODUTIVO.”

TRANSCREVE EMENTA DO ACORDÃO Nº 21.379/17/2ª DO CC/MG, MENCIONANDO DECISÃO QUE RECONHECERIA, SOB A CLASSIFICAÇÃO DE ATIVO PERMANENTE, O DIREITO AOS CRÉDITOS DE ICMS SOBRE COMPONENTES ELÉTRICOS.

DIZ QUE DECISÃO REFORÇA QUE NÃO, NECESSARIAMENTE, O CONTRIBUINTE É OBRIGADO A ATUAR NO SETOR DE ENERGIA ELÉTRICA PARA TOMAR CRÉDITOS SOBRE ATIVOS A ELA RELACIONADOS, BASTANDO QUE O SEU EMPREGO SEJA ESSENCIAL E INDISPENSÁVEL À ATIVIDADE PRODUTIVA.

ASSIM, ENTENDE QUE DEVEM SER EXCLUÍDAS AS GLOSAS SOBRE OS TRANSFORMADORES, QUADROS E DEMAIS ITENS ELÉTRICOS, QUADROS E DEMAIS ITENS ELÉTRICOS, QUE, INDISCUTIVELMENTE, COMPÕEM O ATIVO PERMANENTE DA IMPUGNANTE E EXERCEM ATIVIDADE RELEVANTE E INDISPENSÁVEL.

POR SEU TURNO, ADUZ O FISCO QUE A ALEGAÇÃO DO PARECER TÉCNICO DE QUE A SUBESTAÇÃO É ESSENCIAL NO CONTEXTO DE SUA ATIVIDADE PRODUTIVA, NÃO TEM NENHUMA REPERCUSSÃO SOBRE O FEITO FISCAL, POIS NÃO É A ESSENCIALIDADE DE DETERMINADO BEM QUE CONFERE DIREITO A CRÉDITOS DO IMPOSTO, E SIM AS HIPÓTESES EXPRESSAMENTE PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA DO ICMS.

PONTUA O FISCO QUE A SUBESTAÇÃO É EQUIPAMENTO NECESSÁRIO À ATIVIDADE INDUSTRIAL DESEMPENHADA PELA AUTUADA, SEM, ENTRETANTO, CARACTERIZAR-SE COMO PARTE DO PROCESSO PRODUTIVO, NÃO SE ENQUADRANDO ESSE BEM COMO UM EQUIPAMENTO PARTICIPANTE DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, NOS TERMOS DA ALÍNEA “C” DO INCISO II DO ART. 1º DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01/98.

COM RAZÃO O FISCO.

SOB A ÓTICA DO ART. 31, INCISO III, DA LEI Nº 6.763/75, ART. 70, INCISO XIII, DO RICMS E ART. 1º, INCISO II, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT Nº 01/98, O TRANSFORMADOR DE ENERGIA ELÉTRICA É CONSIDERADO UM BEM ALHEIO À ATIVIDADE-FIM DO ESTABELECIMENTO, TENDO EM VISTA NÃO SER UTILIZADO NA ÁREA DE PRODUÇÃO INDUSTRIAL.

ESSE ENTENDIMENTO JÁ FOI EXPOSTO PELA DIRETORIA DE ORIENTAÇÃO E LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NA CONSULTA DE CONTRIBUINTE DOET/SLT Nº 020/2011, TRANSCRITA PARCIALMENTE ABAIXO:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 020/2011

**EMENTA: ICMS – CRÉDITO – VEDAÇÃO – BEM ALHEIO – INDÚSTRIA SIDERÚRGICA – TRANSFORMADOR DE ENERGIA ELÉTRICA – NÃO GERA DIREITO A CRÉDITO DO ICMS A AQUISIÇÃO DE EQUIPAMENTO PRÓPRIO PARA DESENVOLVER ATIVIDADE INTEGRADA AO PROCESSO PRODUTIVO CUJA UTILIZAÇÃO NÃO SE ENCONTRA INTRÍNSECA E NECESSARIAMENTE RELACIONADA COM A PRODUÇÃO DO ESTABELECIMENTO, NOS TERMOS DA ALÍNEA “C” DO INCISO II DO ART. 1º DA IN DLT/SRE Nº 01/98.**

