

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.834/17/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000444116-75
Recurso de Revisão: 40.060143706-67
Recorrente: Cimento Tupi S/A
IE: 132099362.00-70
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/Barbacena

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA- NÃO RECONHECIMENTO. 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. Mantida a decisão recorrida.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativamente a bens destinados ao ativo permanente e caracterizados como alheios à atividade do estabelecimento, portanto, em desacordo com as disposições constantes 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, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Mantida a decisão recorrida.

Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos relativos a materiais e bens inadequadamente caracterizados como ativo permanente do estabelecimento, no período de 01/01/11 a 30/06/11.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada cominada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.469/17/1ª, pelo voto de qualidade, julgou quanto à prejudicial de mérito, por maioria de votos, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencido o Conselheiro Wagner Dias Rabelo, que a reconhecia. No

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Relator) e Wagner Dias Rabelo, que o julgavam parcialmente procedente, para excluir as exigências quanto aos filtros, sopradores e ventiladores. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior (Revisor).

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 289/303 requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

DECISÃO

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

No caso a matéria objeto do recurso vincula-se às seguintes alegações:

- 1) Decadência e seus reflexos no crédito tributário.
- 2) Classificação dos bens e seus reflexos no aproveitamento de crédito.
- 3) Vínculo dos bens à atividade operacional/processo produtivo e seus reflexos no aproveitamento de crédito.

Considerando que a decisão tomada por esta Câmara Especial não se contrapõe à fundamentação do acórdão recorrido, adota-se os mesmos fundamentos da decisão “a quo”, salvo pequenas alterações.

Do Mérito:

Da Arguição de Decadência do Crédito Tributário

A Recorrente arguiu a decadência da totalidade do crédito tributário (período de 01/01/11 a 30/06/11), baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

No entanto, este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2011, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/12, findando-se somente em 31/12/16. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 30/06/16 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 11/07/16 (fl. 08), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

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 deste procedimento efetuado pelo contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função das irregularidades narradas no Auto de Infração (entradas, saídas e estoque de mercadorias desacobertos de documentação fiscal). Inexistindo o pagamento, 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, conforme demonstrado acima.

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o relator assim se posicionou:

“OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.”

Em outra decisão (12/04/12), o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 76.977/RS, com a seguinte ementa:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AGRG NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 76.977 – RS (2011/0191109-3)

RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS

EMENTA - TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

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

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCÔNFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262).

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário relativo ao período de 01/01/11 a 30/06/11.

Das irregularidades apuradas

Conforme relatado, o presente lançamento versa sobre a acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos relativos a materiais e bens inadequadamente caracterizados como ativo permanente do estabelecimento, no período de 01/01/11 a 30/06/11, resultando daí as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada cominada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

De acordo com as informações lançadas nos quadros relativos ao Anexo III do Auto de Infração, a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco foi subdividida nos agrupamentos e produtos indicados a seguir:

a) Produtos com Estorno Integral dos Créditos

Estrutura Física

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O presente item refere-se aos produtos “Base Metálica para Galpão”, “Base de Nivelamento do Suporte do Transportador” e “Caixa Fluidizada de Adaptação de Válvula”.

Manutenção

Trata-se dos produtos “Rotor Ventilador Des. M01-5089” e “Válvula Solenóide 2 Vias 220V 60Hz ASCO 8262C002”.

Material Construção/Elétrico/Mecânico

Agrupamento contendo produtos diversos, tais como: Arruelas Diversas, Braçadeiras Diversas, Fusíveis Diversos, Parafusos Diversos, Porcas Diversas, “Anilha Identificadora Número 1 PVC Helagrip HG1 HE”, “Barramento de Cobre 1.1/2”x3/8””, “Bloco Contato Siemens 3RV19-01-1A para Disjuntor 3”, “Bucha Eletrodo 3/4” Protetora Borracha Plastisfa”, “Cabo de Controle 24x1,0mm Isolamento Cobertura PVC”, “Carretel Completo Conforme Desenho m29-3668/C”, “Cabo de Potência 4x10mm2 Claser 5 FICAP”, “Comutador Rotativo Kraus Naimer”, “Cantoneira 2” x 2” x 3/16” ASTM A 36 – 43,56Kg – 2”, “Canaleta de PVC Hellermann HD4p Heladuct 50x50”, “Cabo Elétrico 1x1,0mm2 Tipo BWP Rolo c/10”, “Clips para Cabo de Aço 5/16”, “Tubulação de Despoeiramento Des. TPG. M. ENS00.117-A”, “Tubulação de Alimentação da Rosca DES. TPG.M.ENS00”, “Tubo de Aço Diam. 10” SCH 40 ASTM-A-36”, “Transformador de Corrente 50/5A Mod. 4NF01-12-2BC20”, “Tubo Espaçador Conforme Desenho M29-3666”, dentre outros.

