

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.783/23/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002815123-01  
Impugnação: 40.010156154-81  
Impugnante: Companhia Siderurgica Nacional  
IE: 042014526.04-05  
Coobrigado: CSN Cimentos S.A.  
IE: 003887266.00-25  
Proc. S. Passivo: Marcos Correia Piqueira Maia/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – EMPRESA SUCESSORA – CORRETA A ELEIÇÃO – RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA.** Correta a inclusão da empresa eleita como Coobrigada no polo passivo da obrigação tributária, na condição de responsável subsidiária, nos termos do art. 133, inciso II do CTN.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativo a bens destinados ao ativo permanente alheios à atividade do estabelecimento autuado, contrariando o disposto no art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Crédito tributário retificado pelo Fisco após análise dos argumentos e documentos apresentados pela Impugnante. Corretas as exigências remanescentes constituídas pelo ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, ambos da Lei 6.763/75.

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

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre a constatação das seguintes irregularidades, ocorridas no período de 01/05/18 a 31/01/21:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de bens classificados como alheios à atividade do estabelecimento;
2. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo;
3. Aproveitamento indevido e extemporâneo de créditos de ICMS, no mês de julho de 2018, relativos a aquisições de materiais de uso e consumo.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, com exclusão dos valores referentes ao Termo de Autodenúncia (PTA 05.000333293-47 - Anexo 11) protocolado pela Autuada.

A empresa CSN Cimentos S/A foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, na condição de responsável subsidiária, com fulcro no art. 133, inciso II do CTN, tendo em vista a operação de reestruturação societária realizada em 31/01/21, denominada pela Autuada como “*drop down*”.

Conforme Ata da Assembleia Geral Extraordinária, realizada em 31/01/21, todas as ações da CSN Cimentos S/A foram subscritas pela acionista Companhia Siderúrgica Nacional que integralizou o capital social com o “acervo líquido composto dos ativos, passivos, bens, direitos e obrigações que compõem a Unidade de Cimentos da Companhia Siderúrgica Nacional.”

Inconformadas, a Autuada e a Coobrigada apresentam, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação conjunta às págs. 117/143, requerendo, ao final, o integral provimento de suas defesas.

Acatando parcialmente as razões das Impugnantes, o Fisco retifica o crédito tributário, excluindo as exigências relativas ao item “Peneira Vibratória Banana (NF nº 4.188, de 11/06/18), conforme Termo de Reformulação acostado às págs. 664/665.

Regularmente cientificados, os Sujeitos Passivos aditam suas impugnações às págs.679/706, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs.713/757.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 758/807, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração e pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco às págs. 664/665.

---

### **DECISÃO**

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

#### **1. Das Preliminares:**

##### **1.1. Da Arguição de Nulidade do Lançamento – Ausência de Fundamentação:**

A Impugnante alega que houve o equívoco do Fisco na desconsideração de bens que pertencem e se enquadram ao conceito de ativo imobilizado, o que caracterizaria a improcedência e nulidade da exigência fiscal.

Relata, nesse sentido, que em relação a alguns dos bens autuados (infrações 02 e 03), o Fisco justifica a glosa do crédito simplesmente sob o argumento de que não se enquadram no conceito de ativo imobilizado disposto no art. 66, § 6º, inciso I do RICMS/02, oportunidade em que lista alguns bens que tiveram os seus créditos glosados sob essa justificativa.

Na sua visão, a conclusão do Fisco de que os equipamentos/componentes por ela listados não se enquadram no conceito de ativo imobilizado é absolutamente arbitrária.

Reafirma que o Auto de Infração padece de nulidade, isso porque carece da fundamentação adequada exigida pelo art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN.

Realça, nessa linha, que, se os bens foram classificados como pertencentes ao ativo imobilizado pela empresa, não pode o Fisco desconsiderar a natureza dos bens (de maneira absolutamente arbitrária), simplesmente sob a afirmação de que não se enquadram no conceito de ativo imobilizado previsto no art. 66, § 6º, inciso I do RICMS/02.

Argumenta que não basta afirmar, isto é, para formalizar a autuação, o Fisco precisaria comprovar que os bens em questão, ao contrário do que consta na escrituração contábil da empresa, não poderiam, em hipótese alguma, ser classificados como bens do ativo imobilizado, o que não foi feito, o que revelaria a nulidade do Auto de Infração por ausência de fundamentação.

Na sua ótica, o que se percebe é que, em relação a estes itens, percebendo que não seria capaz de sustentar a afirmação de que seriam alheios à atividade-fim do estabelecimento, o fiscal partiu para um outro argumento, afirmando que não se enquadram no conceito de ativo imobilizado, sem nada comprovar.

Conclui, dessa forma, que a parcela do Auto de Infração que decorre do fundamento de que *“parte/peça destinada a uso e consumo, não se enquadra no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, I, do RICMS/02”* (coluna “Análise do fisco” nos demonstrativos de 13 a 16) deve ser cancelada, pois: **(I)** a afirmação é absolutamente improcedente e **(II)** carece de adequada comprovação, levando à nulidade do Auto de Infração nesta parcela.

No entanto, as alegações da Impugnante não são condizentes com a realidade dos fatos.

Nesse sentido, mister ser faz a observar o Relatório Fiscal anexado ao Auto de Infração, que detalha as irregularidades apuradas e os fundamentos fáticos e legais referentes à presente autuação.

Verifica-se, claramente, que somente foram considerados alheios à atividade do estabelecimento os bens utilizados na montagem mecânica e elétrica da nova planta, em obra de construção civil, limpeza da área industrial, iluminação de toda unidade, bombeamento de esgoto, sala de compressores, sala elétrica, centro de motores,

subestação elétrica, módulo análise de gases gerados pelo processo, laboratório, instrumento de medição, ferramentas diversas, sistema de óleo lubrificante, balança estática para pesagem de caminhões e vagões ferroviários, e mangas e filtros diversos (controle de emissão de poluentes).

Os demais bens, foram considerados como materiais de uso e consumo, com fulcro no art. 66, §§ 6º e 13 do RICMS/02, uma vez que foram aplicados na troca de peças e partes utilizados na manutenção das condições do funcionamento de equipamentos, máquinas e aparelhos, não resultando em aumento da vida útil prevista no ato de aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses, e que foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho.

RICMS/02

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:

[...]

§ 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.

[...]

§ 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)

Com relação às partes e peças de um bem principal, o art. 66, § 6º é absolutamente claro ao condicionar a apropriação de créditos a elas relativas se a sua resultar em aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses, não sendo este o caso dos autos.

Portanto, independentemente de a Impugnante ter contabilizado as partes e peças em análise em seu ativo imobilizado, elas não geram direito a crédito do ICMS se não satisfeita a condição estabelecida no mencionado § 6º (aumento da vida útil do bem principal em que aplicadas, por prazo superior a 12 (doze) meses).

Por sua vez, o § 13 do mesmo dispositivo acima também não deixa qualquer dúvida quando disciplina que não se enquadra no conceito de bem do ativo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imobilizado a parte de um bem principal, utilizada para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem.

Nesse caso, as partes e peças são consideradas materiais de uso e consumo, nos termos do inciso IV da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/86 (IN SUTRI nº 01/17 - efeitos a partir de 01/04/17), cujos créditos são vedados pelo art. 70, inciso III do RICMS/02.

Essas normas, todas absolutamente pertinentes à presente autuação, foram expressamente indicadas no Relatório Fiscal Complementar do Auto de Infração.

Além disso, nas planilhas anexadas ao Auto de Infração (AI), o Fisco indicou de forma precisa o motivo da glosa dos créditos de cada item de documento fiscal, conforme quadro ilustrativo infra reproduzido (dados parciais):

ANÁLISE DO FISCO			
CRÉDITO ADMITIDO? SIM/NÃO	BEM ALHEIO OU COMPONENTE/PARTE/PEÇA EMPREGADOS EM BEM ALHEIO?	ANÁLISE	OBSERVAÇÃO
Não	Não	Parte/peça destinada a uso e consumo, não se enquadra no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, I, do RICMS/02.	Reposição/substituição por desgaste/manutenção.
Não	Não	Componente destinado a uso e consumo, não se enquadra no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, I, do RICMS/02.	Reposição/substituição por desgaste/manutenção.

Verifica-se, portanto, que é totalmente improcedente a alegação da Impugnante quanto à ausência de fundamentação quanto à glosa dos créditos relativos às partes e peças consideradas como materiais de uso e consumo.

