

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.628/17/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000326477-68  
Impugnação: 40.010139720-81  
Impugnante: Unical União Produtora de Cal Ltda.  
IE: 001019597.00-39  
Proc. S. Passivo: Cláudia Horta de Queiroz/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**EMENTA**

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

**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 na 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, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, da citada lei.

**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. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM DO ATIVO PERMANENTE – COEFICIENTE DE APROVEITAMENTO.** Acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos em razão de incorreta apuração do “coeficiente de creditamento” no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP). Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização para exclusão de parte da exigência. No entanto, as exigências remanescentes devem ser integralmente excluídas, tendo em vista o acatamento pela Fiscalização do coeficiente de creditamento 1 (um), consoante defendido pela Autuada.

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a acusação fiscal de aproveitamento indevidamente créditos de ICMS, no período de janeiro de 2010 a julho de 2010, referentes à aquisição de mercadorias caracterizadas como bens alheios à atividade do estabelecimento, bem assim em relação a itens classificados como material de uso ou consumo. Além disso, segundo a Fiscalização, a Autuada teria também apurado incorretamente o coeficiente mensal de creditamento no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), em desacordo com o percentual das saídas tributadas do estabelecimento.

Exige-se, em decorrência de tais imputações fiscais, ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 149/171, acompanhada dos documentos de fls. 172/203.

Afirma, em apertada síntese, o que se segue.

De início, entende caracterizada a decadência do crédito tributário em todo o período autuado, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, tendo em vista que a intimação ocorreu no dia 23/12/15. Salienta, a propósito, que o momento jurídico do lançamento do crédito oriundo da aquisição de bens para o ativo imobilizado é determinado pela data do registro da operação de entrada no livro CIAP, sendo feita de uma única vez.

Registra que a apropriação de créditos de ICMS fundamenta-se nos arts. 19, 20 e 32, inciso II, todos da Lei Complementar nº 87/96 c/c art. 155, § 2º, incisos I, II e XII, da CF/88, sendo que os bens definidos pela Fiscalização como alheios seriam integrantes do seu ativo imobilizado e estão registrados nessa conta contábil, que tem seus elementos definidos no art. 179, inciso IV, da Lei Federal nº 6.404/76.

Destaca ainda a Impugnante que os créditos de ICMS em questão decorrem das aquisições de mercadorias que, embora possam ser compreendidas por partes, são empregadas para montagem e melhoria de performance do forno de calcinação, o qual compõe o ativo imobilizado do estabelecimento.

Demais disso, aduz que as mercadorias tidas como sendo de uso e consumo pela Fiscalização são produtos intermediários, pois foram utilizadas em máquinas/equipamentos empregados em etapas da atividade produtiva, estando, a seu ver, em conformidade com a definição de produto intermediário “lato sensu”, que englobaria qualquer mercadoria consumida no decorrer do processo industrial, a despeito de não se agregarem ao produto final. Para amparar sua argumentação, apresenta a planilha de fls. 192/201.

Esclarece ainda que, no período fiscalizado, não realizou operações imunes ou isentas, razão pela qual o coeficiente de creditamento deve ser igual a 1 (um) inteiro e não o apurado pela Fiscalização (menor do que 1).

Por fim, após pleitear a produção de prova pericial para melhor elucidação das questões fáticas relacionadas aos créditos de ICMS apropriados, apresentando quesitos e assistente técnico às fls. 169/170 dos autos, requer a procedência da sua impugnação.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário e do Aditamento à Impugnação**

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fls. 208/220, de forma a acatar a argumentação da Impugnante no tocante ao coeficiente de creditamento.

Regulamente cientificada sobre a retificação, a Autuada apresenta o documento de fls. 237 para confirmar que está ciente da reformulação parcial do crédito tributário e, também, para ratificar os termos de sua impugnação em relação à parte remanescente do crédito tributário.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 238/265, refuta as alegações da Defesa.

Argumenta, em síntese, o que segue.

A princípio, refuta a alegação de decadência do crédito tributário valendo-se, para tanto, do disposto no art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional. Ainda quanto a este aspecto, pondera que o prazo decadencial somente se inicia após a utilização dos créditos do imposto escriturados no livro de Registro e Apuração do ICMS (LRAICMS), a qual ocorre em 48 (quarenta e oito) parcelas.

Assevera que a legislação citada pela Impugnante não autoriza o creditamento do imposto pela entrada dos bens objeto da autuação, sendo que o E. Supremo Tribunal Federal (STF) já teria pacificado o entendimento no sentido da impossibilidade do aproveitamento irrestrito de créditos relativos aos bens do ativo imobilizado, como pretende a Impugnante.

Na sequência, afirma que o fato do bem integrar o ativo imobilizado do estabelecimento não é motivo suficiente para assegurar o direito ao crédito de ICMS, uma vez que a legislação de regência limita tal direito somente aos bens utilizados direta ou indiretamente no processo produtivo.

Além disso, refuta também a alegação de que partes e peças configurariam produto intermediário “lato sensu”, como pretende a Impugnante, em virtude da inexistência de suporte na legislação tributária para referido creditamento.

Nesta perspectiva, aduz que o fato de os itens autuados terem sido utilizados na montagem do forno de calcinação e, ainda, de que tal estrutura opera de forma integrada e unificada, não significa que todas as suas partes gerem direito ao crédito do imposto.

Apresenta, às fls. 257/258, uma lista de itens considerados pela Autuada como produtos intermediários que, pela sua descrição, sequer poderiam integrar uma estrutura única ou possuir atuação particularizada, essencial e específica e, muito menos, participar direta ou indiretamente da produção de cal.

Reitera a Fiscalização que os bens escriturados diretamente no livro Registro de Entradas (LRE) do estabelecimento autuado não são produtos intermediários “lato sensu”, mas, sim, bens alheios à atividade do estabelecimento ou materiais de uso ou consumo. Neste particular, destaca que o conceito de produto intermediário “lato sensu” consta do Parecer Normativo CST nº 65/79, do Ministério da Fazenda, inaplicável em matéria de ICMS, em razão da competência exclusiva dos estados para legislar sobre tal tributo.

Em reforço à sua argumentação, junta, às fls. 263/264 dos autos, uma lista com diversos itens que ora são classificados na escrituração da Impugnante como produtos intermediários, ora como ativo imobilizado, denotando, a seu ver, que não há qualquer critério técnico sistemático na classificação adotada pela empresa.

Quanto à questão do coeficiente de creditamento, acatando as razões apresentadas pela Impugnante, registra que foram excluídas as parcelas referentes a tal matéria.

Ao final, pugna pelo indeferimento da perícia requerida, por entendê-la desnecessária para o deslinde do presente feito, e requer a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 208/220.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 275/306, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário e, ainda, para excluir os valores remanescentes de ICMS e respectivas multas de revalidação e isolada vinculados ao estorno do crédito decorrente da aplicação do coeficiente de creditamento, constante da Coluna “A” do Anexo 5A reformulado.

#### **Da instrução processual**

A 1ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 14/02/17, decide determinar o retorno do PTA à origem para que seja acostado aos autos a perícia determinada pela Câmara Especial no PTA nº 01.000265859-85, haja vista a sua utilidade no deslinde do presente processo.

A Fiscalização anexa as informações prestadas pelo Contribuinte para fins de perícia nos autos do PTA nº 01.000265859-85 (fls. 313/334), além do Relatório de Perícia de fls. 335/345 e do CD de fls. 347.

Isto posto, no citado Relatório de Perícia, consta o seguinte:

- as informações prestadas pelo Contribuinte em relação ao local de instalação e/ou de utilização dos equipamentos e estruturas nos sistemas elencados nos autos foram confirmadas com a visita técnica;

- as informações prestadas pelo Contribuinte em relação às funções e finalidades, no processo produtivo, dos equipamentos e estruturas utilizados nos sistemas elencados nos autos foram acrescidas e complementadas pelo perito, após a sua visita técnica;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o Contribuinte não prestou informações sobre alguns itens/registros de nota fiscal, alegando que estes foram empregados tanto na montagem, quanto no aperfeiçoamento da unidade fabril, apresentando variadas funções e finalidades de uso;

- dos 299 (duzentos e noventa e nove) itens analisados, 275 (duzentos e setenta e cinco) são materiais, partes, peças, equipamentos e estruturas empregados em obras de construção e montagem da unidade fabril e em seu posterior aperfeiçoamento. O restante é formado por partes, peças e equipamentos empregados na montagem do “sistema de despoeiramento”, o qual é empregado em linha marginal à atividade industrial principal do Contribuinte;

- a maioria dos itens analisados apresentam vida útil superior a 12 (doze) meses, todavia, não atende aos requisitos constantes dos §§ 5º e 6º do art. 66 do RICMS/02, a despeito de, sob o ponto de vista da engenharia de produção, as diversas etapas do processo industrial serem contínuas e integradas, não podendo a produção da cal prescindir das partes e peças empregadas na estrutura/montagem do forno de calcinação;

- o direito ao crédito do ICMS vinculado ao bem de ativo imobilizado adquirido não é garantido pelos conceitos da engenharia de produção, mas sim pelos requisitos previstos na legislação própria do imposto, em especial, naqueles previstos na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98;

- essa mesma instrução normativa veda o direito ao crédito nos casos em que: (1) o bem não seja utilizado na área de produção industrial do estabelecimento; (2) o bem seja utilizado fora da área de incidência do ICMS e (3) o bem seja empregado em obras cuja natureza é a de uma construção civil, reforma ou ampliação do estabelecimento.

### **Da Manifestação da Impugnante**

Regularmente intimada a se manifestar a respeito da perícia incluída nos autos, a Impugnante apresenta Aditamento à Impugnação às fls. 352/369, acompanhado dos documentos de fls. 370/457, aduzindo que:

- a montagem da sua planta industrial iniciou-se no ano de 2007 e suas operações começaram no ano de 2008. A partir de 01/01/09, novas aquisições de itens relacionados ao projeto do forno de calcinação foram feitas e lançadas na mesma rubrica contábil do ativo imobilizado;

- a transformação do calcário em cal necessita de calor, obtido por meio da queima do coque de petróleo, o qual é seco e moído na instalação denominada “moagem de coque”;

- o coque moído é transportado até o topo de um silo metálico com capacidade para 90 (noventa) toneladas, ao fundo do qual é feita a dosagem da quantidade que será encaminhada para o queimador, instalado no cabeçote do forno;

- a reação de calcinação se dá no conjunto pré-aquecedor/forno/resfriador;

- o forno é um cilindro de 60 (sessenta) metros de comprimento por 4 (quatro) metros de diâmetro, apoiado em roletes que têm as pontas dos eixos sustentado

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

por mancais. Tais mancais esquentam por atrito e irradiação, sendo resfriados por água, que provém de uma caixa, no alto de uma torre;

- para que o forno opere, o calcário precisa ter a sua temperatura elevada previamente no pré-aquecedor;

- após sair do forno, a cal precisa ser resfriada para poder ser manipulada. Esse trabalho é feito pelo equipamento chamado resfriador;

- todos os equipamentos que compõem a fábrica de cal são acionados por motores elétricos. O operador do forno controla a intensidade de funcionamento dos equipamentos da sala de comando;

- a Unical compartilha uma subestação elétrica com outro Contribuinte, denominado Mineração Lapa Vermelha Ltda, possuindo cada empresa um sistema de medição de consumo de energia independente;

- da queima do combustível utilizado na fabricação da cal resulta um fluido gasoso com teor de material particulado de mais de 50mg/m<sup>3</sup>, o que impede seu descarregamento no ambiente sem a instalação de um filtro eletrostático (eletrofiltro) que capture as partículas de poeira presentes no gás;

- o pó coletado pelas placas do eletrofiltro é transportado por meio de um “redler” (estrutura de transporte) e vai a um pequeno silo, projetado de forma a permitir o carregamento de caminhões sob o mesmo;

- sendo uma mistura de finos de calcário com finos de cal, este subproduto não pode ser considerado cal de boa qualidade, mas encontra aplicações em algumas atividades econômicas tais como hidratação de cal e calagem de solo;