Peça/Parte de Manutenção

Refere-se aos produtos “Casquilho Completo Conforme Desenho M29-3675”, “Conjunto de Cubo e Rotor EM”, “Corrente Tipo Renould Passo 5/8” Dupla Rolete 03/8” “Tirante do Mancal Conforme Desenho M29-3666” e “Suporte do Mancal Conforme Desenho M29-3666”.

Sistema Ambiental – Manutenção

Trata-se do produto “Conjunto de Cubo e Rotor EM”.

Bens Utilizado Fora do Sistema de Produção

Refere-se a “Caçambas Basculantes Meia Cana 16m3 Com”, utilizadas na atividade de capeamento (Centro de Custo 2501- Remoção de Capeamento).

b) Bens com Estorno Parcial dos Créditos

Sistema Ambiental

Trata-se de bens adquiridos para emprego na atividade de controle ambiental exercida pela Autuada (Filtros de Mangas, Conjuntos de Cubo e Rotor, Rotor Ventilador, Ventiladores e Sopradores).

Para esses bens, os créditos foram glosados apenas parcialmente, sendo mantida a parcela no percentual equivalente à recuperação de materiais ocorrida no sistema de controle ambiental, para serem reinseridos no processo produtivo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tendo presente o foco da controvérsia instaurada entre o Fisco e a ora Recorrente, impõe-se, de plano, que seja trazida a lume a legislação de regência da matéria.

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:

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)Grifou-se.

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."

Isto posto, em que pese o maior detalhamento decorrente das normas retrotranscritas constantes do Regulamento do ICMS, o deslinde da questão posta à

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, em que pese o fato de que a Recorrente enquadrou os itens objeto do estorno de crédito como “bens do ativo permanente”, e não como “produto intermediário”, cumpre que sejam analisadas ambas as disciplinas normativas, de sorte a demonstrar as diferenças existentes entre os referidos conceitos.

Logo, assim dispõe a Instrução Normativa SLT nº 01/86:

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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 reproduzida anteriormente, 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, já transcrito.

Vê-se, portanto, que, afora 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 acima compõem o núcleo fundamental da Instrução Normativa nº 01/86 e, nesta condição, não 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 grifados anteriormente, 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, ressalta-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 *dúplice* 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 desgaste¹ 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).

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 acima analisados), entendeu por bem o legislador destacar alguns deles de modo expresse, 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 inocorrência 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.

¹ 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”.

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 01/86².

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 aprouve ao legislador determinar que todas as condições previstas na norma (inclusive àquelas aplicáveis às partes e peças) sejam atendidas **cumulativamente**.

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 apresentados anteriormente).

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.

² 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Uma vez fixados os parâmetros estabelecidos na legislação, reafirma-se que somente será considerado “produto intermediário” o insumo que se enquadre nas regras acima, 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 anteriormente tratadas.

Considerando que a discussão travada nos presentes autos envolve principalmente a caracterização do chamado *bem do ativo imobilizado*, 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 abordar 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

§ 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 hão 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, acima 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), reproduzido anteriormente.

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 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 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:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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.

(Grifou-se).

Como se depreende dos dispositivos retrotranscritos, aprovou ao 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 (“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:

- 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.

Feitas estas considerações preambulares, cumpre salientar, a propósito do sistema de controle ambiental, que trata-se de uma séria de equipamentos adquiridos pela Autuada para tal fim, mais especificamente filtros de mangas, conjuntos de cubo rotor, rotor ventilador, ventiladores e sopradores.

Como bem salienta o Fisco, com relação aos filtros de mangas é fato incontroverso que seu emprego se dá em sistemas de filtragem.

Consoante relatado anteriormente, os conjuntos de cubo rotor, rotor ventilador, sopradores e ventiladores são equipamentos utilizados em diversos pontos, seja na atividade de fabricação de cimento, seja na atividade de controle ambiental ou mesmo em outra atividade, tendo sido objeto da autuação apenas aqueles empregados em atividades de controle ambiental.

Com efeito, o rotor ventilador constante na OS 212543 foi empregado na instalação do filtro que atua sobre os gases gerados no sistema de carregamento de cimento a granel. Os ventiladores constantes na OS 215095, por sua vez, foram empregados no filtro de mangas da correia X20, enquanto o soprador constante na OS 212643 foi adquirido com vistas à execução de serviços de coprocessamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe observar ainda que tais informações constam dos arquivos da própria empresa e são utilizadas inclusive para controle interno da mesma.