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

Inexiste, também, qualquer ofensa ao art. 142 do CTN, como pretende fazer crer a Impugnante, pois o Fisco determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, nos termos estabelecidos na legislação vigente, identificou corretamente o Sujeito Passivo da obrigação tributária, assim como aplicou de forma escorreita as penalidades cabíveis.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente,

determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Induvidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

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

### **1.2. Do Requerimento de Prova Pericial:**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial a fim de que o Perito elenque os materiais glosados e esclareça:

(I) se os bens autuados foram utilizados pela empresa de forma direta e essencial no curso do seu processo produtivo;

(II) se os bens que o Fisco identificou como “parte/peça destinada a uso e consumo, não se enquadra no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, inciso I do RICMS/02” (ver coluna “Análise do Fisco” nos Anexos 13 a 16) foram corretamente classificados pela empresa como sendo pertencentes ao ativo imobilizado, dando-lhe o direito de aproveitamento de créditos de ICMS. Em caso negativo, tais bens se enquadram no conceito de produto intermediário que legitima o aproveitamento de créditos de ICMS?

Com relação ao quesito nº 1, a solicitação de perícia técnica feita pela Autuada objetiva somente tentar tornar ilimitado o direito ao crédito de ICMS.

Quanto ao quesito nº 2, a Impugnante defende o direito ao crédito de ICMS “amplo e irrestrito”. Entende que estar o bem/parte/peça contabilizado no ativo imobilizado é o único requisito para a apropriação do crédito. Além disso, do modo como apresentado em sua defesa, pretende a Autuada qualificar o material de uso ou consumo em produto intermediário com direito ao crédito.

No entanto, os itens autuados não exercem função essencial e indispensável no processo produtivo, atuando em linhas marginais ou em atividades de apoio e suporte à atividade produtiva, ou, simplesmente, foram utilizados meramente para fins de restaurar ou manter o padrão original do seu desempenho, ou seja, na reposição de partes e peças de manutenção.

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

As planilhas relativas aos Anexos 13 a 16 possuem análise pormenorizada do Fisco, com base nas informações fornecidas pela Impugnante (Anexos 3 a 10), para cada item que teve o crédito de ICMS apropriado no CIAP, inclusive com colunas que detalham os motivos e justificativas que fundamentaram o estorno do crédito ou o seu acatamento, dentre as quais destacam-se as infra indicadas:

- Código e descrição do item;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Aplicação específica e detalhada e local de aplicação (setor do estabelecimento) de cada item;
- Tratando-se de partes e peças de máquinas e equipamentos:
  - Função específica da parte/peça dessas máquinas e equipamentos;
  - Descrição completa da máquina/equipamento e sua aplicação no processo produtivo;
  - Se a parte/peça tem contato físico com o produto em elaboração;
  - Havendo esse contato, a indicação da função específica exercida pela parte/peça sobre o produto em elaboração;
  - Se o bem ou a parte/peça foi destinado à montagem de uma planta nova, à ampliação ou upgrade;
- As conclusões do Fisco relativas a cada item, subdivididas nas seguintes colunas:
  - Crédito admitido?
  - Bem alheio ou parte/peça empregada em bem alheio?
  - Análise;
  - Observação.

Ressalte-se que a Autuada não manifesta discordância quanto aos dados supracitados, utilizados pelo Fisco, mas apenas em relação à legitimidade ou não dos créditos estornados.

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

Desse modo, indefere-se a prova requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA (Decreto nº 44.747/08).

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

[...]

§ 1º. Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas.

## **2. Do Mérito**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS (inclusive extemporâneos), mediante lançamentos no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), ocorridos no período de 01/05/18 a 31/01/21, relativos a materiais de uso ou consumo e a bens alheios à atividade do estabelecimento.

Os bens utilizados na montagem mecânica e elétrica da nova planta, em obra de construção civil, limpeza da área industrial, iluminação de toda unidade, bombeamento de esgoto, sala de compressores, sala elétrica, centro de motores, subestação elétrica, módulo análise de gases gerados pelo processo, laboratório, instrumento de medição, ferramentas diversas, sistema de óleo lubrificante, balança estática para pesagem de caminhões e vagões ferroviários e mangas e filtros diversos (controle de emissão de poluentes) foram considerados como alheios à atividade do estabelecimento.

Os demais bens foram considerados como materiais de uso ou consumo, por se tratar de partes e peças de reposição/manutenção industrial, uma vez que não se enquadram no conceito de bens do imobilizado a que se refere o art. 66, § 6º, inciso I do RICMS/02 e/ou foram utilizados para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem principal, nos termos do § 13 do mesmo artigo

O aproveitamento indevido e extemporâneo de créditos de ICMS, ocorrido no mês de julho de 2018, refere-se à aquisição de partes e peças de máquinas e equipamentos destinados ao uso e consumo do estabelecimento, cujo valor foi lançado nos Registros E111 e G126 (Outros Créditos CIAP) no mês de julho de 2018 (Anexo 12.7).

Conforme informação da Autuada, tais créditos referem-se a 6 (seis) parcelas mensais relativas à nota fiscal nº 288359, de 16/01/18, apropriado extemporaneamente em julho de 2018.

As demais parcelas foram lançadas mensalmente no CIAP a partir do mês de julho de 2018 (vide e-mail retorno de intimação Registros EFD esclarecimentos – inserido no Grupo AIAF).

Os bens cujos créditos foram glosados estão relacionados nas planilhas inseridas nos Anexos 20 a 22 do Auto de Infração, elaborados após a retificação do crédito tributário.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 (Anexos 23 a 25 do AI), com exclusão dos valores referentes ao Termo de Autodenúncia (PTA 05.000333293-47 - Anexo 11) protocolado pela Autuada, observada a retificação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 664/665.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante (Autuada) afirma, inicialmente, que é improcedente a glosa de créditos relativos à aquisição de bens (máquinas e equipamentos) utilizados na consecução de sua atividade-fim.



Pondera, nesse sentido, que ao contrário da acusação fiscal, os bens autuados (I) foram contabilizados como ativo permanente; (II) possuem vida útil superior a 12 meses e (III) são aplicados diretamente na atividade-fim da empresa, motivos pelos quais seriam legítimos os créditos por ela apropriados.

Reporta-se ao Laudo Técnico elaborado por empresa de engenharia especializada, anexado ao PTA nº 01.001207261-63, que possui itens glosados semelhantes ao do presente processo (doc. nº 03), salientando que, embora se refira aos itens elencados em outro Auto de Infração, o laudo analisa o mesmo estabelecimento ora autuado, localizado em Arcos (MG).

Relata que o referido laudo técnico dividiu o processo de fabricação do cimento em 6 etapas, sendo elas: 1) Extração; 2) Britagem de Calcário e Argila; 3) Classificação/Homogeneização; 4) Moinho de Cru; 5) Forno de Clínquer e 6) Moagem de Cimento.

Tomando como referência o mencionado laudo, a Impugnante cita, a título exemplificativo, a aplicação de alguns dos bens autuados ao longo das diferentes fases de produção, *verbis*:

**- Extração e Britagem de Calcário e Argila**

Conforme explicado pelo laudo técnico, o calcário e a argila são as matérias-primas básicas para produção de cimento. O calcário é extraído da pedreira com o auxílio de explosivos, britado e transportado por meio de correias transportadoras para depósito.

No sistema de britagem, os minérios são triturados até que fiquem na forma adequada de sua granulometria. Nesse sentido, diversos componentes devem ser aplicados ao Britador para que ele possa realizar a sua função de triturar, como por exemplo a chamada bomba do britador, responsável por realizar o bombeamento do óleo lubrificante para que haja a britagem da matéria-prima.

Não obstante a indispensabilidade de tal item dentro do processo produtivo, o fisco estadual classifica a BOMBA METSO 7002480785 – como sendo ‘bem alheio’ à atividade do estabelecimento, de modo a justificar a glosa dos créditos. Observe-se a descrição do laudo acerca da referida bomba do britador, informando a afirmação do fisco:

Laudo nº A14, Pág. 26 - 29 do Doc I

**BOMBA DO BRITADOR**

Vida útil estimada:  Menos de um ano  Mais de um ano  Consumo Instantâneo

Fase de Utilização: Britagem

Classificação: Ativo Imobilizado

**Descrição da Utilização**

Componente aplicado no Britador, cuja função essencial é realizar o bombeamento de fluidos através da conversão de energia mecânica proveniente de um motor de acionamento para a energia hidráulica do fluxo de fluido, desgastando-se pelo atrito, deformação, fadiga e ruptura devido ao funcionamento do equipamento.



BRITADOR

Item	BOMBA DO BRITADOR	Processo	Produção de Cimento
COD SAP	Descrição		
8256707	BOMBA METSO 7002480785		

Com a devida vênia, tal entendimento demonstra um total desconhecimento do procedimento de produção do cimento adotado pela Impugnante, visto que sem a referida bomba, o britador simplesmente não funcionaria, restando claro que a glosa dos créditos de ICMS é equivocada.