- esse produto representa cerca de 10% (dez por cento) da cal virgem produzida;

- após sair do resfriador, a cal é transportada até um grande silo de concreto com capacidade para armazenar 3000 (três mil) toneladas. O despejo da cal neste silo provoca a fragmentação das pedras do produto;

- a classificação granulométrica da cal é feita pelo aparelho denominado Revitran, existindo no estabelecimento cinco silos destinados a armazenar as diferentes faixas granulométricas da cal. Tais silos possuem em sua parte inferior uma tromba retrátil, acionada por meio de cabos de aço, que faz o carregamento de cal a granel. Além disso, há uma outra saída, com um dispositivo operado localmente, que permite o enchimento simultâneo de dois big-bags;

- todos os equipamentos instalados na fábrica são imprescindíveis para que seja possível a concretização do objetivo final do Contribuinte, que é produzir cal para comercialização de acordo com as exigências do mercado;

- a conclusão do laudo pericial, de que os itens analisados são bens alheios, não se amolda às disposições da IN DLT/SRE nº 01/98 e tampouco com as orientações contidas em soluções de consultas publicadas pelo estado de Minas Gerais;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- há divergência entre as planilhas apresentadas pela Impugnante e aquelas que instruem o laudo pericial, nas quais foi lançada, resumidamente, informação de que praticamente todas mercadorias adquiridas seriam de obras civis;

- o equívoco deve ser desfeito e, como obra civil, devem ser entendidas apenas as atividades mencionadas no art. 175, inciso VII, da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02 (Consulta de Contribuintes nº 185/15);

- os créditos de ICMS questionados pelo Fisco se referem a partes e peças empregadas na montagem da planta industrial (forno de calcinação), tratando-se de bem do ativo permanente, representado por uma estrutura de máquinas e equipamentos que funcionam de forma integrada e contínua;

- é possível apropriar o crédito de ICMS mesmo no caso das obras civis necessárias para sustentar o forno de calcinação, como consta da Consulta Interna nº 037/13;

- a Consulta de Contribuintes nº 113/98 permitiu o aproveitamento de créditos de ICMS de material utilizado nas imobilizações, tal como ferragens, tijolos, cimento, telhas de amianto, britas e outros, em conformidade com o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96;

- a Consulta de Contribuintes nº 227/11 permitiu o aproveitamento de créditos de ICMS vinculados à aquisição de “precipitadores eletroestáticos”, em razão de promoverem o reaproveitamento de insumos da cadeia produtiva do estabelecimento. Esse entendimento deve ser aplicado aos seus equipamentos “ventilador do eletrofiltro” e “eletrofiltro”;

Ao final, ratifica os termos de sua impugnação inicial e solicita que seja julgado improcedente o lançamento.

A Assessoria do CC/MG emite novo parecer, de fls. 469/492, ratificando seu entendimento anterior (fls. 306).

---

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

A Impugnante requer a realização de prova pericial, apresentando quesitos e indicando Assistente Técnico (fls. 169/170).

São apresentados os seguintes quesitos:

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

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

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

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

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

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

9 - As mercadorias empregadas no processo industrial na condição de produto intermediário *lato sensu* pela Contribuinte são essenciais e indispensáveis ao processo industrial para obtenção da cal?

10 - As mercadorias mencionadas no item anterior sofrem desgaste durante o processo industrial, exigindo substituição periódica? Justificar.

11 - Essas mercadorias são computadas como custos de produção?

12 - A Contribuinte, no período autuado, praticou saídas isentas ou não-tributadas capaz de alterar o coeficiente de apuração da parcela de 1/48 do ativo imobilizado? Justificar.

No primeiro, terceiro e quinto quesitos pretende a Impugnante ver respondidos questionamentos acerca da data e forma da escrituração fiscal/contábil dos materiais cujos créditos foram estornados. Contudo, tais indagações não são controvertidas nos presentes autos e não dependem da análise de um *expert*, bastando simples leitura da documentação acostada nos anexos ao Auto de Infração.

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

Tal resposta também não demanda a análise de um *expert*, uma vez que não há discordância entre o Fisco e Autuada acerca da atividade desenvolvida pelo estabelecimento autuado. Ademais, consta dos autos informações prestadas pela Contribuinte em sede de intimação (fls. 16/23) acerca das funções/etapas do processo produtivo por ela desenvolvido.

No tocante ao quesito de nº 12, nota-se que versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS em razão da apuração incorreta do coeficiente de creditamento do imposto, irregularidade cujas exigências fiscais foram excluídas do

presente lançamento conforme Termo de Rerratificação do Lançamento de fls. 208/209, o que levou à perda do objeto de tal quesito.

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

Consoante relatado acima, foi decidido por esta Câmara de Julgamento, na assentada do dia 14/02/17, o acostamento aos autos da perícia determinada pela Câmara Especial no PTA nº 01.000265859-85, tem-se por suprida a prova solicitada pela Impugnante, cujo resultado será adiante abordado.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de aproveitamento indevidamente créditos de ICMS, no período de janeiro de 2010 a julho de 2010, referentes à aquisição de mercadorias caracterizadas como bens alheios à atividade do estabelecimento, bem assim em relação a itens classificados como material de uso ou consumo. Além disso, segundo a Fiscalização, a Autuada teria também apurado incorretamente o coeficiente mensal de creditamento no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), em desacordo com o percentual das saídas tributadas do estabelecimento.

Exige-se, em decorrência de tais imputações fiscais, ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Saliente-se que as exigências fiscais relativas ao aproveitamento indevido de créditos de ICMS escriturados no CIAP por apuração incorreta do coeficiente de creditamento do imposto (item 3 do relatório do AI) foram excluídas pela Fiscalização, em razão do acatamento das alegações de defesa relativas à exigência. Por consequência, foram alterados os Anexos 2, 4, 5A, 5C e 10, que foram incluídos em novas versões às fls. 212/232.

### **Da Decadência**

A Impugnante afirma que a regra de decadência aplicável ao caso é aquela prevista no art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional - CTN. Acrescenta que o momento jurídico do “lançamento” dos créditos oriundos da aquisição de bens para o ativo imobilizado é determinado pela data do registro da operação de entrada.

Aduz ainda que, em virtude da aplicação das regras apresentadas anteriormente, encontra-se decaído o direito de a Fazenda rever a apropriação dos créditos relativos ao período de 01/01/10 a 31/07/10, uma vez que a intimação da lavratura do Auto de Infração se deu no dia 23/12/15 (fls. 06).

No entanto, razão não lhe assiste em seu pleito.

A Impugnante equivoca-se quanto ao momento em que os créditos de ICMS são por ela declarados à Fazenda Pública de Minas Gerais.

A escrituração e a declaração dos créditos de ICMS relativos à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado seguem as regras previstas nos arts. 66, 67 e 84, todos do RICMS/02. Observe-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º e 12 a 19 deste artigo;

(...)

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento observará o seguinte:

I - será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento, ressalvado o disposto no inciso VI;

(...)

IV - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração do imposto, no montante determinado, conforme o caso, pelos incisos I e II deste parágrafo ou pelo § 8º do art. 70 deste Regulamento, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado e o crédito correspondente serão escriturados no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP);

(...)

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

(...)

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

Art. 67. **Ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo anterior**, o valor a ser abatido será escriturado no mesmo período de apuração em que ocorrer a aquisição ou o recebimento da mercadoria ou do bem, ou a utilização do serviço, conforme o caso

**Art. 84.** Para recolhimento do imposto apurado na forma dos incisos XII e XIII do *caput* do artigo 43 deste Regulamento, será observado o seguinte:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - os documentos fiscais relacionados com a mercadoria ou com o serviço utilizado serão **escriturados** no livro Registro de Entradas, com anotação, na coluna "Observações", do valor do imposto a recolher, do **valor a ser creditado**, quando for o caso, e de que a mercadoria se destina a uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento, ou de que o serviço não está vinculado a operação ou prestação subseqüentes tributadas;

II - no final de cada período de apuração, os valores lançados na forma do inciso anterior **serão somados, e os resultados do débito e, se for o caso, do crédito, lançados no campo "Observações" do livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS)**, com anotação da natureza dos lançamentos e das folhas do livro Registro de Entradas onde foram escriturados os respectivos documentos fiscais;

(...)

IV - além do lançamento citado no inciso II deste artigo, a soma dos valores a serem apropriados sob a forma crédito, quando for o caso, **será lançada no campo "Outros Créditos" do livro Registro de Apuração do ICMS (LRAICMS)**.  
(Destacou-se)

De pronto, nota-se que há distinção entre as regras que regem a escrituração do documento fiscal e aquelas que cuidam do aproveitamento e da declaração dos créditos de ICMS vinculados à aquisição de bens para o ativo imobilizado.

A legislação determina que o abatimento do crédito de ICMS de bens do ativo imobilizado se dará de forma fracionada, em 48 (quarenta e oito) parcelas, deixando claro o seu caráter de especialidade em relação à regra geral, que permite, nas hipóteses passíveis de aproveitamento de crédito, sua integral apropriação no mês de entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte adquirente.

Destarte, em matéria de aproveitamento de crédito de ativo imobilizado, a escrituração se constitui em um procedimento anterior e necessário ao lançamento do imposto, iniciando-se o prazo decadencial para cada uma das 48 (quarenta e oito) parcelas no mês em que tal parcela seja apropriada.

No estado de Minas Gerais, a apuração do ICMS é escriturada no LRAICMS, para o qual são transportados os saldos mensais das apurações dos créditos e débitos do imposto, efetuadas nos livros Registro de Entradas, Registros de Saídas e CIAP, sendo que os débitos e créditos apurados são declarados à SEF/MG por meio da Declaração de Apuração e Informações do ICMS (DAPI).

Além disso, o aproveitamento do crédito relativo à entrada de bens para o ativo imobilizado só pode se iniciar no momento em que tais bens passam a ser utilizados na atividade operacional do estabelecimento, conforme dispõe o art. 66, § 5º, inciso II, do RICMS/02, já transcrito, e a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por conseguinte, somente após o cumprimento dessas etapas é que se pode cogitar do início da contagem do quinquênio decadencial.

O Acórdão nº 4.278/14/CE do CC/MG, analisando situação semelhante, também decidiu no mesmo sentido:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DE MINAS GERAIS - ACÓRDÃO:  
4.278/14/CE

EM PRIMEIRO PLANO, PELO QUE NOS AUTOS CONSTA, PERCEBE-SE QUE OS CRÉDITOS ESTORNADOS PELA FISCALIZAÇÃO REFEREM-SE ÀS PARCELAS DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS) APROPRIADAS NO PERÍODO FISCALIZADO (2006), MAS DIZEM RESPEITO ÀS AQUISIÇÕES REALIZADAS NO PERÍODO DE 06/09/02 A 28/12/06.

\_(...)

NO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO, A FISCALIZAÇÃO PROMOVE A RECLASSIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES OCORRIDAS NOS EXERCÍCIOS DE 2002 A 2006. O TRABALHO CONSISTE, PORTANTO, EM RECLASSIFICAR A ESCRITURAÇÃO DA EMPRESA EM PERÍODOS PRETÉRITOS, ESTORNANDO OS CRÉDITOS APROPRIADOS EM PARCELAS NO EXERCÍCIO DE 2006

(...).

ENTENDE-SE QUE A DECADÊNCIA É A PERDA DO DIREITO DE A FAZENDA CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, MEDIANTE LANÇAMENTO, APÓS CINCO ANOS, CONTADOS DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PÔDERIA TER SIDO EFETUADO, NOS TERMOS DO INCISO I DO ART. 173 DO CTN. PORÉM, TAL INSTITUTO NÃO ALCANÇA O DEVER DA FISCALIZAÇÃO DE FISCALIZAR E DE APURAR IRREGULARIDADES NA ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE.

(...)