(...) PELA EXPOSIÇÃO APRESENTADA, PODE-SE VERIFICAR QUE O TRANSFORMADOR É EQUIPAMENTO NECESSÁRIO À ATIVIDADE INDUSTRIAL DESEMPENHADA PELA CONSULENTE, SEM, ENTRETANTO, CARACTERIZAR-SE COMO PARTE DO PROCESSO PRODUTIVO, MAS, SIM, COMO EQUIPAMENTO PRÓPRIO PARA DESENVOLVER ATIVIDADE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INTEGRADA AO PROCESSO PRODUTIVO, NÃO SE ENCONTRANDO INTRÍNSECA E NECESSARIAMENTE RELACIONADO COM A PRODUÇÃO DOS TUBOS DE AÇO.

**PODE-SE CONCLUIR, PORTANTO, QUE O TRANSFORMADOR NÃO PARTICIPA DIRETAMENTE DA FABRICAÇÃO DOS TUBOS DE AÇO SEM COSTURA, AINDA QUE INTERCALADO ENTRE OS PONTOS DE FORNECIMENTO E DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA CONSUMIDA NO PROCESSO PRODUTIVO, NÃO SE ENQUADRANDO ESSE BEM COMO UM EQUIPAMENTO PARTICIPANTE DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, NOS TERMOS DA ALÍNEA “C” DO INCISO II DO ART. 1º DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01/98.**

ESSE TAMBÉM É O ENTENDIMENTO ADOTADO POR ESTE CONSELHO DE CONTRIBUINTES EM RELAÇÃO AOS ITENS DE ATIVO IMOBILIZADO RELACIONADOS AO FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA E MATERIAIS ELÉTRICOS EM GERAL NÃO GERAM DIREITO A CRÉDITOS DE ICMS, CONSOANTE ACÓRDÃOS NºS 20.582/20/1ª, 23.636/20/3ª, 20.669/20/1ª, Nº 20.331/19/2ª, DENTRE OUTROS ...” (GRIFOU-SE)

Em relação ao Relé de Proteção, ele permite a distribuição segura da energia elétrica da rede, tendo como função detectar anomalias na rede que possam conduzir a situações perigosas e, se for preciso, interromper o circuito elétrico pelo tempo necessário.

Trata-se, portanto, de bem alheio à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

### **• “Máquinas e Equipamentos Industriais”**

A Impugnante contesta a glosa de créditos relativos às partes e peças de máquinas paletizadoras (como armários, suportes e dispositivos giratórios), que permitem o empilhamento/adequado armazenamento dos sacos de cimento produzidos pela empresa e dos sistemas de monitoramento (como acelerômetro, sensores, etc.), utilizados para medir pressão e a vibração dos componentes do processo produtivo.

As partes e peças em questão referem-se ao “suporte fotocélula ex. a direita”, “suporte fotocélula ex. a esquerda”, “dispositivo giratório com motor ref 536164” e “armário distribuição principal”, todas utilizadas na paletizadora, cuja função é o envolvimento de produtos em paletes de madeira com agilidade, com função de controle eletromecânico dos equipamentos da paletizadora, no transporte de sacaria para formação de pilhas de sacarias, conforme informações prestadas pela Autuada no Anexo 2.

Necessário observar que a paletizadora é uma máquina localizada no setor de expedição (produto acabado), que permite empilhar e organizar produtos em um palete de forma rápida e eficiente, no caso em tela de sacos de cimento, não exercendo, portanto, qualquer ação intrínseca no processo industrial propriamente dito.