#### - Equipamentos utilizados na Moagem do Cru

Apesar da britagem, parte do material não chega a uma granulometria adequada para se ter o ponto da farinha fina. Assim, o término da preparação da farinha ocorre através da moagem da matéria-prima, resultando em um pó-fino, conhecido como 'cru". Nesta etapa, um dos bens utilizados é o DISPOSITIVO THERMO FISHER, erroneamente classificada pelo Fisco como bem alheio ao processo produtivo da empresa.

Contudo, o emprego deste equipamento diretamente ao processo produtivo do cimento também foi atestado pelo já mencionado laudo técnico, tendo em vista ter como função essencial a análise da qualidade do material refinado, de modo a verificar se a farinha produzida está de acordo o padrão de qualidade dos materiais produzidos pela companhia.

Laudo nº A24, Pág. 66 - 69 do Doc I

**DISPOSITIVO THERMO FISHER**

Vida útil estimada:  Menos de um ano  Mais de um ano  Consumo Instantâneo

Fase de Utilização: Moinho de Cru

Classificação: Ativo Imobilizado

Descrição da Utilização

Equipamento utilizado durante o processo produtivo, cuja função essencial é analisar a qualidade do material durante a sua produção.



DISPOSITIVO THERMO FISHER

Inclusive, em relação a este item, este CC/MG já decidiu ser legítimo o crédito, nos autos do PTA nº 01.001207261-63 (acórdão nº 22.549/21/2ª):

*“Entretanto, deve-se excluir das exigências relacionadas ao ‘titulador potencio métrico’, utilizado para realizar análises químicas dos produtos no laboratório de análises químicas, ao ‘dispositivo Thermo Fisher’ e à ‘Fonte Thermo Scientific CF252’, utilizados para analisar a qualidade química do material, ou seja, em atividade diretamente relacionada à produção de cimento.”*

#### **- Forno de Clínquer**

Após as etapas citadas acima, a farinha vai para o forno de clínquer e é aquecida a uma temperatura altíssima. O produto desse aquecimento é justamente o clínquer. Trata-se de procedimento indispensável à formação do cimento. Como exemplo deste grupo, pode-se citar o centro de motores do forno de clínquer.

A essencialidade deste equipamento é evidente, uma vez que, assim como o próprio nome já diz, este é um componente que permite o comando e controle dos motores do forno de clínquer, sem o qual não seria possível dar continuidade ao processo de clínquerização da mistura de calcário, argila e outros fundentes. Para não restar dúvidas, vejamos a conclusão do laudo técnico:

# CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS


Laudo nº A19, Pág. 46 - 49 do Doc I

CENTRO DE MOTORES DO FORNO DE CLÍNQUER	
Vida útil estimada:	<input type="checkbox"/> Menos de um ano <input checked="" type="checkbox"/> Mais de um ano <input type="checkbox"/> Consumo Instantâneo
Fase de Utilização:	Forno de Clínquer
Classificação:	Ativo Imobilizado
<b>Descrição da Utilização</b>	
Componente aplicado no Forno de Clínquer, cuja função essencial é comandar e controlar os motores do equipamento. O centro de motores é um equipamento indispensável ao processo produtivo, pois sem o qual não seria possível dar continuidade ao processo de clínquerização da mistura de calcário, argila e outros fundentes.	
	
CENTRO DE MOTORES DO FORNO DE CLÍNQUER	FORNO DE CLÍNQUER

No mesmo sentido, teremos ainda a utilização do ventilador do forno de clínquer, cuja função essencial é realizar a refrigeração de parte do forno, tendo em vista as altas temperaturas necessárias para a melhor realização do processo de clínquerização.

## LAUDO DESCRITIVO

A5

Empresa	Companhia Siderúrgica Nacional	
Processo	Produção de Cimento	
Laudo A57	Item VENTILADOR DO FORNO DE CLÍNQUER	
Classificação	Ativo Imobilizado	
<b>Fase de Utilização</b>		
<input type="checkbox"/> Extração	<input checked="" type="checkbox"/> Forno de Clínquer	
<input type="checkbox"/> Britagem	<input type="checkbox"/> Moagem de Cimento	
<input type="checkbox"/> Homogeneização		
<input type="checkbox"/> Moinho de Cru		
<b>Descrição da Utilização do Item</b>		
Componente aplicado no Forno de Clínquer, cuja função essencial é realizar a refrigeração do casco do forno, devido as altas temperaturas atingidas em seu interior durante o processo de clínquerização da mistura de calcário, argila e outros fundentes. O Ventilador é indispensável ao equipamento, pois sem o qual não seria possível manter a temperatura do equipamento conforme os padrões previamente estabelecidos.		
<b>Descrição da Utilização do Equipamento</b>		
Equipamento utilizado durante o processo produtivo, cuja função essencial é realizar o processo de clínquerização da mistura de calcário, argila e outros fundentes que em conjunto através das altas temperaturas atingidas em seu interior resultam no clínquer.		

...” (Grifou-se).

Sublinha que os bens supracitados são apenas alguns exemplos daqueles que foram erroneamente classificados pelo Fisco como sendo alheios à atividade da empresa, quando, na realidade, são indubitavelmente empregados diretamente na fabricação do cimento (atividade-fim da empresa).

A seu ver, conforme restou acima demonstrado, os materiais por ela adquiridos constituem maquinário essencial para o funcionamento de sua linha produtiva, inexistindo qualquer bem que se possa definir como “estranho” ou “alheio” à atividade-fim da empresa, o que seria o caso, por exemplo, de materiais de escritório.

Acrescenta que o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais -CCMG já teve a oportunidade de se debruçar sobre questão semelhante ao possibilitar o creditamento do ICMS por conta da aquisição de amostrador, bem utilizado para o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

controle de qualidade da matéria-prima utilizada para confecção do cimento, conforme Acórdão nº 23.582/20/1ª.

Noutro enfoque, a Impugnante passa a discorrer sobre “o equívoco do fisco na desconsideração de bens que pertencem e se enquadram ao conceito de ativo imobilizado”, o que caracterizaria a improcedência e nulidade da exigência fiscal.

Relata, nesse sentido, que em relação a alguns dos bens autuados, o Fisco justifica a glosa do crédito simplesmente sob o argumento de que não se enquadram no conceito de ativo imobilizado disposto no art. 66, § 6º, inciso I do RICMS/02, oportunidade em que reproduz quadro ilustrativo referente aos principais itens que tiveram esse motivo para a glosa (Anexos 13 a 16):

Descrição Bem	Vlr. Apropriado	ANÁLISE DO FISCO
INVERSOR LOESCHE 10201397	1.060.603,66	Parte/peça destinada a uso e consumo, não se enquadra no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, I, do RICMS/02.
REDUTOR LOESCHE 10245311	915.803,50	Parte/peça destinada a uso e consumo, não se enquadra no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, I, do RICMS/02.
REDUTOR LOESCHE 10261416	234.483,40	Componente destinado a uso e consumo, não se enquadra no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, I, do RICMS/02.
PNEU LOESCHE 8656211	196.047,74	Parte/peça destinada a uso e consumo, não se enquadra no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, I, do RICMS/02.
CONJUNTO METSO 53278917500	84.567,94	Parte/peça destinada a uso e consumo, não se enquadra no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, I, do RICMS/02.
PNEU LOESCHE 10236968	70.238,11	Parte/peça destinada a uso e consumo, não se enquadra no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, I, do RICMS/02.
INVERSOR FREQ 6600V Q,2-75HZ 1650KW	69.692,68	Parte/peça destinada a uso e consumo, não se enquadra no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, I, do RICMS/02.
MARTELO ATLAS COPCO 8311127705	63.028,08	Parte/peça destinada a uso e consumo, não se enquadra no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, I, do RICMS/02.
CONJUNTO METSO 53278917500	58.911,49	Parte/peça destinada a uso e consumo, não se enquadra no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, I, do RICMS/02.
PENEIRA VIBRATORIA BANANA	58.435,62	Parte/peça destinada a uso e consumo, não se enquadra no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, I, do RICMS/02.

Na sua visão, a conclusão do Fisco de que os equipamentos/componentes acima não se enquadram no conceito de ativo imobilizado é absolutamente arbitrária e cita o caso do “Inversor Freq 6600V 0,2-75HZ 1650KW”, que foi objeto de análise do laudo técnico apresentado no [AI nº 01.001207261-63](#) (doc. nº 03), no qual constam as seguintes informações sobre o mencionado bem:

### Laudo nº A32, Pág. 98 - 101 do Doc I

**INVERSOR DE FREQUÊNCIA DO MOINHO**

Vida útil estimada:  Menos de um ano  Mais de um ano  Consumo Instantâneo

Fase de Utilização: Moagem de Cimento

Classificação: Ativo Imobilizado

Descrição da Utilização

Componente aplicado no Moinho, cuja função essencial é transformar uma corrente elétrica alternada fixa em corrente elétrica variável, de forma a impelir movimento aos conjuntos e subconjuntos internos do equipamento.