REITERE-SE, A DECADÊNCIA É DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E NÃO DA VERIFICAÇÃO DA LEGITIMIDADE DA ESCRITURAÇÃO. **O FATO DE TER TRANSCORRIDO O PRAZO DE CINCO ANOS DESDE A ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS (LRE) NÃO FAZ COM QUE DECAIA O DIREITO DE LANÇAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO REMANESCENTE.**

CABE SALIENTAR QUE, NOS TERMOS DO INCISO I, § 3º DO ART. 66 DO RICMS/02, A APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO DE ICMS RELACIONADO A BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO NÃO OCORRE DE FORMA INTEGRAL E IMEDIATA, MAS SIM, PARCELADAMENTE, À RAZÃO DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS) AO MÊS, DEVENDO A PRIMEIRA FRAÇÃO SER APROPRIADA NO MÊS EM QUE OCORRER A ENTRADA DO BEM NO ESTABELECIMENTO.

TODAVIA, RELATIVAMENTE AOS BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO, O CRÉDITO DO IMPOSTO SOMENTE PODERÁ SER APROPRIADO QUANDO ELES FOREM UTILIZADOS NAS ATIVIDADES

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

OPERACIONAIS DO CONTRIBUINTE, CONFORME DISPÕE O INCISO II, § 5º, ART. 66, DO RICMS/02, E A INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01/98.

EM SÍNTESE, O MARCO INICIAL DA DECADÊNCIA QUE SE ENCERRA EM 31/12/11 É O DIA 01/01/06, PODENDO A FISCALIZAÇÃO RETOMAR A ANÁLISE DE TODO O CRÉDITO APROPRIADO NO PERÍODO DE 2006 A 2010, VERIFICANDO A REGULARIDADE DA FRAÇÃO DO CRÉDITO DO ATIVO APROPRIADO E ESTORNÁ-LO RETROATIVAMENTE ÀQUELA DATA, SE INCORRETO FOR O APROVEITAMENTO.

(...)

REPITA-SE, NÃO HOUE ESTORNO INTEGRAL DE CRÉDITO DE ICMS RELATIVOS AOS EXERCÍCIOS DE 2002 A 2006. A GLOSA DE CRÉDITOS DE ICMS, AINDA QUE VINCULADOS AOS BENS ADQUIRIDOS NOS EXERCÍCIOS EM QUESTÃO, CONSIDERADOS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, RECAIU EXCLUSIVAMENTE SOBRE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS NO EXERCÍCIO DE 2006...

No que tange à regra legal aplicável para se determinar o marco inicial de contagem do prazo decadencial, a Impugnante entende tratar-se da hipótese prevista no art. 150, § 4º, do CTN, razão pela qual todo o crédito tributário já estaria alcançado pela decadência.

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

Porém, no presente caso, como já dito, não houve pagamento (integral) do imposto, visto que a Autuada não chegou a efetuar o lançamento do tributo devido, na medida em que aproveitou indevidamente créditos pela entrada de ativo imobilizado. Portanto, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN, que foi fielmente cumprido.

Ressalta-se que este Conselho tem decidido, reiteradamente, em situações semelhantes, que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I, do CTN, o qual determina que o prazo de 5 (cinco) anos se conta a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 3.742/11/CE, 20.425/11/1ª, 20.290/13/2ª e 21.275/14/3ª.

O STJ também vem decidindo no sentido de se aplicar, para o aproveitamento indevido de créditos, o prazo decadencial do art. 173, inciso I, do CTN, qual seja, 5 (cinco) anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado:

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

MARTINS EMBARGANTE : TELEMAR NORTE LESTE S/A  
ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E  
OUTRO(S) EMBARGADO : ESTADO DE MINAS GERAIS  
PROCURADOR : GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E  
OUTRO(S)

EMENTA

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

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

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2010, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/10, findando em 31/12/15. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 22/12/15 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 23/12/15 (fls. 06), verifica-se a não ocorrência da decadência do direito de promover o lançamento relativo ao exercício de 2010.

**Créditos de ICMS de Ativo Imobilizado**

A Impugnante defende que os itens cujos créditos de ICMS foram estornados pela Fiscalização são, de fato, bens integrantes do seu ativo imobilizado e têm o aproveitamento do crédito garantido de acordo com a Lei Complementar nº 87/96 e com a Constituição Federal de 1988.

Ressalta que o ativo permanente é composto “por todos aqueles bens e mercadorias destinados à conta contábil com definição dada pela Lei nº 6.404/1976” e que o seu “conteúdo e alcance não estão susceptíveis de alteração pela lei tributária, pelo que dispõe o art. 110 do Código Tributário Nacional”.

Salienta que o forno de calcinação compõe seu ativo imobilizado e opera de forma integrada e unificada, não podendo ser compreendido por partes para efeito de crédito de ICMS.

O Relatório da Perícia juntado aos autos traz esclarecimentos a respeito dos questionamentos realizados pela Autuada, vinculados à classificação das mercadorias envolvidas nos Itens 1) e 2) do Relatório do Auto de Infração 01.000265859-85, como, respectivamente, alheias à atividade do estabelecimento e materiais de uso e consumo.

Importante trazer, *a priori*, as respostas do Perito aos quesitos propostos, que constam das fls. 336/345 dos autos:

**3.a. Quesito formulado pelo CCMG (fl. 558)**

**Descrever em relação aos equipamentos e estruturas utilizadas nos sistemas elencados nos autos, cujos créditos foram estornados pela Fiscalização, planilha de fls. 97/116, a seguir enumerados: 1) queima do coque, 2) pré-aquecedor, 3) fornecimento de energia, 4) controle de emissão de poluentes, 5) resfriamento de equipamentos e/ou do produto industrializado, 6) beneficiamento da cal, 7) armazenamento da cal, 8) carregamento da cal) o seguinte: a) local de instalação e/ou utilização, b) função e finalidade no processo produtivo, c) participação na obtenção do produto final, d) período de amortização, e) caso se caracterizem como peça/acessório, se atendem a cada uma das exigências previstas nos §§ 6ª e 7ª do art. 66 do RICMS/02.**

**Perito**

As informações em relação aos equipamentos e estruturas utilizados nos sistemas (etapas do processo produtivo) elencados nos autos, queima do coque, pré-aquecedor, fornecimento de energia, controle de emissão de poluentes, resfriamento de equipamentos e/ou do produto industrializado, beneficiamento da cal, armazenamento da cal, carregamento da cal, quanto ao local de instalação e/ou utilização, à função e finalidade no processo produtivo, à participação na obtenção do produto final, ao período de amortização, e, caso se caracterizem como peça/acessório, se atendem a cada uma das exigências previstas nos §§ 6ª e 7ª do art. 66 do RICMS/02, foram requeridas ao contribuinte mediante Termo de Intimação. As mesmas, anexas, constantes da planilha “Anexo 1”, foram objeto de análise cuja consecução foi subsidiada pelas informações obtidas quando da visita técnica realizada nas instalações industriais do contribuinte. Feitas as considerações acima, passamos às conclusões.

1ª Local de instalação e/ou utilização dos equipamentos e estruturas utilizados nos sistemas elencados nos autos

As informações prestadas pelo contribuinte, conforme planilha “Anexo 1”, em relação ao local de instalação e/ou utilização dos equipamentos e estruturas utilizados nos sistemas elencados nos autos foram confirmadas com a visita técnica;

2ª Função e finalidade no processo produtivo dos equipamentos e estruturas utilizados nos sistemas elencados nos autos

As informações prestadas pelo contribuinte, conforme planilha “Anexo 1”, em relação às função e finalidade no processo produtivo dos equipamentos e estruturas utilizados nos sistemas elencados nos autos foram acrescidas e complementadas por este perito após a visita técnica. Para alguns itens/registros de notas fiscais o contribuinte não prestou informações sob a justificativa de que os itens foram empregados quando da montagem da unidade fabril e, posteriormente, para seu aperfeiçoamento, em diversas áreas, apresentando, portanto, variadas funções e finalidades de uso no processo produtivo.

3ª Participação dos equipamentos e estruturas utilizadas nos sistemas elencados nos autos na obtenção do produto final

O contribuinte, em relação aos equipamentos e estruturas para os quais prestou as informações, declara que os mesmos têm 100% de participação na obtenção do produto final. Tal assertiva contraria os §§ 5º e 6º do art. 66 do RICMS/02, que dispõem, respectivamente, sobre os requisitos a que o bem destinado ao ativo imobilizado deve satisfazer para fins de aproveitamento de crédito e as condições em que será admitido o crédito relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens, e a Instrução Normativa SLT nº 01/98, que dispõe sobre bens alheios à atividade do estabelecimento para fins de vedação de crédito. Das informações constantes da coluna “Perícia”, acrescentada à planilha “Anexo 1” que foi preenchida pelo contribuinte extrai-se o seguinte:

Dos 299 itens analisados (703 registros de notas fiscais), 275 são materiais, partes, peças, equipamentos e estruturas empregados em obras de construção e montagem da unidade fabril e, posteriormente, em seu aperfeiçoamento. Essas obras são as civis (concretagem, pavimentação, saneamento etc.), de montagem de equipamentos, tubulações, instalações elétricas, de instrumentação e automação, e de estruturas metálicas;

Dos 299 itens analisados (703 registros de notas fiscais), 24 são partes, peças e equipamentos empregados na montagem do Sistema de “Despoeiramento”. Foram utilizados na montagem desse sistema: eletrofiltro, filtro de manga, filtro coalescente, filtro de ar, filtro de cartucho, filtro redondo de cartucho, motor de eletrofiltro,

motorreductor, plenun espelho de fixação de gaiolas, ventilador do eletrofiltro. Registre-se que a atividade precípua do contribuinte é a transformação do mineral calcário em cal. Em qualquer indústria, paralelamente à sua atividade principal, existirão “atividades marginais”, como é o caso do Sistema de “Despoeiramento”, que não estarão vinculadas ao processo de industrialização das matérias-primas. Por “atividades marginais” entendem-se aquelas, inclusive por meio de suas partes, peças, máquinas e equipamentos, que, não estando vinculadas à linha principal de produção, ocorrem à margem do processo de industrialização. Ressalte-se que todas as atividades consideradas marginais são importantes, mas os bens destas atividades não realizam o processo de industrialização (calcinação) que resulta na produção de cal. São, portanto, alheias à atividade do contribuinte. A LC 87/96 determina que a condição necessária para o aproveitamento do crédito de bens do ativo permanente é a utilização dos mesmos na atividade-fim do estabelecimento, neste caso, na produção de cal. A função principal do Sistema de “Despoeiramento” é exercer o controle da emissão de partículas poluentes na atmosfera.

4ª Período de amortização dos equipamentos e estruturas utilizados nos sistemas elencados nos autos

As informações prestadas pelo contribuinte referentes ao período de amortização dos equipamentos e estruturas utilizados nos sistemas elencados nos autos constam da planilha “Anexo 1”. Dada a relação existente entre período de amortização e vida útil, destaque-se que a maioria dos equipamentos e estruturas, barras, perfis, bombas, motores, componentes mecânicos e elétricos etc., considerados em si mesmos e isoladamente, têm vida útil superior a 12 (doze) meses. Entretanto, não é a durabilidade do item por si só que se considera para fins da apropriação de crédito preconizada pela legislação do ICMS.

5ª Em se caracterizando os equipamentos e estruturas utilizados nos sistemas elencados nos autos como peça/acessório, se atendem a cada uma das exigências previstas nos §§ 6ª e 7ª do art. 66 do RICMS/02.