Isto posto, sobreleva ressaltar a distinção existente entre a atividade propriamente dita de fabricação de cimento (atividade industrial definida no inciso II do art. 222 do RICMS/02) e a etapa subsequente de controle e tratamento dos efluentes resultantes do respectivo processo produtivo.

Como é sabido, a atividade industrial, especialmente a de transformação, gera efluentes indesejados, haja vista os impactos ambientais que ocasionam e os riscos para a população e para a natureza, razão pela qual estão sujeitas ao cumprimento das condições estabelecidas nas normas ambientais para licenciamento de suas operações.

Vale registrar, a propósito, que diversos compromissos foram assumidos pela Recorrente por ocasião da celebração de Protocolo de Intenções com o estado de Minas Gerais acerca da expansão de seu parque industrial, protocolado sob o número 105/2011, em 19 de outubro de 2011. Entre tais compromissos consta a proteção ao meio ambiente, conforme se nota do disposto na cláusula quarta do Protocolo:

CLÁUSULA QUARTA: Constituem compromissos da CIMENTO TUPI, no que se refere ao meio ambiente:

I. Tomar, em tempo hábil, as providências legais e administrativas junto às autoridades de proteção ao meio ambiente, relativamente à concessão das licenças necessárias à implantação e operação de seu projeto:

II. Tratar e dispor seus efluentes líquidos e gasosos e os seus resíduos sólidos, conforme determinações da legislação ambiental em vigor.
(Grifou-se).

Ressalte-se, ainda, que os critérios para o adequado tratamento dos efluentes da empresa, especialmente os efluentes gasosos, se tornaram um tanto quanto mais severos tendo em vista a sua decisão de efetuar serviços de coprocessamento em seus fornos, o que exige que os seus sistemas de despoeiramento tenham que ser mais eficazes, como se nota do Parecer Único nº 239444/2013 da SUPRAM-Zona da Mata, abaixo transcrito em parte:

“GOVERNO DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Secretaria de Estado de Meio Ambiente e
Desenvolvimento Sustentável

Subsecretaria de Gestão e Regularização Ambiental
Integrada

Superintendência Regional de Regularização
Ambiental da Zona da Mata

PARECER ÚNICO Nº 239444/2013

INDEXADO AO PROCESSO: PA COPAM: SITUAÇÃO:

Licenciamento Ambiental 00071/1979/047/2012
Sugestão pelo Deferimento

FASE DO LICENCIAMENTO: Revalidação da Licença de
Operação VALIDADE DA LICENÇA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

06 anos

PROCESSOS VINCULADOS CONCLUÍDOS: PA COPAM:
SITUAÇÃO:

Reserva Legal 07984/2012 Averbada

EMPREENDEDOR: Cimento Tupi S/A CNPJ:
33.039.223/0006-2

EMPREENDIMENTO: Cimento Tupi S/A CNPJ:
33.039.223/0006-26

MUNICÍPIO: Carandaí - MG ZONA: Rural

...

6. Impactos Ambientais e Medidas Mitigadoras

6.1 Emissões Atmosféricas

Tendo em vista os regulamentos ambientais (DN COPAM 26/98, DN CPAM 154/2010), na atividade de co-processamento, a emissão atmosférica dos fornos de clínquer, tem como principais poluentes a serem monitorados o HCl, HF, CO, SOx (c/ SO2), NOx (c/ NO2), MP, Metais Classe 1 (Ca, Hg, Tl), Metais Classe 2 (As, Co, Ni, Se, Te), Metais Classe 3 (Sb, Pb, Cr, Cianetos, Fluoretos), HCN, Metais Classe 1 + Casse 2, Metais Classe 1 + Casse 3, Metais Classe 2 + Casse 3, THC, Benzeno, Tolueno, Etilbenzeno, Xileno.

Deste modo, como medida para mitigar o supracitado impacto, a empresa possui instalados equipamentos de controle de poluição, tais como o eletrofiltro e a torre de arrefecimento, e realiza trimestralmente o monitoramento dos poluentes em questão, na chaminé do filtro eletrostático referente à torre 1 do forno de clínquer... (Grifou-se).

Portanto, a empresa está sujeita a executar procedimentos próprios para mitigar os possíveis impactos ambientais de suas operações, diminuindo os riscos que os efluentes nela gerados trazem para a população e para a natureza.

Entre tais procedimentos, a legislação ambiental determina a realização de atividade de filtragem dos efluentes gasosos, de forma a reter a maior quantidade possível de partículas em suspensão nestes efluentes, o que é efetuado comumente na indústria, inclusive na cimenteira, por intermédio do uso dos chamados sistemas de filtragem, composto, dentre outros equipamentos, pelos filtros, conjuntos de cubo rotor, rotor ventilador e ventiladores.