MOINHO

Ressalta que, no caso, o inversor se acopla ao moinho, todavia, não é porque se acopla a um outro bem do ativo imobilizado que o inversor perde sua natureza de ativo, ou seja, o equipamento tem vida útil estimada superior a um ano e função própria e individualizada na produção do cimento, motivo pelo qual não pode

ser descaracterizado como bem do ativo imobilizado, pois preenche todos os requisitos previstos no art. 66, § 5º do RICMS/02.

Na sua ótica, o mesmo racional se aplica aos itens “Inversor LOESCHE” e ao “Redutor LOESCHE”, que também deveriam ser classificados como bens do ativo imobilizado da empresa.

Narra que o “Inversor LOESCHE” atua no controle das variações de potência no motor, entregando as velocidades do classificador que são necessárias para o processo produtivo e fabricação do cimento, enquanto o “Redutor LOESCHE” atua no acionamento principal do redutor do classificador, transmitindo potência e adequando mecanicamente a velocidade do equipamento, isto é, a aplicação de ambos os itens é essencial para o funcionamento do moinho de cimento, responsável por classificar a correta granulometria do material que entra no equipamento, garantindo uma melhor qualidade no produto final produzido.

Sustenta que o Auto de Infração padece de nulidade, isso porque carece da fundamentação adequada exigida pelo art. 142 do CTN.

Realça, nessa linha, que, se os bens foram classificados como pertencentes ao ativo imobilizado pela empresa, não pode o fiscal desconsiderar a natureza dos bens (de maneira absolutamente arbitrária, como comprovam os exemplos acima), simplesmente sob a afirmação de que não se enquadram no conceito de ativo imobilizado previsto no art. 66, § 6º, inciso I do RICMS/02.

Argumenta que não basta afirmar, isto é, para formalizar a autuação, o fiscal precisaria comprovar que os bens em questão, ao contrário do que consta na escrituração contábil da empresa, não poderiam, em hipótese alguma, ser classificados como bens do ativo imobilizado, o que não foi feito, o que revelaria a nulidade do Auto de Infração por ausência de fundamentação.

Na sua ótica, o que se percebe é que, em relação a estes itens, percebendo que não seria capaz de sustentar a afirmação de que seriam alheios à atividade-fim do estabelecimento, o fiscal partiu para um outro argumento, afirmando que não se enquadram no conceito de ativo imobilizado, sem nada comprovar.

Conclui, dessa forma, que a parcela do Auto de Infração que decorre do fundamento de que *“parte/peça destinada a uso e consumo, não se enquadra no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, I, do RICMS/02”* (coluna “Análise do fisco” nos demonstrativos de 13 a 16) deve ser cancelada, (I) seja porque a afirmação é absolutamente improcedente e (II) seja porque carece de adequada comprovação, levando à nulidade do Auto de Infração nesta parcela.

A seguir, a Impugnante passa a expor, subsidiariamente, sobre a possibilidade de aproveitamento do crédito de ICMS referente à aquisição de partes, peças e equipamentos (produtos intermediários), nos termos da Lei nº 6.763/75, do art. 66 do RICMS/02 e da IN SLT nº 01/86.

Nessa linha, a Impugnante argumenta que, ainda que o Fisco entenda que aqueles bens por ele classificados como “parte/peça destinada a uso e consumo, não se enquadra no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, I, do

RICMS/02” não gerariam créditos como ativo imobilizado, fato é que, sendo utilizados na linha central de produção de cimento, então, deveriam ser considerados produtos intermediários, também dando ensejo ao crédito, isto é, a divergência na classificação dos bens não seria suficiente para legitimar a glosa do crédito.

Sustenta, nesse sentido, que ao realizar uma interpretação sistemática dos dispositivos da LC nº 87/96 à luz do texto constitucional, chega-se à conclusão de que geram créditos de ICMS todos os bens adquiridos para aplicação direta na atividade-fim da empresa, sendo somente vedado o creditamento quando **(I)** o contribuinte adquira mercadorias ou serviços “alheios à atividade do estabelecimento”, ou, então, **(II)** quando as mercadorias adquiridas participem de determinada prestação de serviço que não seja tributada pelo ICMS.

Pontua que, seja nos termos da Lei Complementar (LC) nº 87/96 ou da Lei nº 6.763/75, somente fica legalmente vedado o aproveitamento dos créditos relativos aos bens e materiais que sejam utilizados em fins alheios à atividade do estabelecimento.

Após reproduzir decisão do Superior Tribunal de Justiça -STJ relacionada à prestação de serviço de transporte, na qual se discutia a possibilidade de créditos referentes a partes e peças utilizados na atividade-fim da empresa, sob o argumento de que a LC 87/1996 ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final (art. 20, § 1º), a Impugnante afirma que o art. 66, inciso V do RICMS/02 trata de três categorias que poderão gerar crédito de ICMS: **(I)** matéria-prima, **(II)** material de embalagem e **(III)** produto intermediário.

Restringindo-se à categoria “produto intermediário”, a Impugnante defende que se trata de bem que é adquirido “para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação”, sendo consumido na condição de elemento indispensável ao processo produtivo.

Nesse contexto, segundo a Impugnante, não haveria dúvida de que, na esteira da LC nº 87/96, da Lei Estadual nº 6.763/75 e do RICMS/02, ainda que o Fisco desconsidere e natureza de ativo imobilizado de determinados componentes e/ou peças e partes, fato é que, se são utilizados e consumidos gradativamente na linha central de produção do cimento, deve resultar em crédito a ser por ela apropriado.

Enfatiza que tal afirmação se torna indubitável quando se verifica que a Instrução Normativa SLT nº 01/01, autorizava claramente o aproveitamento de créditos relativos a peças e partes (muito similares àqueles sobre os quais recai a autuação) por empresas mineradoras.

Para fins de comparação, a Impugnante cita o caso da “Manta de Forno de Clínquer”, cujos créditos foram estornados pelo Fisco, oportunidade em que tece as seguintes considerações sobre o mencionado bem:

**“- Manta do Forno de Clínquer**

Nitidamente, é um produto bastante similar àqueles classificados como produtos intermediários pela IN SLT nº 01/01.

Ademais, a Instrução Normativa SLT nº 01/86 esclarece que são considerados produtos intermediários aqueles bens que se consomem imediata e integralmente dentro da linha de produção.

No tocante às partes, peças e componentes de máquinas, o inc. V da IN SLT nº 01/86 vai mais adiante para prever que são considerados produtos intermediários aqueles que desenvolvem atuação **(I)** particularizada, essencial e específica **(II)** dentro da linha de produção **(III)** em contato físico com o produto que industrializa, resultando **(IV)** na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo sua substituição periódica.

Adiante fica demonstrado que, ainda que seja sob a ótica da IN SLT nº 01/86, tudo aquilo que o fisco considerou ser parte e peça, não se enquadrando no conceito de ativo permanente, então se enquadraria no conceito de produto intermediário, gerando créditos. Vejamos:

- **Manta do Forno de Clínquer (ver laudo técnico – doc. nº 03 da Impugnação)**

Há atuação particularizada, essencial e específica?	Sim. Trata-se de componente aplicado no Forno de Clínquer, cuja função essencial é revestir as partes internas do equipamento que sofrem com as altas temperaturas atingidas em seu interior durante o processo de clínquerização da mistura de calcário, argila e outros fundentes.
Encontra-se dentro da linha de produção?	Sim. A função essencial da manta é realizar o processo de clínquerização da mistura de calcário, argila e outros fundentes que em conjunto através das altas temperaturas atingidas em seu interior resultam no clínquer.
Há contato físico com o produto que industrializa?	Sim. A placa entra em contato direto com a matéria prima submetida ao Forno de Clínquer.
Há perda de suas dimensões ou características originais e substituição periódica?	Sim. O desgaste é ocasionado pelo atrito, deformação, fadiga e ruptura devido à alta temperatura de funcionamento do equipamento.

...” (Grifou-se).

Ato contínuo, a Impugnante reafirma que a jurisprudência se consolidou no sentido de conferir ao contribuinte pleno direito de crédito sobre todos os materiais desgastados como insumo em sua atividade-fim, conforme se depreende de outros precedentes do E. STJ.

Finalizando, a Impugnante conclui que é evidente que o seu procedimento (de se creditar dos materiais supracitados) foi correto, uma vez que os materiais atuados são essenciais para que a empresa execute seu objeto social, o que garante o aproveitamento dos créditos do ICMS a eles relativos.

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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para demonstrar a correção do procedimento fiscal, mostra-se necessária, inicialmente, a abordagem das normas legais que regem a matéria, com especial enfoque naquelas que estabelecem o direito ou a vedação à apropriação dos créditos de ICMS, especialmente em relação aos bens do imobilizado e àqueles classificados como alheios à atividade-fim do estabelecimento ou destinados ao seu uso e consumo, por ser o cerne da presente lide.