As informações prestadas pelo contribuinte quanto aos equipamentos e estruturas utilizados nos sistemas elencados nos autos se, caso se caracterizem como peça/acessório, atendem a cada uma das exigências previstas nos §§ 6º e 7º do art. 66 do RICMS/02 não

coincidem, do ponto de vista tributário, com a realidade observada quando da visita técnica e as conclusões da perícia. Como anotado na 3ª conclusão acima, dos 299 itens analisados (703 registros de notas fiscais), 275 são materiais, partes, peças, equipamentos e estruturas empregados em obras de construção e montagem da unidade fabril e, posteriormente, em seu aperfeiçoamento. Essas obras são civis (concretagem, pavimentação etc.), de montagem de equipamentos, tubulações, instalações elétricas, de instrumentação e automação, e de estruturas metálicas. Dos 299 itens analisados (703 registros de notas fiscais), 24 são partes, peças e equipamentos empregados na montagem do Sistema de “Despoeiramento”. Foram utilizados na montagem desse sistema: eletrofiltro, filtro de manga, filtro coalescente, filtro de ar, filtro de cartucho, filtro redondo de cartucho, motor de eletrofiltro, motorreductor, plenun espelho de fixação de gaiolas, ventilador do eletrofiltro. Registre-se que a atividade precípua do contribuinte é a transformação do mineral calcário em cal. Portanto, os 299 itens analisados (703 registros de notas fiscais) não atendem aos §§ 5º e 6º do art. 66 do RICMS/02, que dispõem, respectivamente, sobre os requisitos a que o bem destinado ao ativo imobilizado deve satisfazer para fins de aproveitamento de crédito e as condições em que será admitido o crédito relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens.

**3.b. Quesitos formulado pelo Contribuinte (fl. 567)**

**3.b.1 - Descreva minuciosamente todas as etapas do processo industrial do estabelecimento da Contribuinte. Essas etapas são contínuas e integradas? Qual a finalidade de cada etapa até a obtenção do produto final industrializado?**

**Perito**

A descrição minuciosa de todas as etapas do processo industrial e as informações acerca da finalidade de cada etapa até a obtenção do produto final industrializado encontram-se anexas. Ambas foram requeridas ao contribuinte mediante Termo de Intimação e foram confirmadas com a visita técnica. Quanto ao questionamento se as etapas do processo industrial são contínuas e integradas, a resposta é sim do ponto de vista dos conceitos da Engenharia de Produção.

**3.b.2 - Identificar o emprego de cada um dos bens alheios especificados no Auto de Infração nas etapas descritas no item anterior.**

**Perito**

A identificação do emprego de cada um dos bens alheios especificados no Auto de Infração nas etapas descritas no item anterior foi requerida ao contribuinte mediante Termo de Intimação e foi confirmada com a visita técnica. Constam da planilha “Anexo 1”, na coluna “Perícia”, informações acerca do emprego de cada um dos bens alheios especificados no Auto de Infração acrescidas e complementadas por este perito após a visita técnica.

**3.b.3 - Seria possível obter o produto final industrializado pelo contribuinte sem as partes e peças reputadas como bens alheios ou de uso e consumo empregadas na estrutura/montagem do forno de calcinação? Justificar.**

**Perito**

A atividade social da Unical – União Produtora de Cal Ltda é a industrialização, o comércio e transporte rodoviário de cal, exploração e aproveitamento de jazidas minerais. Para a consecução de seus objetivos sociais, a Unical opera recursos administrativos, técnicos, econômicos, humanos e operacionais. A totalidade desses recursos é movimentada no sentido de atingir os objetivos sociais do empreendimento. Assim, todas as partes e peças reputadas como bens alheios ou de uso e consumo foram utilizados nas atividades sociais da empresa, buscando atingir seu objetivo principal, qual seja: produção de cal. Sendo assim, do ponto de vista da Engenharia de Produção, a produção da cal não poderia prescindir das partes e peças empregadas na estrutura/montagem do forno de calcinação.

**3.b.4 – Depois do início da atividade operacional, a estrutura que compõe o forno de calcinação sofreu alguma alteração? Em caso afirmativo, identificá-la e sua finalidade.**

**Perito**

Da descrição de todas as etapas do processo industrial fornecida pelo contribuinte, anexa, consta a informação de que o coque verde de petróleo, de cuja queima resulta o fornecimento de energia térmica (calor) para realização do processo de calcinação, após seco e moído, é descarregado em um silo metálico do tipo cilindro-cônico de aproximadamente 90 toneladas de capacidade. Esse silo é equipado com um sistema de dosagem, que, de origem chinesa, foi substituído por outro, marca Schenck, apresentando melhor performance. Quando da perícia no estabelecimento do

contribuinte, esse informou que o Sistema de “Despoeiramento” sofreu alterações para melhoria de performance.

**3.c. Quesitos formulados pelo pelo Fiscal autuante (fl. 570)**

**3.c.1 - Para fins de apropriação do crédito de ICMS vinculado à aquisição de bens para o Ativo Imobilizado pelo contribuinte, a legislação considera suficiente que o bem participe de uma etapa qualquer do processo industrial no estabelecimento? Seja imprescindível às atividades industriais desenvolvidas no estabelecimento? Que o processo industrial desenvolvido no estabelecimento seja contínuo e integrado?**

**Perito**

Das respostas aos quesitos formulados pelo contribuinte, foi destacado que a participação dos bens nas diversas etapas do processo industrial, o caráter de imprescindibilidade desses bens e o fato das etapas do processo industrial desenvolverem-se de forma contínua e integrada são situações e condições próprias e necessárias de um processo industrial como o de fabricação de cal. No entanto, quanto à Legislação Tributária, no tocante à previsão de aproveitamento de crédito nas aquisições de mercadorias destinadas ao ativo permanente, a realidade é outra. A legislação do ICMS prevê o direito ao crédito dos bens que sejam utilizados direta ou indiretamente na industrialização. No caso do processo de fabricação de cal, claro está que os bens listados no Auto de Infração, materiais, partes, peças, equipamentos e estruturas empregados em obras de construção e montagem da unidade fabril e, posteriormente, em seu aperfeiçoamento (obras de construção civil - concretagem, pavimentação, saneamento etc., de montagem de equipamentos, tubulações, instalações elétricas, de instrumentação e automação, de estruturas metálicas) e as partes, peças e equipamentos empregados na montagem do Sistema de “Despoeiramento”), não integram e nem fazem parte do forno (linha principal de produção de cal). Assim, ainda que participem das etapas do processo industrial, de forma contínua e integrada, e que sejam imprescindíveis às atividades industriais desenvolvidas no estabelecimento, essas situações e condições, por si mesmas, não são suficientes para o ensejamento do direito ao crédito.

**3.c.2 - No caso de serem negativas as respostas dadas aos itens da questão nº 1, apontar e explicar, com base na legislação pertinente, quais os**

**requisitos e/ou quais as restrições ainda precisariam ser observados para que um bem do Ativo Imobilizado ensejasse ao seu contribuinte adquirente, o direito a se creditar do ICMS ao bem vinculado.**

**Perito**

O direito ao creditamento do imposto, em razão da entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria destinada ao seu ativo imobilizado, está condicionado ao reconhecimento contábil do bem como ativo imobilizado (artigos 179 e 183 da Lei Federal nº 6.404/76), ao cumprimento dos requisitos previstos no art. 66, §§ 5º a 7º e, ainda, que o bem não seja destinado/empregado em atividade alheia à do estabelecimento (art. 70, §§ 3º e 5º, do RICMS e art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/1998). O bem corretamente classificado como ativo imobilizado gera direito ao crédito do ICMS relativo à sua aquisição nas condições previstas na legislação, exceto se considerado alheio à atividade do estabelecimento adquirente.

Para se compreender o alcance da expressão “utilizados direta ou indiretamente” na industrialização contida no § 3º do art. 70 do RICMS/2002, não basta a verificação de seu significado do ponto de vista da terminologia própria da Engenharia de Produção. É necessário verificar na legislação do ICMS o significado técnico que é dado a esses termos. A definição de bem alheio está condicionada a outros requisitos, em especial, pela Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/1998. O art. 1º dessa instrução normativa apresenta critérios gerais para a conceituação de bens alheios: aqueles que não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos os não utilizados na área de produção industrial (alínea “c” do inciso II). A área de produção industrial compreende os espaços onde são desenvolvidas as atividades relacionadas com o processo produtivo, desde o recebimento dos insumos até a entrega do produto final, aqueles utilizados em atividade exercida no estabelecimento, fora do campo de incidência do ICMS (alínea “a” do inciso II), assim entendidos os bens utilizados em atividades listadas no Anexo Único da Lei Complementar nº 116/2003 e que não sofrem incidência do ICMS, ressalvados desta condição aqueles empregados nas atividades desenvolvidas na área de produção industrial. A referida instrução normativa também lista alguns exemplos mais concretos (veículos de transporte pessoal, salvo prova

em contrário, conforme inciso I; utilizados nas atividades listadas na alínea “b” do inciso II - capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa), além da hipótese prevista no inciso III (mercadorias destinadas à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento).

**3.c.3 - A atividade, ou função exercida pelos bens considerados alheios pela fiscalização resulta na transformação da estrutura física, e/ou da composição química da matéria-prima e dos insumos utilizados na fabricação da cal?**

**Perito**

Não

**3.c.4 - Qual a transformação na estrutura física, ou na composição química da matéria-prima e dos insumos utilizados na fabricação da cal é efetuada pelos bens considerados alheios pela fiscalização?**

**Perito**

Nenhuma. Como dito na resposta ao quesito anterior, a atividade ou função exercida pelos bens considerados alheios pela fiscalização não resulta na transformação da estrutura física, e/ou da composição química da matéria-prima e dos insumos utilizados na fabricação da cal.

**3.c.5 - Os créditos de ICMS vinculados à aquisição dos bens de Ativo Imobilizado utilizados na armazenagem e/ou no trabalho da transformação física e/ou química da matéria-prima e dos insumos utilizados pela UNICAL, na fabricação da cal, tais como forno de calcinação, pré-aquecedor, resfriador da cal, sistema de beneficiamento da cal, silos de armazenagem, foram estornados pela fiscalização?**

**Perito**

Não.

Ressalta-se, por oportuno, que os dois primeiros quesitos elaborados pela Fiscalização não se coadunam com o conceito teórico do instituto da perícia.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de

conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Com efeito, o pressuposto para determinação de perícia ou deferimento de pedido de produção de prova pericial se fundamenta na falta de conhecimento do Órgão Julgador sobre aspectos técnicos envolvidos na análise do lançamento.

Isto posto, a função do perito é a de fornecer esclarecimentos a respeito de questões técnicas que extrapolam o conhecimento científico do julgador.

Dentro dessa linha, verifica-se que não cabe ao perito a função de interpretação da legislação tributária, competência esta exclusiva do Órgão Julgador, por intermédio do parecer opinativo da Assessoria e da tomada de decisão pelos Conselheiros nas Câmaras de Julgamento.

Nesse sentido, reputa-se despcienda a análise das respostas aos dois primeiros quesitos propostos pela Fiscalização.

Tendo presente o foco da controvérsia instaurada entre a Fiscalização e a Impugnante, impõe-se, de plano, que seja trazida a lume a legislação de regência pertinentes à apropriação de créditos de ICMS relacionados a produtos intermediários, bem assim aos bens do ativo imobilizado.

Como é sabido, no cumprimento de seu mister constitucional (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”), coube ao legislador complementar disciplinar, em linhas gerais, o regime de compensação do ICMS (arts. 19 e seguintes da Lei Complementar nº 87/96).

Para fins de deslinde da contenda objeto dos presentes autos, destacam-se os seguintes dispositivos da LC nº 87/96:

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

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

(...)

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

(...)

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 2020;

(...)

Uma vez veiculadas, na Lei Complementar nº 87/96, as normas gerais reitoras do direito ao aproveitamento de créditos em tema de ICMS, ao legislador estadual incumbe adensar a disciplina da matéria, conferindo-lhe o detalhamento necessário à sua fiel aplicação, observado, por óbvio, o quadro normativo delimitado pelo legislador complementar.

No âmbito da legislação tributária do estado de Minas Gerais, referida incumbência é desempenhada pela Lei nº 6.763/75 (notadamente em seus arts. 28 e seguintes), pelo Regulamento do ICMS (RICMS: em especial, nos arts. 62 a 76) e, ainda, por diversas normas complementares editadas para tal fim (dentre as quais ressalta-se, em vista das discussões havidas no presente PTA, as Instruções Normativas SLT nº 01/86 e DLT/SRE 01/98).