Tais procedimentos configuram a realização de atividade de *controle e tratamento de efluentes de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos*.

Trata-se, portanto, de atividade diversa da atividade industrial de fabricação de cimento, ainda que sua realização seja necessária, uma vez que os gases gerados em

diversas partes do processo de fabricação e deles expelidos precisam ser contidos e filtrados.

No exercício desta atividade, a empresa se utiliza dos equipamentos apropriados para cumprir a finalidade de filtrar as partículas constantes no pó gerado durante o processo de fabricação da farinha, do clínquer e do cimento.

Ressalte-se que o fato das partículas retidas serem posteriormente retiradas do sistema de filtragem e parcialmente retornarem ao processo produtivo em nada altera a essência e a finalidade precípua do sistema de filtragem.

De igual modo, caso seja possível, por exemplo, reaproveitar sobras e resíduos de material de construção adquiridos para emprego na ampliação ou reforma do estabelecimento, tal fato, *de per se*, não importará na alteração da natureza dos materiais em questão, eis que inquestionavelmente são tidos pela legislação como “alheios à atividade, por força do disposto no art. 1º, inciso III, da IN DLT/SRE nº 01/98.

Assim, ao contrário do que defende a Recorrente, à luz da legislação específica que disciplina o aproveitamento de créditos de ICMS, os sistemas de filtragem não integram o sistema de produção industrial, mas sim independentes deste, uma vez que são utilizados para o exercício da atividade específica de controle ambiental.

Resta assentado, portanto, que as aquisições de equipamentos destinados ao emprego na atividade de controle ambiental, assim como dos bens utilizados em sua manutenção (Sistema Ambiental – Manutenção), não geram direito a créditos do ICMS.

O entendimento apresentado é corroborado pela Decisão consubstanciada no Acórdão nº 18.764/10/2ª, que analisou matéria similar, envolvendo Sujeito Passivo que também explora a atividade de produção de cimento, no qual foi decidido que qualquer equipamento de preservação ambiental é considerado alheio à atividade-fim do estabelecimento.

De igual modo, também se reputa correta a glosa de créditos efetuada em relação às aquisições das caçambas para uso em atividade de capeamento, alocadas pela empresa no centro de custos 2501- REMOÇÃO DE CAPEAMENTO (Anexo III - fl. 25), que não se confunde com a atividade de mineração (extração de calcário, sua movimentação interna e beneficiamento, para utilização na produção de cimento).

Consoante estabelecido na Instrução Normativa SUTRI nº 01/14 (art. 3º), a atividade de mineração tem início com a fase de desmonte (arriamento do mineral ou do estéril de sua posição rochosa inicial, de maneira a se obter um amontoado do produto mineral ou de estéril totalmente desagregado de suas rochas naturais) e se estende até o beneficiamento do recurso mineral (atividade preparatória para a fase industrial).

Assim sendo, a remoção do capeamento não está inserida no conceito regulamentar de *processo produtivo*, especificamente aplicável ao setor de mineração para fins de aproveitamento de crédito do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esclareça-se, por oportuno, que tais caçambas não são as mesmas adquiridas pela empresa para utilização no transporte de calcário, alocadas no centro de custos 2505-TRANSPORTE DE CALCÁRIO BRUTO e identificadas pelo código 70234391, as quais **não** foram incluídas no Auto de Infração.

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

Quanto aos demais produtos objeto da autuação (partes, peças e componentes, utilizados na confecção ou manutenção de estruturas metálicas e em manutenções preventivas e corretivas em geral - manutenção elétrica, mecânica, industrial, etc.), por força da legislação acima analisada, reputa-se inadmissível também o aproveitamento dos respectivos créditos.

Cabe registrar, ademais, que a Recorrente não trouxe aos autos comprovação de que a substituição das partes e peças tenha resultado em aumento da vida útil dos bens em que foram empregadas, por prazo superior a 12 (doze) meses, não se aplicando, pois, ao presente caso, o disposto no art. 66, § 6º do RICMS/02.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em lhe negar provimento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Carlos Alberto Moreira Alves, que lhe davam provimento parcial para excluir as exigências relativas aos filtros, sopradores e ventiladores, nos termos do voto vencido do Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves e o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, que, também, reconhecia a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, nos termos do voto vencido do Conselheiro Wagner Dias Rabelo. Designado relator o Conselheiro Marco Túlio da Silva (Revisor). Pela Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Patrícia Dantas Gaia e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Carlos José da Rocha. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Eduardo de Souza Assis.

Sala das Sessões, 07 de julho de 2017.

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente

Marco Túlio da Silva
Relator designado

T