A Constituição da República de 1988 – CR/88, por meio de seu art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, atribuiu à lei complementar a competência para disciplinar o regime de compensação do ICMS.

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

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

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

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

Assim, na competência constitucional que lhe foi atribuída, a Lei Complementar (LC) nº 87/96 estabeleceu, no § 1º de seu art. 20, que “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”.

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.  
(Grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De forma similar, o art. 33, *caput* e inciso I estabelece que, na aplicação do art. 20, deverá ser observado que os créditos de materiais de uso e consumo somente darão direito a créditos de ICMS a partir de 01/01/33.

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

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

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

Além disso, a mesma lei complementar, estabeleceu em seu art. 23 que o direito ao crédito está condicionado às condições estabelecidas na legislação.

LC nº 87/96

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Portanto, o direito ao crédito do ICMS, para compensação com os débitos relativos às operações posteriores tributadas, não é amplo e irrestrito, como tenta fazer crer a Impugnante, pois a própria lei complementar estabelece condições para tal direito.

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

O art. 66, inciso II do RICMS/02 garante ao contribuinte o direito à apropriação de créditos de ICMS relativos à aquisição de bens destinados ao seu ativo imobilizado, observadas as condições estabelecidas em seus parágrafos 3º, 5º, 6º, 12, 13, 16, 18 e 19.

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;

[...]

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento será realizado nos seguintes termos:

[...]

§ 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;

[...]

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

O § 6º do dispositivo acima, disciplina que as partes e peças somente geram direito a créditos do imposto se a substituição destas resultar em aumento da vida útil dos bens do imobilizado em que forem empregadas, por prazo superior a 12 (doze) meses.

Art. 66 ...

[...]

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

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

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado

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

“Quando se tratar de partes e peças, portanto, cabe à Autuada comprovar que a substituição não decorre de meros reparos e manutenção (como efetivamente contabilizou tais aquisições), mas sim de uma reforma que autoriza afirmar que o bem foi renovado, com aumento da vida útil pelo prazo superior a 12 (doze) meses, tudo devidamente demonstrado e contabilizado nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade.

A restrição imposta pela legislação mineira encontra respaldo exatamente na lei contábil utilizada na fundamentação da Impugnante, e, em especial, nos §§ 1º e 2º do art. 301 do Regulamento do Imposto de Renda”

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

Por seu turno, o § 12 do mesmo art. 66 estabelece, em seus incisos, outros bens que se incluem no conceito de ativo imobilizado, observadas as condições estabelecidas nos §§ 5º e 6º, já reproduzidos anteriormente.

Art. 66 ...

[...]

§ 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.

Ressalte-se que o enquadramento em uma das hipóteses acima deve ser devidamente comprovado pelo contribuinte, cabendo lembrar que devem ser satisfeitas, também, as normas contidas nos §§ 5º e 6º do mesmo dispositivo.

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

Peças de uso específico e vida útil comum

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

Nesse caso, tais peças devem ser classificadas no Imobilizado e, na verdade, têm vida útil condicionada à

vida útil do próprio equipamento; dessa forma, são depreciadas em base similar à do equipamento correspondente, mesmo não sendo usadas ..." (Grifou-se).

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

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

Nesse contexto, de acordo com a regra estabelecida no § 13 do mencionado art. 66, não se enquadram no conceito de bens do imobilizado e não geram direito a crédito do ICMS as partes e peças de reposição ou manutenção periódica, utilizadas para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem principal do imobilizado em que aplicadas.

Art. 66 ...

[...]

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

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

A restrição imposta pela legislação mineira encontra respaldo exatamente na legislação contábil e, em especial, nos §§ 1º a 3º do art. 346 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto Federal nº 3.000/99), *verbis*:

Regulamento do imposto de Renda

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

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do

respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

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

[...]

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

Quanto aos bens alheios, a legislação mineira estabeleceu a vedação ao crédito relativo às suas aquisições nos arts. 31, inciso III da Lei nº 6.763/75 e 70, inciso XIII do RICMS/02.

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

[...]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

[...]

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

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

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

É necessário, também, que o bem exerça alguma ação intrínseca na atividade-fim do estabelecimento (extração mineral e fabricação de cimento, no presente caso), nos termos estabelecidos no art. 1º, inciso II, alínea “c” da Instrução Normativa nº 01/98, o que não ocorre no caso dos autos.

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

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

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

Lado outro, o art. 66, inciso V do RICMS/02 permite o aproveitamento de créditos de ICMS relativos a produtos intermediários, assim entendidos aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto em elaboração na condição de elemento indispensável à sua composição.

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

[...]

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

[...]

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

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

Na verdade, tal dispositivo legal está a afirmar que, se enquadram no conceito de produtos intermediários aqueles que, embora não se integrem ao produto em elaboração, sejam utilizados diretamente na industrialização e obtenção do produto final, o que não é o caso dos produtos objeto da presente autuação.

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

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

Define, ainda, como produto intermediário aquele que, desde o início de sua utilização na linha de produção, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica, sem comportar recuperação de seu todo ou de seus elementos.

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

Instrução Normativa SLT nº 01/86

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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

Instrução Normativa SLT nº 01/86

Efeitos de 21/02/86 a 31/03/17 (Redação Original)

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

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

Instrução Normativa SUTRI Nº 001/17

Art. 2º- Ficam revogados:

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

[...]

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

Por consequência e tendo em vista o disposto no art. 66, § 13 do RICMS/02, de plano, sem a necessidade de maiores análises, todas as partes e peças objeto da presente atuação, entradas no estabelecimento atuado a partir de 01/04/17, não geram

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

direito a créditos do ICMS, por força da vedação estabelecida no art. 70, inciso XVII do RICMS/02, devendo-se destacar que não se deve confundir a data da entrada do bem no estabelecimento com a data ou o mês de apropriação de cada parcela (1/48) lançada no CIAP.

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

[...]

Efeitos a partir de 01/04/17

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

Na verdade, independentemente da data de sua entrada no estabelecimento autuado (antes ou após 31/03/17), os bens objeto da presente autuação não geram direito a créditos do ICMS, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02, uma vez que caracterizados como materiais de uso e consumo, por se tratar de partes e peças de reposição/manutenção industrial.

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

[...]

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

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

Esclareça-se que o art. 3º da Instrução Normativa SUTRI nº 01/14, que revogou a Instrução Normativa SLT nº 01/01, citada pela Impugnante, define o processo produtivo das empresas que exploram a atividade de mineração ou atividade mista de mineração e industrialização, faz remissão à IN SLT nº 01/86, para a classificação de qualquer produto utilizado nesse processo como intermediário.

**Art. 3º** Para fins de definição de produto intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SLT n.º 01, de 20 de fevereiro de 1986, entende-se como processo produtivo de extração mineral aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do produto mineral do local de extração até o de seu beneficiamento mineral ou estocagem. (Grifou-se)

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

Acrescente-se que, ao contrário da alegação da Impugnante, o fato de determinado bem ser utilizado na consecução da atividade econômica do contribuinte **não** assegura sua classificação como produto intermediário, nos termos previstos na Instrução Normativa nº 01/86, pois há produtos que são utilizados na linha central de produção, mas que são considerados materiais de uso e consumo, sendo este o caso, por exemplo, das partes e peças de manutenção periódica de máquinas e equipamentos da produção.

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

Por outro lado, como já afirmado, o art. 33, *caput* e inciso I da LC nº 87/96, estabelece que na aplicação do art. 20 da mesma lei, deverá ser observado que os créditos de materiais de uso e consumo somente darão direito a créditos de ICMS a partir de 01/01/33, questão temporal que contraria a afirmação da Impugnante de que a referida lei reconhece o direito à universalidade dos créditos.

Por fim, resta destacar que não é a essencialidade de determinado bem, para a consecução da atividade econômica do contribuinte, que determina a sua condição de produto intermediário, para fins de direito à apropriação do respectivo crédito, pois o direito ao crédito do imposto encontra-se subordinado às normas estabelecidas no art. 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa nº 01/86.

A energia elétrica, por exemplo, apesar de ser absolutamente indispensável a todo e qualquer empreendimento, somente gera direito a créditos do imposto, quando utilizada no processo de industrialização, no sentido *stricto sensu*, nos termos estabelecidos no art. 66, inciso III e § 4º do RICMS/02, isto é, os créditos a ela relativos são vedados pela legislação vigente nas demais hipóteses.

Vê-se, pois, que há um amplo arcabouço legal que ampara o feito fiscal, transitando desde a CR/88 até as normas regulamentares internas do Estado de Minas Gerais, que autorizam os estornos de créditos em casos da espécie.