Com referência ao regramento constante do Regulamento do ICMS, cumpre destacar, *in verbis*:

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;

(...)

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

(...)

§ 3º Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se alheio à atividade do estabelecimento o veículo de transporte pessoal.

(...)

§ 5º Não gera direito a crédito a entrada de bens destinados ao emprego em atividade diversa de operação relativa à circulação de mercadoria ou de prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, ainda que desenvolvida paralelamente à atividade tributada.

Isto posto, em que pese o maior detalhamento decorrente das normas retrotranscritas, constantes do Regulamento do ICMS, o deslinde da questão posta à apreciação desta Câmara de Julgamento requer, todavia, que sejam também consideradas ainda as disposições objeto da Instrução Normativa SLT nº 01/86 e da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, cujo fundamento de validade decorre dos preceitos legais e regulamentares anteriormente mencionados.

Assim sendo, à vista da argumentação da Impugnante no sentido de que todos os créditos estornados pela Fiscalização dizem respeito a itens enquadrados no conceito de produto intermediário, cumpre analisar, de início, o disposto na Instrução Normativa SLT nº 01/86, pertinente ao tema.

Assim dispõe o referido instrumento normativo:

### **INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01, DE 20 DE FEVEREIRO DE 1986**

Trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICM.

O DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida pelo artigo 24 da Consolidação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais - CLTA/MG - aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

considerando que nos termos da legislação em vigor, para efeito de apuração do valor do ICM a pagar, será abatido o imposto incidente nas operações realizadas no período, sob a forma de crédito, dentre outros valores, o valor do imposto correspondente à entrada do produto intermediário;

considerando que o produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integrar-se ao novo produto;

considerando que, por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização;

considerando as controvérsias que têm envolvido a conceituação extensiva de produto intermediário, e que o ponto essencial de divergência se prende às dificuldades verificadas na precisa identificação da efetiva participação do produto no processo de industrialização;

considerando, com efeito, que o centro das controvérsias reside no duplice circunstanciamento, qual seja o produto ser consumido imediata e integralmente dentro da linha de produção;

considerando que, após estudos, debates, disputas administrativas e judiciais, revisão e reajustes de conceitos, com recolhimento de pareceres e laudos técnicos, tem-se como a florado, fruto de todo esse trabalho e em especial da jurisprudência administrativa que já se pode ter como firmada, um entendimento bem fortalecido a respeito da espécie, capaz de reduzir dúvidas a prevenir dissensões, RESOLVE:

I - Por consumo imediato entende-se o consumo direto, de produto individualizado, no processo de industrialização; assim, considera-se 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.

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.

III - Não se consideram consumidas imediata e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deteriorem no processo de industrialização - como aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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.

VI - Esta Instrução entra em vigor na data de sua publicação e revoga as disposições em contrário. (grifou-se)

Antes mesmo de adentrar os comandos normativos da Instrução Normativa retrotranscrita, convém assinalar alguns pontos relevantes para a compreensão da opção adotada pela legislação tributária em tema de aproveitamento de créditos do ICMS.

Em primeiro lugar, tendo presente as disposições da Lei Complementar nº 87/96, da Lei nº 6.763/75 e, ainda, conforme explicitado nos “*consideranda*” apostos na parte introdutória da IN nº 01/86, resulta evidente a adoção, em matéria de ICMS, do chamado “critério do crédito físico”, em contraposição ao sistema do “crédito financeiro”, prevalecente na maioria dos países que tributam o consumo por meio do Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA).

Com efeito, restou estabelecido que produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto.

Uma vez assentada tal regra, dispõe a IN nº 01/86 que, por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se integrando ao novo produto, seja consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

Cabe destacar, desde logo, que a IN nº 01/86, como não poderia deixar de ser, em nada inova as normas legais e regulamentares que lhe dão suporte, eis que o conceito de produto intermediário, nos termos expostos anteriormente, encontra-se em linha com o preceito contido no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02. Confira-se:

Art. 66. (...)

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; (grifou-se)

Vê-se, portanto, que, afóra os insumos que efetivamente são incorporados ao produto final resultante da industrialização (integrando-o enquanto elemento componente), incluem-se também no conceito de produto intermediário aqueles itens que, a despeito de não se integrarem fisicamente ao novo produto, sejam consumidos **imediate** e **integralmente** ao longo do processo industrial, residindo precisamente aqui as maiores controvérsias relacionadas à matéria.

Em outras palavras, são considerados também como “intermediários” os produtos que atendam a este *dúplice circunstanciamento*, vale dizer, os produtos que sejam consumidos de forma *imediate* e *integral* no âmbito da industrialização (ou, na dicção normativa, “dentro linha de produção”).

Resulta evidente que, para fins de aplicação da norma, as dificuldades de identificação dos elementos que se integram fisicamente ao produto final são significativamente menores que aquelas enfrentadas relativamente aos produtos cujo crédito é admitido com supedâneo no *dúplice circunstanciamento* acima mencionado.

Tal se dá, dentre outros fatores, em razão polissemia verificada no tocante aos termos “imediate” e “integral”, motivo pelo qual o legislador cuidou de defini-los, fazendo-o nos seguintes termos:

I - Por consumo imediato entende-se o consumo direto, de produto individualizado, no processo de industrialização; assim, considera-se 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;

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.

Os elementos constantes dos itens I e II transcritos, compõem o núcleo fundamental da Instrução Normativa nº 01/86 e, nesta condição, hão de ser considerados para efeito de interpretação das suas demais disposições, conforme será detalhado mais à frente.

Por ora, cumpre ressaltar os aspectos mais importantes da conceituação normativa.

Como se vê dos trechos apresentados, que estão grifados, o conceito de “**consumo imediato**” está associado a dois pressupostos básicos, a saber: o consumo deverá ser direto e, além disso, de produto individualizado.

O primeiro deles, por si só, não traz maiores esclarecimentos, eis que mais de uma interpretação plausível poderia ser, em princípio, aferida a partir do termo “direto”, tanto assim que a própria IN nº 01/86 se preocupou em explicá-lo mais detidamente.

Assim fazendo, encareceu o fato de que o consumo, para ser tido como “direto”, deverá ocorrer “*num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes*”, exigência esta que se harmoniza com a supramencionada expressão “*diretamente no processo produtivo*”, utilizada no *caput* do inciso V do art. 66 do RICMS, bem como com a expressão “*dentro da linha de produção*”, utilizada na parte introdutória da referida IN.

Entretanto, além de cingir o direito ao aproveitamento de créditos do ICMS aos insumos efetivamente utilizados na linha principal de produção, exige-se ainda que o produto em questão tenha “*caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto*”.

Merece ainda um registro especial a exigência de que se trate de “produto individualizado”. Tal pressuposto, ressalte-se, é reiteradamente afirmado no texto da Instrução Normativa nº 01/86 e, como será visto adiante, importará na regra (embora a legislação tenha admitido exceções) de vedação ao aproveitamento do crédito referente a partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento.

Uma vez analisado o conceito normativo de consumo “imediato”, cumpre trazer à baila o segundo item que compõe o duplice circunstanciamento referido na norma, ou seja, o “**consumo integral**”.

Sob esse título, a IN nº 01/86 está a tratar da noção do exaurimento do produto individualizado, em decorrência do uso que lhe é próprio, tenha ou não havido o seu desaparecimento físico total.

Com efeito, cuida-se aqui do consumo ou desgaste<sup>1</sup> contínuo, gradativo e progressivo, do qual resulta a exaustão (física e/ou funcional) do produto, como tal entendido o seu esgotamento ou inutilização em decorrência do cumprimento da sua finalidade no curso da industrialização, finalidade esta que, ainda segundo dispõe a norma, há de ser *específica* no respectivo processo industrial.

Estando assentada a relevância do exaurimento, enquanto elemento indispensável à caracterização do produto intermediário para fins de ICMS, a IN nº 01/86 tratou de afastar eventuais questionamentos ao asseverar que o produto **não** poderá comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos (o que, diga-se de passagem, necessariamente decorre do conceito de *exaurimento* adotado pela legislação).

<sup>1</sup> A Instrução Normativa SUTRI nº 01, de 2017, alterou a IN nº 01/86, a partir de 01/04/17, para excluir a referência ao “desgaste”.

Uma vez estabelecidos os preceitos fundamentais que ensejaram a sua edição, a Instrução Normativa nº 01/86 passa a dispor acerca dos itens que se encontram excluídos do conceito de produto intermediário.

Conquanto se possa inferir, a partir da análise *a contrario sensu*, quais seriam os elementos não contidos na definição de produto intermediário (estando aqui enquadrados todos aqueles que não correspondam aos ditames anteriormente analisados), entendeu por bem o legislador destacar alguns deles de modo expreso, a saber:

1 - ferramentas, instrumentos ou utensílios, ainda que estes se desgastem ou se deterioreem no curso do processo de industrialização;

2 - partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos.

Em relação ao primeiro grupo, sua exclusão justifica-se em decorrência do não atendimento ao pressuposto do consumo “integral”, isto é, em virtude da inoportunidade do exaurimento, como tal definido na IN nº 01/86 (embora, como dito, sofram algum desgaste ou deterioração em decorrência do seu uso).

Por outro lado, quanto às partes e peças, falta-lhes o requisito de se constituírem em produtos “individualizados”.

Em outras palavras, as partes e peças **não** dispõem de “*identidade própria*” hábil a conferir-lhes a individualização requerida pela legislação, motivo pelo qual caracterizam-se como meros componentes de uma estrutura estável e duradoura (máquinas, aparelhos ou equipamentos), da qual eventualmente se separam, por ocasião das manutenções que importam em sua substituição periódica.

Todavia, durante o período objeto da presente autuação, a legislação previa exceção no tocante à vedação aplicável às partes e peças, conforme se pode constatar no item V da IN nº 01/86<sup>2</sup>.

Assim sendo, admitia-se o creditamento referente às partes ou peças desde que estas:

- desenvolvessem atuação particularizada, essencial e específica;

- estivessem inseridas na linha de produção;

- em contato físico com o produto objeto da industrialização e desde que tal contato importasse na perda de suas dimensões ou características originais, resultando daí a necessidade de sua substituição periódica em razão de inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura à qual pertençam.

Isto posto, cumpre ressaltar ainda um último ponto relativamente às disposições constantes da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Trata-se do fato de que aprovou ao legislador determinar que todas as condições previstas na norma (inclusive àquelas aplicáveis às partes e peças) sejam atendidas **cumulativamente**.

<sup>2</sup> A Instrução Normativa SUTRI nº 01, de 2017, anteriormente citada, revogou o item V da IN nº 01/86, a partir de 01/04/17.

Em resumo, à luz da referida legislação, a par dos insumos que sejam integrados *fisicamente* ao produto final, admite-se também o aproveitamento de crédito do ICMS relativamente aos itens que **atendam a todos os requisitos** a seguir sintetizados:

- 1 – sejam caracterizados como produto individualizado;
- 2 – atuem na linha principal de produção;
- 3 – sejam essenciais à obtenção do novo produto;
- 4 – resultem exauridos após a sua utilização na finalidade que lhes é própria;
- 5 – não comportem recuperação ou restauração, total ou parcial.

Considerando que os elementos anteriormente arrolados constituem o núcleo fundamental da norma veiculada pela IN nº 01/86, deve ser reiterado que os mesmos aplicam-se inclusive no tocante às partes e peças. Vale dizer, para que sejam tidos como produto intermediário, além dos requisitos específicos, as partes e peças devem também se enquadrar no esquema normativo aplicável aos demais produtos intermediários (sintetizados nos itens 1 a 5 acima).

Isto se justifica na medida em que a admissão de crédito relativamente às partes e peças constitui uma exceção à regra (que, como visto, é a vedação quanto a este creditamento), não sendo plausível supor que, relativamente às exceções, aplicar-se-ia um rol de exigências menor que aquele válido para os demais produtos intermediários.