Acrescente-se que o Fisco, por se tratar de partes/peças, intimou a Autuada a apresentar comprovação de que a sua substituição resultou em aumento da vida útil

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem, por prazo superior a 12 (doze) meses, nos termos do art. 66, § 6º do RICMS/02 (págs. 262/263), porém não foi apresentada qualquer comprovação nesse sentido.

Portanto, seja pela ótica da IN nº 01/98, seja pelo prisma do art. 66, § 6º do RICMS/02, as partes e peças em apreço não geram direito a créditos do ICMS.

Com relação aos “Sistemas de monitoramento”, a glosa dos créditos refere-se aos itens abaixo relacionados, cujos dados foram extraídos do Anexo 2, que contém informações prestadas pela própria Impugnante.

DESC. ITEM	APLICAÇÃO ESPECÍFICA E DETALHADA DO BEM/MAQ./EQUIP.	LOCAL DE APLICAÇÃO (SETOR DA FÁBRICA EM QUE ESTÁ INSTALADO)	SE FOR PARTE DE EQUIP. / MÁQ. QUAL A FUNÇÃO DO PRODUTO NO EQUIP. / MÁQ.	DESCRIÇÃO COMPLETA DO EQUIP. / MÁQ.	FUNÇÃO DO EQUIP. / MÁQ. NA ATIVIDADE DA EMPRESA
ATIVO - ACELEROMETRO 100MV/G SAIDA TOPO 2 PINOS SKF CMSS 21	SISTEMA DE MONITORAMENTO SKF	SISTEMA SKF	MANUTENÇÃO PREDITIVA DOS EQUIPAMENTOS	ACESSORIO PARA EQUIPAMENTO DE MEDIÇÃO DE VIBRAÇÃO	COLETA DE DADOS DE MÁQUINAS EM FUNCIONAMENTO
ATIVO - CABO PARA ACELEROMETRO 2 FIOS INDIVIDUALMENTE ISOLADO	SISTEMA DE MONITORAMENTO SKF	SISTEMA SKF	MANUTENÇÃO PREDITIVA DOS EQUIPAMENTOS	ACESSORIO PARA EQUIPAMENTO DE MEDIÇÃO DE VIBRAÇÃO	COLETA DE DADOS DE MÁQUINAS EM FUNCIONAMENTO
ATIVO - SISTEMA DE MONITORAMENTO LINE 08 CANAIS ANALOGICO E	SISTEMA ELETRONICO DE MONITORAMENTO DE VIBRAÇÃO E EQUIPAMENTOS	ÁREA FABRIL	MONITORAR INDICE DE VIBRAÇÃO EM EQUIPAMENTOS PARA EVITAR QUEBRA	MONITORAR OS EQUIPAMENTOS EM FUNCIONAMENTO PARA COLETA DE DADOS	MANUTENÇÃO PREVENTIVA
ATIVO - SENSOR TACOMETRO COM CABO INTEGRADO DE 10 METROS	MONITORAMENTO DE EQUIPAMENTOS	ÁREA FABRIL	MOVIMENTOS DE PULSOS	ANÁLISE DE VIBRAÇÃO DOS EQUIPAMENTOS EM TODA AREA FABRIL	ANÁLISE DE VIBRAÇÃO DOS EQUIPAMENTOS

Verifica-se, portanto, que a própria Autuada declarou tratar-se de bens com a função de manutenção preditiva ou preventiva de equipamentos.

De acordo com a NBR 5462/94, a manutenção preventiva é conceituada como “*manutenção efetuada em intervalos predeterminados, ou de acordo com critérios prescritos, destinada a reduzir a probabilidade de falha ou a degradação do funcionamento de um item*”, ou seja, compreende todas as ações de manutenção realizadas de forma prévia, com finalidade de evitar que os equipamentos falhem durante o processo de produção.