A correção do feito fiscal pode ser observada mediante a análise dos Anexos 20 a 22 do Auto de Infração, elaborados após a retificação do crédito tributário, cujos dados são bastante elucidativos quanto à natureza dos produtos que tiveram os seus créditos glosados, efetivamente caracterizados como materiais de uso ou consumo, como partes e peças que se enquadram na regra estabelecida no § 13 do art. 66 do RICMS/02, ou como bens alheios à atividade do estabelecimento, não gerando, pois, direito a créditos do ICMS, nos termos das normas legais supracitadas, conforme exemplos anexados ao parecer elaborado pela Assessoria do CCMG.

No tocante ao Laudo Técnico anexado à impugnação (doc. nº 03), cabe ressaltar que parte dos bens, partes e peças cujos créditos foram estornados no presente

processo já foi objeto de estorno no PTA 01.001207261-63, que se referia às parcelas anteriores apropriadas no CIAP (período de 01/04/14 a 31/12/17), sendo o lançamento julgado parcialmente procedente, nos termos do Acórdão nº 22.549/21/2ª, que foi assim ementado:

ACORDÃO Nº 22.549/21/2ª

“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 IMOBILIZADO, ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, PORTANTO, EM DESACORDO AO PREVISTO NO ART. 70, INCISO XIII DO RICMS/02 E INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01/98, QUE VEDAM A APROPRIAÇÃO DE TAIS CRÉDITOS, BEM COMO DA AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS QUE NÃO ATENDEM O DISPOSTO NO INCISO I DO § 6º DO ART. 66 DO RICMS/02. CONTUDO, DEVEM SER EXCLUÍDAS AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AOS ITENS “TITULADOR POTENCIOMÉTRICO”, “DISPOSITIVO THERMO FISHER” E “FONTE THERMO SCIENTIFIC CF252”. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS REMANESCENTES DE ICMS, DA MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NA LEI Nº 6.763/75, ART. 56, INCISO II E DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI DA CITADA LEI. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.”

Como se vê, a decisão em questão julgou procedente o estorno dos créditos efetuado pelo Fisco, à exceção da glosa relativa aos itens “Titulador Potenciométrico”, “Dispositivo Thermo Fischer” e “Fonte Thermo Scientific CF252”.

Assim, mostra-se desnecessário avaliar novamente o mencionado laudo, como pretende a Impugnante, uma vez que o Fisco observou a decisão do CC/MG, acatando os créditos dos referidos itens.

### **Dos Bens e Argumentos específicos da Impugnante:**

#### **a) Bens Alheios**

Em relação à irregularidade nº 01, constata-se claramente que os bens/componentes/partes/peças foram utilizados em atividades que efetivamente não realizam industrialização do cimento e/ou extração do calcário e da argila.

Como já esclarecido, foram considerados como alheios à atividade do estabelecimento os bens utilizados na montagem mecânica e elétrica da nova planta, em obra de construção civil, limpeza da área industrial, iluminação de toda unidade, bombeamento de esgoto, sala de compressores, sala elétrica, centro de motores, subestação elétrica, módulo análise de gases gerados pelo processo, laboratório, instrumento de medição, ferramentas diversas, sistema de óleo lubrificante, balança estática para pesagem de caminhões e vagões ferroviários e mangas e filtros diversos (controle de emissão de poluentes).

Os demais bens foram considerados como materiais de uso ou consumo, por se tratar de partes e peças de reposição/manutenção industrial, uma vez que não se

enquadram no conceito de bens do imobilizado a que se refere o art. 66, § 6º, inciso I do RICMS/02 e/ou foram utilizados para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem principal, nos termos do § 13 do mesmo artigo.

Com relação ao Acórdão nº 23.582/20/1ª, citado pela Impugnante, que admitiu o crédito de ICMS sobre o “amostrador”, utilizado para o controle de qualidade da matéria-prima utilizada para confecção do cimento, o Fisco destaca que a maior parte dos bens/partes/peças estornados no presente PTA coincidem com aqueles glosados no PTA 01.001207261-63 (período abril de 2014 a dezembro de 2017), inclusive em relação ao itens utilizados no laboratório, cujo Acórdão nº 22.549/21/2ª foi pela procedência parcial do lançamento, para exclusão das exigências fiscais apenas dos bens “Titulador Potenciométrico”, “Dispositivo Thermo Fischer” e “Fonte Thermo Scientific CF252”, sendo que o Fisco observou exatamente a decisão do referido acórdão.

O Fisco destaca, ainda, que o estabelecimento autuado sofreu uma ampliação, conforme informação prestada nos Anexos 3 a 9: “*MATERIAL OU EQUIPAMENTO APLICADO NA AMPLIAÇÃO DA UNIDADE DE PRODUÇÃO DE CIMENTO DE ARCOS, PROJETO DENOMINADO ARCOS II:*”, sendo que o período do referido projeto se iniciou em dezembro de 2013 e findou-se em dezembro de 2018, conforme declaração da mesma.

Tendo em vista a referida ampliação, houve inúmeros itens/bens/partes aplicados na montagem mecânica e elétrica da nova planta de cimento e clínquer, tais como montagem das salas elétricas, subestação elétrica, tubulações e obras de construção civil, todos considerados bens e componentes de máquinas e equipamentos alheios à atividade do estabelecimento, com fulcro no art. 1º, incisos II e III da IN DLT/SRE nº 01/98, conforme pode ser comprovado nas informações prestadas pela Autuada (Anexos 3 a 9).

Esclareça-se que o Fisco não questiona o enquadramento desses bens no ativo imobilizado da empresa, limitando-se a estornar os créditos a eles relativos, por força da norma estabelecida no art. 1º, incisos II, alínea “c” e III da Instrução Normativa IN DLT/SRE nº 01/98, novamente, infra reproduzido.

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

[...]

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

[...]

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na impugnação apresentada, a Autuada questiona a glosa de créditos de alguns bens específicos, cujos argumentos serão infra analisados:

### - Bomba do britador – Bomba Metso 7002480785

A Impugnante alega que a “bomba do britador” é responsável por realizar o bombeamento do óleo lubrificante para que haja a britagem da matéria-prima (calcário e argila).

De acordo com o laudo por ela acostado aos autos, a mencionada bomba se refere a “*componente aplicado no Britador, cuja função essencial é realizar o bombeamento de fluídos através da conversão de energia mecânica proveniente de um motor de acionamento para a energia hidráulica do fluxo de fluído, desgastando-se pelo atrito, deformação, fadiga e ruptura devido ao funcionamento do equipamento*”.

Em resposta à intimação do Fisco, a Autuada informou que a bomba é aplicada no “sistema de lubrificação” de maquinário aplicado na britagem secundária.

DESC. COMPLETA DO ITEM	APLICAÇÃO ESPECÍFICA E DETALHADA DO BEM/MAQ./EQUIP.	LOCAL DE APLICAÇÃO (SETOR DA FÁBRICA EM QUE ESTÁ INSTALADO)	SE FOR PARTE DE EQUIP. / MÁQ. QUAL A FUNÇÃO DO PRODUTO NO EQUIP. / MÁQ.
BOMBA SISTEMA DE LUBRIFICAÇÃO	SISTEMA HIDRAULICO BRITADOR SECUNDÁRIO	BRITAGEM SECUNDÁRIA	BOMBEAR OLEO LUBRIFICANTE

O “sistema de lubrificação” tem a função de distribuir o óleo lubrificante entre partes móveis do motor para diminuir o desgaste, o ruído e auxiliar no arrefecimento do motor, garantindo uma operação livre de falhas mecânicas e o prolongamento da vida útil de partes e peças de uma máquina (manutenção).

O referido sistema classifica-se como bem alheio, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da IN nº 01/98, uma vez que não exerce nenhuma ação intrínseca na extração ou no processo de produção do cimento.

Por consequência, a bomba utilizada no mesmo sistema também se caracteriza como bem alheio.

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

### - Dispositivo Thermo Fisher

A Impugnante tem razão ao afirmar que o CC/MG já decidiu pela legitimidade do crédito relativo ao “Dispositivo Thermo Fisher” no PTA nº 01.001207261-63, conforme Acórdão nº 22.549/21/2ª, envolvendo o mesmo Sujeito Passivo.

Ressalte-se, porém, que o Fisco admitiu os créditos referente ao bem em questão, exatamente em função da decisão relativa ao PTA nº 01.001207261-63, ratificada pelo Acórdão nº 5.467/21/CE, conforme quadro abaixo, cujas informações foram extraídas dos Anexos 13 a 15 do AI (filtro por “Desc. Item”).