Uma vez fixados os parâmetros estabelecidos na legislação, reafirma-se que somente será considerado “produto intermediário” o insumo que se enquadre nas regras apresentadas, sendo os demais caracterizados como “bens de uso ou consumo”, cujo crédito, como visto, encontra-se vedado (até 31/12/19) por força do disposto no art. 33, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96.

Demais disso, por estarem expressamente vedados na IN nº 01/86, **não** se admite o crédito relativo a ferramentas, instrumentos, utensílios (ainda que, como usualmente ocorre, venham a se deteriorar no curso do processo de industrialização), bem assim o crédito relativo às aquisições de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, ressalvadas (no período anterior a 01/04/17) as exceções acima tratadas.

Superada a discussão relativa ao conceito de produto intermediário, passe-se agora à análise do estorno de créditos efetuado pela Fiscalização com fundamento na caracterização do bem como *alheio à atividade do estabelecimento*.

Considerando que a discussão acerca deste tema envolve também a caracterização do chamado *bem do ativo imobilizado*, uma vez que tratam-se de conceitos mutuamente excludentes, devem ser consideradas ainda as normas pertinentes ao aproveitamento do crédito relativo a estes bens.

Com efeito, sob o prisma da legislação do ICMS, o bem considerado ativo imobilizado não se confunde com o bem havido como alheio à atividade do

estabelecimento, resultando daí a permissão ao aproveitamento do respectivo crédito do imposto, no primeiro caso, e a sua vedação nesta última hipótese.

Antes mesmo de abordarmos a legislação de regência da matéria, cabe assinalar, desde já, que a disciplina normativa aplicável ao aproveitamento de crédito do ativo permanente é substancialmente diferente da aplicável ao produto intermediário, tanto no tocante aos requisitos para a sua admissão, quanto à forma de apropriação dos créditos legalmente admitidos.

Tomando-se por base o Regulamento do ICMS e abordando a questão sob o enfoque dos requisitos para a admissão dos créditos relativos aos bens do ativo, destacam-se as seguintes disposições:

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 imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º, 12, 13, 16, 18 e 19 deste artigo;

(...)

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

I - ser de propriedade do contribuinte;

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

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

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

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

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 7º O crédito previsto no parágrafo anterior será admitido, também, em relação às partes e peças empregadas em bem de propriedade de terceiro e que se encontre na posse do contribuinte, desde que:

I - o bem satisfaça aos requisitos previstos nos incisos II a V do § 5º; e

II - as partes e peças atendam às condições previstas nos incisos do § 6º.

(...)

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

I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;

II - a parte de bem imobilizado em partes;

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

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

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

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

§ 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. (Grifou-se)

Conforme se pode constatar a partir da legislação retrotranscrita, notadamente os trechos grifados, a caracterização do bem como ativo permanente para fins de aproveitamento de crédito do ICMS tem em comum com a legislação pertinente à definição de produto intermediário o fato de que os requisitos não de ser atendidos **cumulativamente**.

Por outro lado, os pressupostos legais para a admissão do crédito, num e noutro caso, são distintos.

No tocante à definição do ativo, constata-se a existência de alguns critérios de natureza bastante objetiva (que, via de regra, são mais facilmente aferíveis) como, por exemplo, a exigência de que o bem seja de propriedade do contribuinte, tenha vida útil superior a 12 (doze) meses e seja contabilizado como ativo.

Vê-se que o simples fato de estar contabilizado, à luz da legislação comercial e dos princípios contábeis, no ativo permanente do estabelecimento **não** é motivo suficiente para que o bem seja tido como ativo para efeito de apropriação do crédito de ICMS, uma vez que esta é apenas uma dentre as várias condições impostas pela legislação tributária.

Cabe assinalar, a propósito, que, nos termos do art. 109 do Código Tributário Nacional (CTN), os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Deste modo, nada obsta que a legislação tributária institua disciplina diversa daquela aplicável em sede de direito privado, observada apenas a restrição imposta no art. 110 do CTN, segundo o qual a norma tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Retomando a análise dos comandos contidos no Regulamento do ICMS tem-se que, a par dos requisitos objetivamente aferíveis, anteriormente destacados, existem também outros que usualmente suscitam maiores discussões, notadamente a delimitação, em cada caso concreto, do que vem a ser a expressão “*utilizado nas atividades operacionais do contribuinte*”, a que se refere o inciso II do § 5º (art. 66), acima reproduzido.

Cabe assinalar que este último requisito, bem como o constante no inciso VI do mesmo § 5º do art. 66, denotam claramente a diferença existente entre as normas aplicáveis à conceituação do produto intermediário *vis a vis* as regras pertinentes à conceituação de ativo permanente.

De fato, enquanto a Instrução Normativa nº 01/86 menciona claramente que o produto deve ser utilizado na linha principal de produção (nunca marginalmente ou em linhas independentes), por outro lado, para fins de caracterização do ativo, a legislação cinge-se a exigir que o bem seja utilizado nas “atividades operacionais do contribuinte”, expressão esta que abarca setores que vão além da “linha principal de produção”.

Além disso, enquanto que, na IN nº 01/86, o fato de se “integrar ao produto final” é elemento definidor do conceito de “produto intermediário”, tal aspecto constitui-se numa vedação à caracterização do bem enquanto integrante do ativo permanente do estabelecimento (conforme disposto no inciso VI do § 5º do art. 66 do RICMS).

De igual modo, o cotejo entre as regras aplicáveis às partes e peças em ambos os casos reforça o que se vem de afirmar, extremando, como dito, as diferenças existentes na legislação aplicável aos respectivos conceitos.

Como visto, no âmbito da IN nº 01/86 e para os fins tratados naquela norma, é exigido que as partes e peças desenvolvam atuação particularizada, sejam

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

utilizadas na linha de produção e tenham contato físico com o produto que se industrializa.

Tais exigências, por outro lado, inexistem para efeito de enquadramento da parte e peça no conceito de ativo, ao passo que neste último caso exige-se que, além de serem contabilizados como ativo, a sua substituição deverá importar num aumento de vida útil do respectivo bem por um prazo superior a 12 (doze) meses, sendo que estas premissas são estranhas à IN nº 01/86.

Registre-se ainda a diferença consistente no fato de que a legislação admite que seja tido como bem do ativo uma parte ou peça empregada em bem de propriedade de terceiros, que se encontre na posse do contribuinte, observadas as condições nos incisos I e II do § 7º do art. 66 do RICMS, possibilidade esta não admitida no âmbito da IN nº 01/86.

Uma vez assentadas as regras aplicáveis à definição de ativo, cumpre abordar a disciplina normativa pertinente ao conceito de bem alheio à atividade do estabelecimento.

Neste particular, além das disposições constantes da Lei Complementar nº 87/96 (notadamente o art. 21, inciso III), cabe analisar ainda os preceitos contidos no Regulamento do ICMS (em especial, o art. 70, inciso XIII c/c §§ 3º, 4º e 5º) e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que assim dispõem:

### RICMS:

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

(...)

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

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se alheio à atividade do estabelecimento o veículo de transporte pessoal.

§ 5º Não gera direito a crédito a entrada de bens destinados ao emprego em atividade diversa de operação relativa à circulação de mercadoria ou de prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, ainda que desenvolvida paralelamente à atividade tributada.

### Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98:

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

I - os veículos de transporte pessoal;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

Como se depreende dos dispositivos retrotranscritos, aprovou o legislador estabelecer um critério básico a partir do qual se deve aferir se o bem é alheio à atividade: o fato de não ser utilizado, direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

Vê-se, aqui, que a menção à utilização “direta ou indireta” harmoniza-se com a expressão utilizada no inciso II do § 5º do art. 66 do RICMS/02 (“atividades operacionais do contribuinte”), anteriormente comentada.

Com efeito, o consumo “direto” foi definido na Instrução Normativa nº 01/86 como sendo aquele efetuado na linha principal de produção, ao passo que a utilização do bem nas “atividades operacionais do contribuinte” abarca tanto o seu uso “direto” quanto o “indireto” nas referidas atividades (comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação).

Logo, ao mesmo tempo em que **não** pode negar significado ao termo “indireto”, haja vista que foi utilizado no art. 70, § 3º, do Regulamento do ICMS, reputa-se incabível também que seja incluído todo e qualquer bem no conceito de ativo, com fundamento numa interpretação ampla do referido termo, pois tal conduta implicaria desconsiderar o sentido próprio e específico que lhe foi atribuído pela legislação tributária.

A correta interpretação há de ser derivada, repita-se, da análise sistemática dos dispositivos legais e regulamentares, os quais conduzem à conclusão de que a utilização do bem “direta ou indiretamente” corresponde precisamente à sua utilização “nas atividades operacionais” levadas a cabo no estabelecimento.

No intuito de adensar o conceito ora em apreço, foi editada a Instrução Normativa nº 01/98, em cujo contexto definiu-se que se enquadram como alheios os bens (ou serviços) utilizados:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1 - no transporte pessoal, veículos estes a cujo respeito não é usual haver maiores polêmicas quanto à sua identificação;

2 - em atividade exercida fora do campo de incidência do ICMS;

3 - para fins de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados;

4 - em atividade econômica diversa daquela desenvolvida no estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços; e, por fim,

5 - nas atividades de construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

Uma vez apresentada a legislação de regência da matéria objeto da controvérsia nos presentes autos, cumpre ressaltar que o CD-RW, anexo ao laudo pericial, juntado às fls. 347 dos autos, traz pormenorizadamente informações quanto aos 299 (duzentos e noventa e nove) itens objeto do lançamento no PTA nº 01.000265589-85.

Informa, quanto à descrição do bem, a etapa do processo produtivo em que é aplicado, o local de instalação ou utilização, sua função ou finalidade no processo produtivo, sua participação percentual na obtenção do produto final, o período de amortização, se peça/acessório, se atende a cada uma das exigências previstas nos §§ 6ª e 7ª do art. 66 do RICMS/02 e, por fim, qual a conclusão do Perito quanto ao bem.

O laudo pericial informa que dos 299 (duzentos e noventa e nove) itens objeto do lançamento, 24 (vinte e quatro) são partes, peças e equipamentos empregados na montagem do “Sistema de Despoeiramento”, concluindo-se pela correção do estorno dos créditos correspondentes relacionados a esses bens, tendo em vista que o citado equipamento não se insere no sistema de produção da empresa, conforme entendimento emanado da Superintendência de Tributação – SUTRI da Secretaria de Estado de Fazenda.

Confira-se, como exemplo, a resposta proferida no âmbito da Consulta de Contribuintes nº 206/14:

### **CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 206/2014**

PTA Nº : 45.000005866-68

CONSULENTE: Saint-Gobain do Brasil Produtos Industriais e para Construção Ltda.

ORIGEM : Barbacena – MG

ICMS – ATIVO IMOBILIZADO – COEFICIENTE DE CREDITAMENTO – SAÍDAS COM SUSPENSÃO –As saídas com suspensão do imposto não compõem nem o numerador nem o denominador do coeficiente de creditamento de que trata o inciso V do art. 206 da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02, salvo nos casos em que não haja retorno da mercadoria no prazo regulamentar.

ICMS – ATIVO IMOBILIZADO – DIREITO DE CREDITAMENTO – VEDAÇÃO – É vedado o creditamento do ICMS incidente na aquisição de bens destinados exclusivamente à redução de impactos ambientais ou à melhora das condições de segurança dos funcionários, por serem considerados alheios à atividade do estabelecimento, nos termos dos §§ 3º e 5º do art. 70 do RICMS/02 e da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/1998.

(...)

RESPOSTA:

(...)

**Já os bens adquiridos para redução de impacto ambiental, ainda que obrigatórios para cumprimento da legislação ambiental, por serem utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do ICMS (não participando do procedimento industrial necessário para transformação das matérias-primas em seu produto final), são considerados alheios à atividade do estabelecimento por força do art. 1º, II, “a” da Instrução Normativa DLT/SRE Nº 01/98.**

Estes bens geram direito a crédito de ICMS apenas quando, além de sua função ambiental, tem participação determinante e imprescindível para a produção de mercadoria tributada como ocorre, por exemplo, no caso em que, durante processo de filtragem, é recuperado material reaplicado no processo industrial ou objeto de comercialização.