Por outro lado, a manutenção preditiva é definida como a “*manutenção que permite garantir uma qualidade de serviço desejada, com base na aplicação sistemática de técnicas de análise, utilizando-se de meios de supervisão centralizados ou de amostragem, para reduzir ao mínimo a manutenção preventiva e diminuir a manutenção corretiva*”, isto é, tem o objetivo de prever a situação do equipamento e encontrar falhas em estágio inicial, quando ainda não são prejudiciais ao equipamento

e/ou ao processo de produção. Uma vez que a falha foi identificada em estágio inicial, pode-se planejar e programar ações para eliminar essa falha.

Portanto, esses “Sistemas de Monitoramento” não geram direito a créditos do ICMS, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da IN nº 01/98, uma vez que não exercem qualquer ação no processo industrial propriamente dito.

A Impugnante discorda da glosa dos créditos dos itens citados acima ao argumento de que os referidos equipamentos são responsáveis por garantir a estabilidade de todo o equipamento utilizado na própria produção de cimento.

Acrescenta que sem eles não seria possível manter o rigoroso controle de qualidade que garante a venda do cimento.

Entretanto, como já esclarecido, o direito ao crédito está subordinado às hipóteses previstas nos arts. 66 e 70 do RICMS/02 e nas Instruções Normativas que tratam do assunto, e não ao fato de determinado bem ser ou não essencial ou imprescindível.

Portanto, os créditos apropriados pela Autuada não encontram respaldo na legislação vigente, uma vez que efetivamente caracterizados como bens alheios à sua atividade, cujos créditos são vedados pelo art. 70, inciso XIII do RICMS/02.

### **2.3. Dos Argumentos da Impugnante quanto ao “Grupo 2” (Materiais de Uso e Consumo – Partes e Peças de Manutenção/Reposição Periódica)**

Cabe lembrar que o “Grupo 2” se refere às partes e peças de manutenção/reposição periódica, caracterizadas como materiais de uso e consumo, uma vez que não aumentam a vida útil do bem do imobilizado em que foram aplicadas, por prazo superior a 12 (doze) meses, ou seja, são partes e peças que se enquadram na hipótese prevista no art. 66, § 13 do RICMS/02, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos do art. 70, incisos III e XVII do RICMS/02.

Mister se faz reenfatar que as partes e peças de máquinas e equipamentos somente são classificadas como bens do imobilizado se atenderem a todas as condições estabelecidas na legislação, especialmente aquelas contidas no art. 66, §§ 6º e 12, o que não é o caso dos autos, não bastando, portanto, como tenta fazer crer a Impugnante, que tenham vida útil superior a um ano.

Portanto, o cerne da presente autuação é o fato de que os créditos relativos às partes e peças lançados no CIAP não encontram respaldo na legislação que rege a matéria, uma vez que não aumentam a vida útil do bem do imobilizado em que aplicadas, por prazo superior a 12 (doze) meses, questão que não se confunde com a vida útil dessas mesmas partes e peças.

Feitas essas observações, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal, que refutam com muita propriedade os argumentos da Impugnante, cujas contrarrazões são integralmente ratificadas por este Acórdão:

Manifestação Fiscal

“... **Grupo 2:** composto de partes/peças de manutenção ou substituídas que não resultaram

aumento da vida útil do bem em que foram aplicadas as partes/peças por prazo superior a 12 meses, ou seja, componentes/partes/peças de máquinas e equipamentos destinados a uso e consumo do estabelecimento, uma vez que não se enquadram no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, I, do RICMS/02, e/ou foram utilizados para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem, nos termos do § 13 do citado artigo.