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

Desc. Item	DT. Doc. G130	Nº Doc.	Razão	DESC. COMPLETA DO ITEM	CRÉDITO ADMITIDO? SIM/NÃO	BEM ALHEIO OU COMPONENTE /PARTE/PEÇA EMPREGADOS EM BEM ALHEIO?	ANÁLISE
DISPOSITIVO THERMO FISHER 487301102	14/07/2016	000166859	THERMO GAMMA METRICS PTY LTD	DISPOSITIVO DE LEITURA	Sim	Não	Excluído pelo CCMG - Acórdão 5.467/21/CE - AI nº 01.001207261-63.
DISPOSITIVO THERMO FISHER 487301102	14/07/2016	000166856	THERMO GAMMA METRICS PTY LTD	DISPOSITIVO DE LEITURA	Sim	Não	Excluído pelo CCMG - Acórdão 5.467/21/CE - AI nº 01.001207261-63.

**- Centro de motores do forno de clínquer**

A Impugnante alega que o “Centro de motores do forno de clínquer” é essencial, tendo em vista que se trata de “*componente aplicado no Forno de Clínquer, cuja função essencial é comandar e controlar os motores do equipamento. O Centro de motores é um equipamento indispensável ao processo produtivo, pois sem o qual não seria possível dar continuidade ao processo de clínquerização da mistura de calcário, argila e outros fundentes*”.

Em resposta à intimação do Fisco, a Autuada prestou a seguinte informação sobre o centro de motores:

DESC. COMPLETA DO ITEM	APLICAÇÃO ESPECÍFICA E DETALHADA DO BEM/MAQ./EQUIP.	LOCAL DE APLICAÇÃO (SETOR DA FÁBRICA EM QUE ESTÁ INSTALADO)	SE FOR PARTE DE EQUIP. / MÁQ. QUAL A FUNÇÃO DO PRODUTO NO EQUIP. / MÁQ.	FUNÇÃO DO EQUIP. / MÁQ. NA ATIVIDADE DA EMPRESA
CENTRO DE MOTORES	FÁBRICA DE CLINQUER	SALAS ELÉTRICAS	CONTROLE DE MOTORES	Equipamento Controlador de Motores

No entanto, em que pese a sua essencialidade, o centro de motores caracteriza-se como bem alheio, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da IN nº 01/98, uma vez que não desenvolve qualquer ação intrínseca na extração mineral ou na produção de cimento, conclusão corroborada pelo Acórdão nº 24.100/22/3ª, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 24.100/22/3ª

“... CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A ACUSAÇÃO FISCAL DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS VINCULADOS À AQUISIÇÃO DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, ESCRITURADOS NO LIVRO CONTROLE DE CRÉDITO DE ICMS DO ATIVO PERMANENTE (CIAP) E NO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS (RAICMS), NO PERÍODO DE JULHO DE 2016 A AGOSTO DE 2020.

[...]

ASSIM, COMO SE VERÁ, AO CONTRÁRIO DE SUAS ALEGAÇÕES, OS CRÉDITOS APROPRIADOS PELA IMPUGNANTE NÃO

ENCONTRAM RESPALDO NA LEGISLAÇÃO VIGENTE, UMA VEZ QUE OS BENS OBJETO DESTA ANÁLISE EFETIVAMENTE SÃO RELACIONADOS A BENS ALHEIOS À ATIVIDADE-FIM DO ESTABELECIMENTO AUTUADO (FABRICAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE GASES MEDICINAIS E INDUSTRIAIS), EXCETO O BEM “CASA DE FILTROS” CONFORME SE VERÁ.

[...]

HÁ QUE SE OBSERVAR PARA TAL AS CONDIÇÕES DISPOSTAS NO ART. 66 DO RICMS/02 C/C A INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01/98. EM OUTRAS PALAVRAS, A ESSENCIALIDADE OU IMPRESCINDIBILIDADE EXPLICA A UTILIZAÇÃO DESSES BENS AUTUADOS, MAS NÃO A SUA DESCLASSIFICAÇÃO COMO ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO.

[...]

A ALEGAÇÃO DA IMPUGNANTE NO SENTIDO DE QUE OS CRÉDITOS POR ELA APROPRIADOS SERIAM LEGÍTIMOS, UMA VEZ QUE OS BENS EM ANÁLISE SERIAM UTILIZADOS, AINDA QUE DE FORMA INDIRETA, NA ATIVIDADE-FIM NÃO PROCEDE (EXCEÇÃO “CASA DE FILTROS”).

[...]

É ESSE O ENTENDIMENTO EXPOSTO NO ACÓRDÃO Nº 4.872/17/CE, *VERBIS*:

[...]

TRANSFORMADORES, SUAS PARTES PEÇAS E GASTOS PARA INSTALAÇÃO/MANUTENÇÃO:

[...]

PAINÉIS:

[...]

SALA ELÉTRICA CCM - CENTRO DE CONTROLE DE MOTORES

[...]

PARTES E PEÇAS CENTRO DE CONTROLES DE MOTORES ...” (GRIFOU-SE)

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

#### **- Ventilador do forno de clínquer**

A Impugnante alega que o “Ventilador do forno de clínquer” tem a função essencial de realizar a refrigeração de parte do forno.

Transcreve parte do laudo técnico acerca do referido equipamento com a seguinte descrição de utilização: *“Componente aplicado no Forno de Clínquer, cuja função essencial é realizar a refrigeração do casco do forno, devido as altas temperaturas atingidas em seu interior durante o processo de clínquerização da mistura de calcário, argila e outros fundentes. O ventilador é indispensável ao*



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*equipamento, pois sem o qual não seria possível manter a temperatura do equipamento conforme os padrões previamente estabelecidos.”*

Em resposta à intimação do Fisco, a Autuada prestou a seguinte informação sobre os ventiladores do forno de clínquer:

DESC. COMPLETA DO ITEM	APLICAÇÃO ESPECÍFICA E DETALHADA DO BEM/MAQ./EQUIP.	FUNÇÃO DO EQUIP. / MÁQ. NA ATIVIDADE DA EMPRESA	CRÉDITO ADMITIDO? SIM/NÃO	BEM ALHEIO OU COMPONENTE/PARTE/PEÇA EMPREGADOS EM BEM ALHEIO?	ANÁLISE	OBSERVAÇÃO
VENTILADOR DE RESFRIAMENTO	RESFRIAMENTO DO CASCO DO FORNO	Forno de Clínquer	Sim	Não	Art. 66 inciso II do RICMS/02.	Ampliação da Unidade de Produção de Cimento.
VENTILADOR PARA AR DE DILUIÇÃO	FÁBRICA DE CLINQUER	REDUZIR TEMPERATURA DOS MATERIAIS	Sim	Não	Art. 66 inciso II do RICMS/02.	Ampliação da Unidade de Produção de Cimento.

Diante do quadro acima, verifica-se que em relação aos ventiladores aplicados na ampliação da fábrica de clínquer, não houve estorno do crédito, diferentemente do alegado pela Impugnante.

Houve, sim, estorno do crédito dos ventiladores utilizados nas “Salas Elétricas”, conforme informação prestada pela Autuada:

DESC. COMPLETA DO ITEM	APLICAÇÃO ESPECÍFICA E DETALHADA DO BEM/MAQ./EQUIP.	LOCAL DE APLICAÇÃO (SETOR DA FÁBRICA EM QUE ESTÁ INSTALADO)	SE FOR PARTE DE EQUIP. / MÁQ. QUAL A FUNÇÃO DO PRODUTO NO EQUIP. / MÁQ.
VENTILADOR	VENTILAR / REFRIGERAR EQUIPAMENTOS DO PROCESSO DE PRODUÇÃO DE CLINQUER E CIMENTO	SALAS ELÉTRICAS	RESFRIAR EQUIPAMENTO DE PRODUÇÃO

Observa-se que, de acordo com as informações prestadas pela própria Impugnante, o ventilador objeto da presente autuação desempenha a função de ventilar/refrigerar equipamentos localizados nas salas elétricas, não exercendo, pois, qualquer ação intrínseca na extração ou transformação das matérias-primas em cimento.

Logo, verifica-se tratar de bem alheio à atividade da Impugnante, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, restando configurada a impossibilidade de aproveitamento do crédito de ICMS correspondente.

Assim, ao contrário das alegações da Impugnante, os créditos por ela apropriados não encontram respaldo na legislação vigente, uma vez que os bens objeto da presente autuação estão efetivamente relacionados a bens alheios à atividade-fim do estabelecimento autuado (extração mineral e fabricação de cimento).

### **b) Materiais de uso e consumo**

Como já esclarecido, as irregularidades nºs 02 e 03 do AI referem-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes a aquisições de partes e peças de reposição/manutenção industrial.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Art. 66 ...

[...]

§ 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

Nesse contexto, de acordo com a regra estabelecida no § 13 do mencionado art. 66, não se enquadram no conceito de bens do imobilizado e não geram direito a crédito do ICMS as partes e peças de reposição ou manutenção periódica, utilizadas para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem principal do imobilizado em que aplicadas.

§ 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.