Ainda assim, o aproveitamento de crédito será admitido apenas na proporção em que o bem participa do processo industrial, observadas as disposições contidas nos arts. 66 a 74-A do RICMS/02. Neste sentido, vide Consultas de Contribuinte nos 227/2011 e 123/2013, disponíveis no sítio da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais na internet. (Grifou-se)

A perícia trazida aos autos demonstra que, no Auto de Infração nº 01.000265859-85, os itens em relação aos quais o Fisco realizou o estorno de crédito, de fato, não preenchiam os requisitos legais para tal aproveitamento, o que levou à confirmação do lançamento por esse CC/MG nos termos do Acórdão nº 20.975/16/2ª:

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM INDEFERIR O PEDIDO DE PERÍCIA. NO MÉRITO, POR MAIORIA DE VOTOS, EM JULGAR PROCEDENTE O LANÇAMENTO, NOS TERMOS DO PARECER DA ASSESSORIA DO CC/MG. VENCIDO O CONSELHEIRO CARLOS ALBERTO MOREIRA ALVES (REVISOR),

QUE O JULGAVA PARCIALMENTE PROCEDENTE, PARA EXCLUIR AS EXIGÊNCIAS FISCAIS RELATIVAS AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DOS ITENS VENTILADOR DO ELETROFILTRO E ELETROFILTRO. PELA IMPUGNANTE, SUSTENTOU ORALMENTE A DRA. CLÁUDIA HORTA DE QUEIROZ E, PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, O DR. MARCELO CÁSSIO AMORIM REBOUÇAS. PARTICIPARAM DO JULGAMENTO, ALÉM DOS SIGNATÁRIOS, OS CONSELHEIROS ANDRÉIA FERNANDES DA MOTA E SÉRGIO LUIZ PESSOA.

Os itens restantes, ainda segundo o laudo pericial, são, na verdade, materiais, partes, peças, equipamentos e estruturas empregados em obras de construção civil (concretagem, pavimentação, saneamento dentre outros) e montagem da unidade fabril (equipamentos, tubulações, instalações elétricas, de instrumentação e automação e de estruturas metálicas).

Esses bens, para efeitos tributários, são considerados alheios à atividade do estabelecimento.

Os cabos de fibra ótica, por sua vez, são utilizados como componentes de rede de fibra ótica do sistema de telefonia para transferência de dados.

São também considerados alheios à atividade do estabelecimento, conforme disposto em respostas a consultas de contribuintes, como por exemplo:

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 277/2008**

(MG de 11/12/2008)

PTA Nº : 16.000176321-09

CONSULENTE : Serra da Mesa Transmissora de Energia Ltda.

ORIGEM : Tupaciguara – MG

CRÉDITO DE ICMS – BENS ALHEIOS – VEDAÇÃO – É vedado o aproveitamento do imposto, a título de crédito, quando este se relacionar com entrada de bens alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do inciso XIII, art. 70 do RICMS/2002, e art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 001/1998.

(...)

No tocante aos 50% remanescentes de cabo pára-raios com fibra ótica (instalados na parte superior das torres, acima dos condutores, para a proteção das linhas contra descargas elétricas e ainda utilizados na transmissão de dados), a Consulente não poderá aproveitar como crédito o ICMS relativo à sua aquisição e o recolhido a título de diferencial de alíquota na forma do art. 1º, inciso VII, do RICMS/2002, em face da vedação expressa contida no inciso XIII, art. 70 do mesmo Regulamento, e no art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 001/1998, por serem considerados bens alheios a sua atividade, uma

vez que não são intrinsecamente ligados ao processo de transmissão de energia elétrica.

Cumpra, ainda, ressaltar que os materiais que compõem as **estruturas de sustentação dos sistemas** de produção e de transporte de material dentro de uma mesma fase ou entre as diversas fases de produção, por se tratarem de obras de construção civil, qualificadas como alheias à atividade do estabelecimento industrial, conforme previsão expressa constante do inciso III do art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, não geram direito a crédito do imposto.

Relativamente ao forno de calcinação, destinado à queima do coque, bem como os silos de armazenagem, admite-se a apropriação dos créditos correspondentes pelo fato de tais bens serem empregados diretamente na consecução da atividade econômica do estabelecimento, não se caracterizando, dessa forma, como bens alheios.

Registra-se que não há estorno de créditos relativos a esses ativos.

Salienta-se, todavia, que as mercadorias e serviços utilizados na construção de estruturas que servem como sustentação a esses fornos e silos não geram direito ao crédito de ICMS, uma vez que essas obras se enquadram na hipótese prevista no citado inciso III do art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que veda os créditos respectivos.

Não é demais lembrar a previsão do atual Código Civil:

Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

Por sua vez, o art. 175, Anexo IX, RICMS/02 traz o entendimento:

**Art. 175** - Entende-se como obra de construção civil, hidráulica ou semelhantes:

I - construção, demolição, reforma ou reparo de edificações;

II - construção ou reparo de estradas de ferro ou de rodagem, inclusive os trabalhos concernentes às estruturas inferior e superior de estradas e obras de arte;

III - construção ou reparo de pontes, viadutos, logradouros público ou de outras obras de urbanismo;

IV - construção de sistema de abastecimento de água ou de saneamento;

V - execução de terraplenagem ou de pavimentação em geral, ou de obra hidráulica, marítima ou fluvial;

VI - execução de obra elétrica ou hidrelétrica;

VII - execução, no respectivo canteiro, de obra de montagem ou construção de estruturas em geral.

Parágrafo único - **Compreende-se, também, como obra de construção civil o serviço auxiliar necessário à sua execução, quando efetuado no local da obra, tal como** o de alvenaria, pintura,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

marcenaria, carpintaria, serralheria, instalações elétricas e hidráulicas. (grifou-se)

Como assinalado anteriormente, os equipamentos que são objeto de estorno de créditos do imposto no presente Auto de Infração foram utilizados em obras de construção civil, mormente em estruturas de suporte do forno de calcinação e dos silos de armazenamento de coque e cal.

Foram também utilizados na construção do filtro eletrostático (sistema de despoeiramento), que tem a finalidade de captar as partículas de poeira presente nos gases de exaustão do processo, reduzindo o impacto ambiental da atividade desenvolvida pela Autuada.

Do exposto, verifica-se que não procede a alegação da Defesa de que foram estornados créditos do imposto relativos a materiais utilizados na construção do “equipamento” forno de calcinação.

Para ilustrar a impropriedade da classificação dos itens realizada pela Impugnante, transcreve-se a seguir, tabela elaborada pela Fiscalização às fls. 257/258, que lista alguns dos itens classificados como alheios à atividade do estabelecimento, no intuito de demonstrar que eles sequer têm características que lhes permitam integrar uma estrutura única ou compor o forno de calcinação, como alegado:

Código do Bem no CIAP	Descrição do Bem	NF	DATA
00100301	ABRAC 1" TIPO D - CUNHA	12369	23/06/2008
00009901	ARAME RECOZIDO 3,40 MM	488191	26/03/2007
00012301	ARRUELA LISA 1/2"	181	05/04/2007
00093701	BANDEJA FIXA PARA RACK	12365	19/06/2008
00010901	BARRA DE ACO CA-50, 10.0 MM	16685	27/03/2007
00143101	BEBEDOURO GARRAFAO BRANCO STANDARD 220V	23136	30/09/2008
00088401	BLOCO BRITADO SICAL	2459	12/06/2008
00099601	BUCHA S8 NYLON - FIXACAO COM PARAFUSO	12368	23/06/2008
00097801	CABO 1 PAR TELEFONICO EXTERNO FE	12368	23/06/2008
00119401	CABO 1/0 AWG/ACSR RAVEN 4,62M, ALUMINIO	939359	28/07/2008
00133001	CABO PARA MARRETA	574177	29/08/2008
00087601	CAIXA DI AGUA 1000 LITROS EM FIBRA DE VI	2648	09/06/2008
00012601	CALHAS DE ISOPOR 75 X 400 MM	11340	11/04/2007
00086301	CANTONEIRA 1" X 1/8"	687	04/06/2008
00138701	CHAPA 1/2" 600MM X 4500MM 1020	40897	12/09/2008
00133201	CHAVE 85MM 306 ESTRIA BATER GEDORE	574177	29/08/2008
00012101	CHUMBADOR	181	05/04/2007
00017301	CIMENTO ALTA RESOLUCAO	277954	19/06/2007
00075801	CLIPS CABO DE ACO 1/2"	43597	29/04/2008
00016701	COMPOUND DE ADESIVO	99648	13/06/2007
00069701	COMPRESSOR DE AR, MOD GX 11 FF 100 380/6	656430	14/04/2008
00043701	CONJ REATOR/CAPACITOR/IGNITOR,220V/60HZ,	5015	30/01/2008
00107301	CONJUNTO LUBREFIL 1/2" 06G31A18A1BC PARKER	47458	04/07/2008
00074401	CUMEEIRA GALVANIZADA	87163	25/04/2008
00086901	DISCO CORTE 12"	687	04/06/2008
00086601	ELETRODO ESAB OK 4600 2.50 MM	687	04/06/2008

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

00147801	ELETRODUTO 1/2"X3M GALV PESADO FOGO NBR	6010	29/10/2008
00090501	EQ DE AR CONDICIONADO TIPO SELF CONTAINER	117944	16/06/2008
00152801	ESTRUTURA METALICA PARA FILTRO DE MANGA	347	23/07/2010
00151601	FERRO 3/8"X 6000MM REDONDO LISO 1020	93571	11/11/2009
00139701	FILTRO CARTUCHO 4 C/ GRAU FILT. MENOR OU	41167	16/09/2008
00097601	FILTRO DE AR 1/2" 06F31AC PARKER	47258	23/06/2008
00142001	FOSSA SEPTICA 50 PESSOAS	4	24/09/2008
00151301	GALPAO COBERTURA EM ESTRUTURA METALICA	318	07/10/2009
00081701	GRUPO GERADOR 320/300KVA, 380/220V, 60 H	269705	16/05/2008
00043301	LAMPADA INCANDESCENTE 100W	5010	30/01/2008
00102101	LUMINARIA ITAIM 3540.232 COMPLETA SOBRE	6704	24/06/2008
00123101	MANILHA DE CONCRETO PB 1000 X 1500MM PA1	14581	30/07/2008
00058101	NOTEBOOK ACER ASPIRE-5920-3A2G25MI	97557	06/03/2008
00018201	PORCA SIMPLES 1/2"	201	28/06/2007
00078301	PORTAS PCF P60 ABNT NBR 11742,166X213+77	9831	13/05/2008
00072501	POSTE,CONCRETO,SC,11.5 M,150 DAN, CR, DE	24433	23/04/2008
00012701	PREGO COM CABECA P1721	58554	18/04/2007
00111301	QUADRO DISTRIBUICAO CORRENTE ALTERNADA I	5422	11/07/2008
00101901	RESERV.500L -10 BAR .	669077	24/06/2008
00086401	ROLDANA 3" COM 2 ROLAMENTOS	687	04/06/2008
00011301	TABUAS CEDROARANA 30CM 2,0	78371	03/04/2007
00101101	TAMPA P/CONDULETE 3/4" 2 SAIDAS	12369	23/06/2008
00034001	TELA SOLDADA Q092	75045	05/12/2007
00134201	TELEFONE TED.DC/MF GRAFITE	210214	05/09/2008
00063601	TELHA GALVANIZADA 0,50MM	86590	02/04/2008
00135101	TOMADA STECK 2P+T 250V UNIVERSAL VERMELH	3710	05/09/2008
00144401	TORRE DE RESFRIAMENTO DE AGUA MOD. 32	1295	07/10/2008
00062301	TRANSFORMADOR TRIFASICO ISOLADOR A SECO	103055	31/03/2008
00098901	TUBO 2" X 6M GALV LEVE	12368	23/06/2008
00138601	VIGA I 6" X 3.3/8" X 5,84MM X 6M 1020	40897	12/09/2008

Por conseguinte, corretos o estorno de crédito realizado em relação aos bens alheios à atividade principal do estabelecimento.