Inicialmente, importante explicar a diferença da irregularidade imputada no Grupo 2 que se refere a partes/peças destinadas a uso e consumo, uma vez que não ficou comprovado o aumento da vida útil dos bens em que foram aplicadas as partes/peças, da mencionada na impugnação de divergência quanto à “*comprovação de que tais bens têm vida útil superior a 12 meses*”. Ora, **o que se discute não é a vida útil das partes/peças adquiridas e contabilizadas como ativo imobilizado, mas, sim, se a aplicação das partes/peças adquiridas resultou em aumento da vida útil do bem em que foram aplicadas por período superior a 12 meses.**

Não procede a alegação da Impugnante de que não há no Relatório Fiscal qualquer elemento objetivo de prova que comprove que os itens estornados nesse grupo não crescem, em mais de 12 meses, a vida útil dos ativos imobilizados a que se aderem. Também infundado o entendimento da Impugnante de que deva prevalecer a presunção de veracidade dos registros contábeis feitos pelos contabilistas que prestam serviços à Impugnante.

Como se atesta facilmente no Relatório Fiscal do e-PTA, a segunda acusação fiscal refere-se ao “*aproveitamento indevido de créditos de ICMS vinculados à aquisição de componentes/partes e peças de máquinas e equipamentos destinados a uso e consumo do estabelecimento, uma vez que não se enquadram no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, I, do RICMS/02, e/ou foram utilizados para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem, nos termos do § 13 do citado artigo;*”

[...]

Infere-se claramente que o art. 66, § 6º, do RICMS/02, estabelece dois requisitos cumulativos para o direito ao crédito referente à aquisição de partes e peças empregadas nos bens destinados ao ativo imobilizado, isto é, (i) que a substituição das partes e peças resulte

aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses **e** (ii) que as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado.

Assim, a Autuada só poderia ter aproveitado o crédito do ICMS referente à aquisição das partes/peças em questão se os dois requisitos estivessem cumpridos. No presente caso, não restou comprovado o primeiro requisito, ou seja, que a substituição das partes e peças resultou em aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses. Exatamente a acusação fiscal.

Em nenhum local dos autos constata-se que o Fisco não acatou ou acusou a Impugnante de não ter cumprido o segundo requisito do referido § 6º, ou seja, de que as partes e peças não foram contabilizadas como ativo imobilizado. Pelo contrário, nos Anexos 7 e 8, verifica-se que o Fisco apontou na coluna denominada “Resposta CCA Intimação de Comprovação de Contabilização das Partes/Peças (inciso I do § 6º do art. 88 do RICMS) e, em especial as informações constantes dos incisos I a IV do § 2º do art. 354 do RIR/18 (Decreto Federal nº 9.580/18)” a seguinte informação após análise da resposta da Autuada: “Apresentou contabilização apenas das partes/peças”, ou seja, o Fisco mencionou que houve a contabilização das partes/peças.

Também, nos referidos Anexos 7 e 8, **o Fisco pontuou na coluna denominada “Análise do Fisco em relação a Contabilização” a seguinte informação “Não apresentou a contabilização que comprove o aumento da vida útil de um bem do ativo imobilizado que deve ser demonstrado contabilmente para efeitos de depreciação do referido bem”**. Portanto, diferentemente do alegado pela Defesa, há, sim, nos autos elemento objetivo de que a Autuada não apresentou comprovação contábil, conforme estabelece o art. 354 do RIR/18, que comprovaria que a substituição das partes/peças resultou em aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 meses, condição necessária para o aproveitamento do crédito nos termos do inciso I do § 6º do art. 66 do RICMS.

No tocante a exigência do art. 354 do RIR/18, a própria Impugnante transcreve o referido artigo e o § 1º, ressaltando *“que os gastos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens*

*do ativo permanente, que implique no aumento de sua vida útil em um prazo superior a um ano, também devem ser incorporados ao valor do ativo, servindo para futuras depreciações. Esse é, a propósito, o comando retirado da legislação do Imposto de Renda (Decreto nº 9.580/2018), que também é adotado, por analogia, em âmbito estadual:”.* Importante esclarecer que **a Impugnante**, apesar da concordância com o Fisco em relação aos procedimentos estabelecidos no referido artigo, **não conseguiu demonstrar/comprovar os registros contábeis como estabelece o RIR/18. Nota-se que o Termo de Intimação Contabilização (fls.262/263 e--PTA) requer exatamente a apresentação dos registros contábeis nos termos do art. 354 do RIR/18.**