### **Créditos de ICMS Lançados Integralmente no LRE**

Segundo a Impugnante, os créditos de ICMS escriturados diretamente no LRE são legítimos, uma vez que estão vinculados às entradas de produtos intermediários, e não às aquisições de bens alheios à sua atividade, ou às aquisições de materiais de uso e consumo.

Apresenta tese onde diferencia os conceitos de produtos intermediário “stricto sensu” e “lato sensu”, delimitando o segundo como sendo tudo aquilo que é consumido no processo de industrialização, ainda que não integre o novo produto.

Para amparar sua argumentação, a Impugnante ilustra sua peça de defesa com excertos do Parecer Normativo CST nº 65/79, do Ministério da Fazenda, o qual corroboraria o seu entendimento sobre o conceito de produto intermediário “lato sensu” e sobre o aproveitamento integral do crédito de ICMS sobre os bens envolvidos.

Todavia, não lhe assiste razão.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É sabido que o ICMS é de competência única e exclusiva dos estados, não sendo dado à legislação federal alterar conceitos aplicáveis a tal tributo, aí incluído o conceito de produto intermediário adotado para fins de aproveitamento de crédito do imposto.

O conceito de produto intermediário “lato sensu”, exposto no Parecer Normativo CST nº 65/79, do Ministério da Fazenda, dirige-se única e exclusivamente aos contribuintes do IPI.

A jurisprudência do CC/MG e do STF seguem na mesma linha:

### **ACÓRDÃO: 4.207/14/CE**

EMENTA CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. IMPUTAÇÃO DE 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 DA PARTE GERAL DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II, E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA, EM PARTE, NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO III DA PARTE GERAL DO RICMS/02. RESTABELECIDAS AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AOS PRODUTOS LÂMINAS CSN, RASPADORES, RASPADORES DE BORRACHAS, REVESTIMENTO METSO, REVESTIMENTO WEIR E ROTORES PARA BOMBA DE POLPA. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA.

(...)

COMO SE PODE OBSERVAR, A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86 AINDA ESTÁ EM PERFEITA CONSONÂNCIA COM O RICMS EM VIGOR, REALÇANDO-SE QUE, PARA QUE SEJA CONSIDERADO PRODUTO INTERMEDIÁRIO, PARA FINS DE CREDITAMENTO DO ICMS, É NECESSÁRIO QUE SEJA CONSUMIDO OU INTEGRO O PRODUTO FINAL NA CONDIÇÃO DE ELEMENTO INDISPENSÁVEL À SUA COMPOSIÇÃO. DESSE MODO, PRODUTOS APLICADOS EM LINHAS MARGINAIS AO PROCESSO PRODUTIVO E QUE NÃO ENTRAM EM CONTATO COM O PRODUTO QUE SE PRODUZ NUNCA PODEM SER CONSIDERADOS COMO CONSUMIDOS OU INTEGRADOS AO PRODUTO FINAL NA CONDIÇÃO DE ELEMENTO INDISPENSÁVEL À SUA COMPOSIÇÃO, REPITA-SE. SINTETIZANDO, A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ANTERIORMENTE TRANSCRITA APRESENTA OS SEGUINTE ASPECTOS: - CONCEDE O CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO PARA EMPREGO DIRETAMENTE NOS PROCESSOS DE EXTRAÇÃO E DE INDUSTRIALIZAÇÃO (ART. 66 DO RICMS/02); - CONCEITUA “INDUSTRIALIZAÇÃO” PARA OS EFEITOS DE APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO DO ICMS (ART. 222 DO RICMS/02); - EXCLUEM DO CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO AS PARTES E PEÇAS DE

MÁQUINA, APARELHO OU EQUIPAMENTO, USADAS NA MANUTENÇÃO (INCISO IV DA IN 01/86); (PG.15)

**ACÓRDÃO: 4.268/14/CE**

EMENTA CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO - CONSTATADO O 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 DA PARTE GERAL DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA, EM PARTE, NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO III DA PARTE GERAL DO RICMS/02. FORAM EXCLUÍDAS, PELA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO, AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AOS MATERIAIS CLASSIFICADOS PELO PERITO COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, MATERIAIS DE EMBALAGEM E, TAMBÉM, AOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS ITENS QUE PODEM RECEBER A CLASSIFICAÇÃO MISTA (USO E CONSUMO OU PRODUTO INTERMEDIÁRIO). DECISÃO REFORMADA PARA O RESTABELECIMENTO DE 50% (CINQUENTA POR CENTO) DAS EXIGÊNCIAS CORRESPONDENTES AOS 258 (DUZENTOS E CINQUENTA E OITO) ITENS CLASSIFICADOS PELO PERITO COMO PASSÍVEIS DE UTILIZAÇÃO MISTA NA CONDIÇÃO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO OU PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

(...)

O FISCO APUROU O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO, CLASSIFICADOS PELA AUTUADA COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, RELACIONADOS NO AUTO DE INFRAÇÃO COMO: ÓLEO DIESEL UTILIZADO FORA DO PROCESSO PRODUTIVO, APURADO MEDIANTE ARBITRAMENTO, PRODUTOS FERROSOS, FERRAGENS, MATERIAIS ELÉTRICOS, MATERIAIS HIDRÁULICOS, LUBRIFICANTES, AUTOPEÇAS, DENTRE OUTROS.

OS CRÉDITOS FORAM APROPRIADOS NOS EXERCÍCIOS DE 2007 A 2011, LANÇADOS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS - LRE, BEM COMO OS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS LANÇADOS EM “OUTROS CRÉDITOS”, NOS MESES DE MAIO A DEZEMBRO DE 2010 E JANEIRO A MAIO E OUTUBRO DE 2011.

(...)

NO TOCANTE AOS ITENS QUE PODEM SER CLASSIFICADOS COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO OU PRODUTO INTERMEDIÁRIO ESCLARECE O PERITO QUE ESSES ITENS SÃO COMPOSTOS BASICAMENTE POR PRODUTOS FERROSOS (BARRAS, CANTONEIRAS, CHAPAS E PERFIS), DAS MAIS VARIADAS COMPOSIÇÕES E DIMENSÕES, OS QUAIS SÃO UTILIZADOS COMO

MATERIAL DE USO E CONSUMO NA MANUTENÇÃO DAS ESTRUTURAS METÁLICAS QUE COMPÕEM O ATIVO DA EMPRESA. TAIS PRODUTOS SÃO UTILIZADOS COMO ELEMENTOS DE MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS, OS QUAIS NÃO ESTÃO AFETOS DIRETAMENTE À PRODUÇÃO OU NÃO ATENDEM A TODOS OS REQUISITOS NECESSÁRIOS PARA SEREM CONSIDERADOS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO, SENDO CONSIDERADOS COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO.

#### **DECISÕES DO STF**

**RE 540.588 AgR/MG**, RELATOR MIN. DIAS TOFFOLI, PRIMEIRA TURMA, DJE 21/03/2013.

EMENTA AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CREDITAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONSUMIDOR FINAL. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO OU DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. AUSÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. É PACÍFICA A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE NO SENTIDO DE NÃO RECONHECER O DIREITO DE CREDITAMENTO DO VALOR DO ICMS, NO PERÍODO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, QUANDO PAGO EM RAZÃO DA AQUISIÇÃO DE BENS PARA O ATIVO FIXO DO CONTRIBUINTE. 2. 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. 3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

**RE 503.877 AgR/MG**, RELATOR MIN. RICARDO LEWANDOWSKI, PRIMEIRA TURMA, DJE DE 06/08/2010. 5. DIANTE DO EXPOSTO, NEGÓCIO PROVIMENTO AO AGRAVO (RISTF, ART. 21, § 1º).

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.

05/02/2013 PRIMEIRA TURMA **AG..REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 540.588** MINAS GERAIS RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI AGTE.( S ) : TOGNI S/ A MATERIAIS REFRAATÓRIOS ADV.( A / S ) : CELSO BOTELHO DE MORAES AGDO.( A / S ) : ESTADO DE MINAS GERAIS ADV.(A/ S ) : ADVOGADO -GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EMENTA AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CREDITAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONSUMIDOR FINAL. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO OU DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. AUSÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AGRAVO NÃO PROVIDO. 1. É PACÍFICA A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE NO SENTIDO DE NÃO RECONHECER O DIREITO DE CREDITAMENTO DO VALOR DO ICMS, NO PERÍODO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, QUANDO PAGO EM RAZÃO DA AQUISIÇÃO DE BENS PARA O ATIVO FIXO DO CONTRIBUINTE. 2. 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. 3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

As diversas decisões administrativas e judiciais citadas não deixam dúvida quanto à correta interpretação e conceituação do termo produto intermediário, para efeitos de creditamento do ICMS.

No que tange à discussão referente ao erro na apuração do coeficiente de creditamento do ativo imobilizado, é de se notar que, não obstante a Fiscalização afirmar que acatou o coeficiente proposto pela Impugnante, ainda remanesce nos autos estorno de crédito sob tal rubrica.

Com efeito, a despeito da reformulação promovida no feito fiscal, na qual foi acatado o argumento de defesa da Impugnante no sentido de ser devido o coeficiente de creditamento equivalente a 1 (um), constata-se que persistem exigências a título de estorno de crédito decorrente da aplicação de coeficiente incorreto de creditamento, como pode ser visualizado na coluna "A" do Anexo 5A (fls. 218) e na Coluna "H" do Anexo 5C (fls. 219 dos autos).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todavia, tendo sido acatado o argumento de que não ocorreram saídas isentas ou não tributadas no período, como afirma a própria Fiscalização, o que levaria em utilização do coeficiente de creditamento igual a um (que representa 100% do crédito em análise), não há que se falar em estorno de crédito decorrente de tal questão.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 208/233 e, ainda, para excluir os valores remanescentes de ICMS e respectivas multas de revalidação e isolada vinculados a estorno do crédito decorrente da aplicação do coeficiente de creditamento, constante da Coluna "A" do Anexo 5A reformulado, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Relator) e José Tavares Pereira, que excluía, ainda, as exigências relativas aos itens utilizados no sistema de despoeiramento. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Cláudia Horta de Queiroz e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu.

**Sala das Sessões, 18 de julho de 2017.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente / Relator designado**

T

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

Acórdão:	22.628/17/1 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000326477-68	
Impugnação:	40.010139720-81	
Impugnante:	Unical União Produtora de Cal Ltda. IE: 001019597.00-39	
Proc. S. Passivo:	Cláudia Horta de Queiroz/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

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

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

A autuação versa sobre a acusação fiscal de aproveitamento indevidamente créditos de ICMS, no período de janeiro de 2010 a julho de 2010, referentes à aquisição de mercadorias caracterizadas como bens alheios à atividade do estabelecimento, bem assim em relação a itens classificados como material de uso ou consumo. Além disso, segundo a Fiscalização, a Autuada teria também apurado incorretamente o coeficiente mensal de creditamento no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), em desacordo com o percentual das saídas tributadas do estabelecimento.

Não obstante, a divergência entre o voto ora exarado e os votos majoritários dá-se apenas nos itens utilizados no sistema de despoeiramento, tendo em vista as premissas a seguir defendidas.

A Autuada argumenta que a finalidade do sistema de despoeiramento não é só ecológica.

Aduz que parcela de sua produção é recuperada com a utilização deste equipamento específico.

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

Para deslinde da questão, é necessário verificar se o equipamento em referência é utilizado para a consecução das atividades da empresa.

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

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

Por óbvio, estes elementos retornam ao processo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

### **RICMS/02**

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

(...)

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

### **IN DLT/SRE nº 01/98**

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

(...)

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

Assim, resta inequívoco o direito ao crédito de ICMS nas aquisições de itens específicos classificados como bens do ativo permanente imobilizado utilizados no sistema de despoeiramento.

**Sala das Sessões, 18 de julho de 2017.**

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