Nesse contexto, necessário reiterar o que já foi mencionado na “Preliminar de Nulidade” de que o Fisco, após análise detalhada das informações prestadas pela Autuada (Anexo 2 em relação ao bem/parte/peça empregado em equipamento/máquina/aparelho ter sido destinado à montagem de planta nova, à ampliação ou a um upgrade), encaminhou e-mail à representante do Contribuinte solicitando envio de documentos que comprovassem a informação de UPGRADE inserida na referida planilha.

**O Fisco ao analisar os documentos apresentados entendeu que não restou comprovado o aumento da vida útil do bem por prazo superior a 12 (doze) meses**, uma vez que foram apresentados listas e desenhos de peças, croqui e projeto que, por si só, não comprovam que a substituição das partes/peças resultou em aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 meses.

Diante disso, o Fisco encaminhou Termo de Intimação para o Contribuinte apresentar os registros contábeis, nos termos das Normas Brasileiras de Contabilização, e em especial as informações constantes dos incisos I a IV do § 2º, do art. 354 do RIR/18 (Decreto Federal nº 9.580/18), para alguns itens relacionados na referida intimação, mais precisamente os itens que houve informação de UPGRADE.

Examinando de forma detalhada o arquivo denominado “CIAP CCA Arcos\_Contabilização\_MD5” - Anexo 3 - apresentado em resposta ao Termo de Intimação acima mencionado, **o Fisco constatou a apresentação somente dos registros contábeis das partes/peças, sem, contudo, apresentar a**

**contabilização nos termos do art. 354 do RIR/18 que comprovaria o aumento da vida útil do bem por mais de 12 meses após a aplicação das peças em questão.** Importante destacar que essa análise do Fisco consta nas colunas “AS - RESPOSTA CCA INTIMAÇÃO DE COMPROVAÇÃO DE CONTABILIZAÇÃO DAS PARTES/PEÇAS (inciso I do § 6º do art. 66 do RICMS), e em especial as informações constantes dos incisos I a IV do § 2º do art. 354 do RIR/18 (Decreto Federal nº 9.580/18)” e “AT - Análise do Fisco em relação a contabilização”, ambas da planilha do Anexo 7.1. Acrescente-se que a mesma análise consta na planilha do Anexo 8, referente ao aproveitamento do crédito extemporâneo.

Perante o exposto, **ficou constatado que o Contribuinte não comprovou que a substituição das partes/peças resultou em aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 meses, condição necessária para o aproveitamento do crédito nos termos do inciso I do § 6º do art. 66 do RICMS.**

**Nunca o Fisco deixou de considerar a contabilização** ou declarou equivocada a contabilização das partes/peças, o que o Fisco afirmou, sim, nas colunas “AS” e “AT” da planilha do Anexo 7.1 é que a Impugnante “Apresentou contabilização apenas das partes/peças” e “Não apresentou a contabilização que comprove o aumento da vida útil de um bem do ativo imobilizado que deve ser demonstrado contabilmente para efeitos de depreciação do referido bem.”, ou seja, não demonstrou o cumprimento dos incisos I a IV do § 2º, do art. 354 do RIR/18, que comprovaria que a substituição das partes/peças resultou em aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 meses, condição necessária para o aproveitamento do crédito nos termos do inciso I do § 6º do art. 66 do RICMS.

Como o Fisco poderia não aceitar os registros contábeis da Autuada, no que diz respeito a comprovação do aumento da vida útil do bem que teve as partes/peças aplicadas, se os referidos registros nem sequer foram apresentados? Como pode ser facilmente verificado no Anexo 3, resposta ao Termo de Intimação Contabilização.

Tal comprovação (aumento da vida útil de bem do imobilizado) deve constar na própria escrita contábil

da empresa, nos termos da legislação própria que rege a matéria.

Assim, não há que se cogitar, como pretende a Impugnante, de presunção de veracidade dos registros contábeis realizados pelos contabilistas que prestam serviços à Impugnante, uma vez que não houve desconsideração da contabilização das partes/peças como ativo imobilizado. O que ocorreu foi a não apresentação, por parte da Impugnante, dos registros contábeis das partes/peças como estabelecido no art. 354 do RIR/18 que comprovaria que a substituição das partes/peças resultou em aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 meses, condição necessária para o aproveitamento do crédito nos termos do inciso I do § 6º do art. 66 do RICMS.

Nesse sentido, destaca-se trechos do Acórdão do CCMG nº 22.549/21/2ª (mantida decisão recorrida Acórdão nº 5.467/21/CE):

“(…)

ASSIM SENDO, PASSA-SE À ANÁLISE SE ESTES ATENDEM AS DISPOSIÇÕES DOS §§ 6º, 12 E 13 DO ART. 66 DO RICMS/02, OU SEJA, SE A PARTE/PEÇA FOI AGREGADA A UM BEM DO ATIVO IMOBILIZADO UTILIZADO NAS ATIVIDADES OPERACIONAIS DO CONTRIBUINTE E RESULTOU EM AUMENTO DE SUA VIDA ÚTIL PREVISTA NO ATO DA AQUISIÇÃO OU DO RECEBIMENTO DO RESPECTIVO BEM POR PRAZO SUPERIOR A 12 (DOZE) MESES.

PARA TANTO, SOLICITOU A ASSESSORIA DO CCMG QUE, NO TOCANTE ÀS PARTES/PEÇAS UTILIZADA EM REFORMA/RENOVAÇÃO/APERFEIÇOAMENTO DE BEM, FOSSE DEMONSTRADO O AUMENTO DA VIDA ÚTIL DO BEM POR PRAZO SUPERIOR A 12 (DOZE) MESES, NOS TERMOS DO INCISO I DO § 6º DO ART. 66 DO RICMS/02, ALÉM DA RESPECTIVA CONTABILIZAÇÃO, NOS TERMOS DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE, E EM ESPECIAL AS INFORMAÇÕES CONSTANTES DOS INCISOS I A IV DO § 2º, DO ART. 354 DO RIR/18 (DECRETO FEDERAL Nº 9.580/18).

(…)

O AUMENTO DA VIDA ÚTIL DE UM BEM DO ATIVO IMOBILIZADO DEVE SER

DEMONSTRADO CONTABILMENTE PARA EFEITOS DE DEPRECIÇÃO DO REFERIDO BEM. ASSIM, DEVE SE OBSERVAR AS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE, E EM ESPECIAL AS INFORMAÇÕES CONSTANTES DOS INCISOS I A IV DO § 2º, DO ART. 354 DO RIR/18 (DECRETO FEDERAL Nº 9.580/18). CONFIRA-SE:

(...)

CONCLUI-SE, PORTANTO, QUE NÃO RESTOU COMPROVADO O AUMENTO DA VIDA ÚTIL DOS EQUIPAMENTOS EM QUE FORAM APLICADAS AS PARTES E PEÇAS, CONFORME LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA FISCAL E CONTÁBIL.

DESSA FORMA, AS PARTES E PEÇAS EM ANÁLISE NÃO GERAM DIREITO A CRÉDITOS DO ICMS, SOB A ÓTICA DO ATIVO IMOBILIZADO.

(...)”

Diante de todo o exposto acima, **resta claro que os bens/partes/peças**, objeto do presente Auto de Infração são itens/bens utilizados em atividades marginais/alheias à industrialização e/ou partes/peças **aplicadas na manutenção de máquinas/equipamentos, não fazendo jus ao direito à apropriação do respectivo crédito de ICMS**, estando, portanto, correto o estorno de crédito de ICMS feito por essa Fiscalização.”

Assim, corretamente agiu o Fisco ao efetuar a glosa dos créditos relativos aos produtos objeto da autuação, uma vez que efetivamente caracterizados como materiais de uso e consumo ou bens alheios à atividade do estabelecimento, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos previstos no art. 70, incisos III, XIII e XVII do RICMS/02.

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

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

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

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

[...]

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

[...]

Efeitos a partir de 01/04/17

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

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

#### **2.4. Da “Prova Emprestada”**

No tocante à utilização de prova emprestada (Laudo Técnico - Anexo III da Impugnação), como mencionado pela Impugnante, parte dos bens/partes/peças cujos créditos foram estornados no presente Auto de Infração já foram objeto de estorno no PTA nº 01.001488787-07, que se referia às parcelas anteriores apropriadas no CIAP (período de 01/07/15 a 31/12/17).

Ressalte-se que o mencionado Laudo Técnico já foi analisado no PTA supracitado, cujas exigências fiscais foram integralmente aprovadas por este E. Conselho, mediante o Acórdão nº 23.871/21/3ª, no qual constam as seguintes observações:

ACÓRDÃO Nº 23.871/21/3ª

PTA/AI: 01.001488787-07

IMPUGNANTE: COMPANHIA DE CIMENTO CAMPEÃO ALVORADA - CCA

IE: 002509732.06-97

“... NO TOCANTE AO DENOMINADO PARECER TÉCNICO, ACOSTADO PELA IMPUGNANTE ÀS PÁGS. 212/252 DOS AUTOS, CABEM AS SEGUINTESS CONSIDERAÇÕES.

DISCORRE O PARECER TÉCNICO SOBRE O PROCESSO PRODUTIVO (ITENS 2 A 4) E RELACIONA NO ITEM 5 OS SEGUINTESS BENS DO ATIVO PERMANENTE QUE COMPÕEM A LINHA DE PRODUÇÃO DA IMPUGNANTE: SILO DE HOMOGENEIZAÇÃO; RESFRIADOR DE CLÍNQUER; TORRE DE CICLONES; MOINHO DE CARVÃO; FORNO; LABORATÓRIO DE ANÁLISES CLÍNICAS; ENSACADEIRA; E SUBESTAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA.

O ITEM 6 DO PARECER APRESENTA A DESCRIÇÃO DA UTILIZAÇÃO DE PARTES, PEÇAS E BENS ADQUIRIDOS PELA CRH, NOS EQUIPAMENTOS QUE COMPÕEM O FLUXOGRAMA DO SEU PROCESSO PRODUTIVO.

[...]

AS INFORMAÇÕES CONTIDAS NO REFERIDO PARECER TÉCNICO APENAS REFORÇAM O CORRETO ENQUADRAMENTO REALIZADO PELO FISCO DOS ITENS CONSTANTES DO ANEXO 6 COMO ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO OU COMO PARTES E PEÇAS QUE NÃO SE CARACTERIZAM COMO ATIVO IMOBILIZADO.

DIANTE DO EXPOSTO, NÃO MERECE REPARO O TRABALHO FISCAL ...”

A conclusão contida na decisão acima aplica-se integralmente ao presente processo, isto é, o Anexo III da impugnação não tem o condão de elidir o feito fiscal.

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

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, contrariando o princípio do *non bis in idem*, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

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

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

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

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

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

[...]

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017

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;

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

[...]

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

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

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

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

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

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.**

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA  
MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>.  
VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

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

### **2.6. Das Questões de Cunho Constitucional**

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

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir requerimento de juntada de documento protocolado no SIARE no dia 05/05/23, sob o nº 202.306.154.234-0. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Rodrigo Henrique Pires e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Thiago Álvares Feital.

**Sala das Sessões, 09 de maio de 2023.**

**Dimitri Ricas Pettersen**  
**Relator**

**Cindy Andrade Morais**  
**Presidente**

D