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

A Impugnante relaciona os principais itens que tiveram o crédito estornado com base no disposto no art. 66, § 6º, inciso I do RICMS/02, sendo eles:

Descrição do Bem
Inversor Loesche 10201397
Redutor Loesche 10245311
Redutor Loesche 10261416
Pneu Loesche 8656211
Conjunto Metso 53278917500
Pneu Loesche 10236968
Inversor Freq 6600V 0,2-75HZ 1650KW
Martelo Atlas Copco 8311127705
Peneira Vibratória Banana

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Transcreve parte do laudo técnico acerca do “Inversor de frequência do moinho” com a seguinte descrição de utilização: “*componente aplicado no Moinho, cuja função essencial é transformar uma corrente elétrica alternada fixa em corrente elétrica variável, de forma a impelir movimento aos conjuntos e subconjuntos internos do equipamento*”.

Abaixo segue relação dos referidos itens com as informações prestadas pela Autuada e análise do Fisco, na qual resta comprovado que os componentes/partes/peças foram aplicados na manutenção de máquinas e equipamentos:

Desc. Item	Nº Doc.	DESC. COMPLETA DO ITEM	APLICAÇÃO ESPECÍFICA E DETALHADA DO BEM/MAQ./EQUIP.	LOCAL DE APLICAÇÃO (SETOR DA FÁBRICA EM QUE ESTÁ INSTALADO)	RESPOSTAS NOVA INTIMAÇÃO ESPECIFICAR A AMPLIAÇÃO	CRÉDITO ADMITIDO? SIM/NÃO	ANÁLISE/OBSERVAÇÃO
INVERSOR LOESCHE 10201397	000288359 16/01/2018	INVERSOR DE ACIONAMENTO DE EQUIPAMENTOS	ACIONAMENTO PRINCIPAL DE EQUIPAMENTOS	MOAGENS - FÁBRICA DE CLINQUER E BRITAGENS	Não informou. Não consta o código do item na coluna "A" da planilha entregue em resposta à intimação (Anexo 10).	Não	Reposição/substituição por desgaste/manutenção.
REDUTOR LOESCHE 10245311	000267698 04/10/2017	REDUTOR CLASSIFICADOR	CLASSIFICADOR MOINHOS DE CIMENTO	MOAGEM CIMENTO		Não	Reposição/substituição por desgaste/manutenção.
REDUTOR LOESCHE 10261416	000429548 13/08/2019	CAIXA DE AMPLIFICAÇÃO DE TORQUE	MOINHO PET COQUE	MOAGEM COQUE		Não	Reposição/substituição por desgaste/manutenção.
PNEU LOESCHE 8656211	000284581 22/12/2017	CAPA ROLO DE MOAGEM DO MOINHO DE CRU II	ROLOS DE MOAGEM DO MOINHO	FÁBRICA DE CLINQUER		Não	Reposição/substituição por desgaste/manutenção.
CONJUNTO METSO 53278917500	000166805 04/08/2015	MODULO PENEIRA SECUNDÁRIA	CLASSIFICAÇÃO DE MATERIAL	BRITAGEM I		Não	Reposição/substituição por desgaste/manutenção.
PNEU LOESCHE 10236968	000379883 31/01/2019	CAPA ROLO DE MOAGEM DO MOINHO DE COQUE II	ROLOS DE MOAGEM DO MOINHO	MOAGEM COQUE		Não	Reposição/substituição por desgaste/manutenção.
INVERSOR FREQ 6600V 0,2-75HZ 1650KW	000037082 18/01/2016	INVERSOR DE ACIONAMENTO DE EQUIPAMENTOS	ACIONAMENTO PRINCIPAL DE EQUIPAMENTOS	MOAGENS - FÁBRICA DE CLINQUER E BRITAGENS		Não	Reposição/substituição por desgaste/manutenção. Informou não se tratar de ampliação da unidade na planilha de 2019.
MARTELO ATLAS COPCO 8311127705	000153299 24/07/2017	MARTELO DE PERFURAÇÃO DE ROCHA	APLICADO EM PERFURATRIZ HDR. DE ROCHA	ÁREA DE LAVRA/MINA		Não	Reposição/substituição por desgaste/manutenção.
PENEIRA VIBRATÓRIA BANANA	000004188 11/06/2018	PENEIRA CLASSIFICATORIA	PROCESSO DE CLASSIFICAÇÃO DE PRODUTOS	BIRTAGEM I		Sim (2018)	Art. 66, inc. II do RICMS/02. Reforma peneira vibratória conforme descrição da NF. Ampliação da Unidade de Produção de Cimento.
PENEIRA VIBRATORIA BANANA	000004188 11/06/2018	PENEIRA CLASSIFICATORIA	PROCESSO DE CLASSIFICAÇÃO DE PRODUTOS	BRITAGEM I	Não (2019 a 2021)	Reposição/substituição por desgaste/manutenção	

O Fisco salienta, entretanto, que cometeu um equívoco, uma vez que acatou a parcela de crédito do ICMS apropriado no CIAP relativo ao mês de dezembro de 2018 do componente “peneira vibratória banana”, referente à Nota Fiscal nº 4.188, de 11/06/18, emitida pela empresa Schenck Process Equipments Industriais Ltda., constando como “Descrição do produto/serviço: Reforma de peneira vibratória banana” e não

acatou o crédito apropriado das demais parcelas dos exercícios de 2019, 2020 e janeiro de 2021 (irregularidade nº 02).

Verificado o equívoco, o Fisco retificou o crédito tributário, excluindo as exigências relativas ao item “Peneira Vibratória Banana (NF nº 4.188, de 11/06/18), conforme Termo de Reformulação acostado às págs. 664/665.

Quanto aos demais argumentos da Impugnante relativo ao presente tópico, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal, cujas contrarrazões são integralmente ratificadas pela Câmara de Julgamento, *in verbis*:

Manifestação Fiscal

“... No que diz respeito à irregularidade ‘b – aproveitamento indevido de créditos de ICMS vinculados à aquisição de componentes, partes e peças de máquinas e equipamentos destinados a uso e consumo do estabelecimento, uma vez que não se enquadram no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, I, do RICMS/02, e/ou foram utilizados para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem, nos termos do § 13 do citado artigo’; verifica-se claramente que os componentes/partes/peças foram utilizados simplesmente como reposição/substituição por desgaste/manutenção.

Registra-se que, no tocante às partes e peças, sob o prisma do § 6º do art. 66 do RICMS/02, elas somente geram direito a créditos do imposto se a substituição destas resultar em aumento da vida útil dos bens do imobilizado (não alheios) em que forem empregadas, por prazo superior a 12 (doze) meses.

Inferre-se claramente que o art. 66, § 6º, do RICMS/02, estabelece dois requisitos cumulativos para o direito ao crédito referente à aquisição de partes e peças empregadas nos bens destinados ao ativo imobilizado, isto é, (i) que a substituição das partes e peças resulte aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses e (ii) que as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado.

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

Necessário pontuar que em nenhum local dos autos constata-se que o Fisco não acatou ou acusou a Impugnante de não ter cumprido o segundo requisito do referido § 6º, ou seja, de que as partes e peças não foram contabilizadas como ativo imobilizado. Nesse sentido, destaca-se que estar o bem/parte/peça contabilizado no ativo imobilizado não é o único requisito para a apropriação do crédito do ICMS.

Não procede a afirmação da Impugnante de que *‘Para formalizar a autuação, o fiscal precisaria comprovar que os bens em questão, ao contrário do que consta na escrituração contábil da empresa, não poderiam, em hipótese alguma, ser classificados como bens do ativo imobilizado. (...)’*

A Autuada tem a obrigação de cumprir todos os requisitos legais para a apropriação do crédito do ICMS, no presente caso, observar e comprovar que a substituição das partes e peças resultou em aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses.

Nesse sentido, destaca-se trecho do Acórdão do CCMG nº 23.871/21/3ª:

[...]

Como já mencionado na “Preliminar de Nulidade” a análise do Fisco foi baseada nas informações prestadas pela Autuada nos Anexos 3 a 10 mediante intimação. Dentre as diversas informações solicitadas, constou o seguinte questionamento: *“O bem ou parte/peça empregado (a) em equipamento/máquina/aparelho destinou-se à montagem de uma planta nova, à ampliação ou a um upgrade?. Especificar.”* A resposta inicial da Autuada para o “sim” foi genérica e igual para todos os itens: *“SIM - MATERIAL OU EQUIPAMENTO APLICADO NA AMPLIAÇÃO DA UNIDADE DE PRODUÇÃO DE CIMENTO DE ARCOS, PROJETO DENOMINADO ARCOS II, INCLUINDO: ENGENHARIA, OBRA CIVIL, FABRICAÇÃO DE EQUIPAMENTOS E ESTRUTURAS, MONTAGEM MECÂNICA E ELÉTRICA DAS SEGUINTEs ÁREAS - 01. BRITAGEM DE MATÉRIAS PRIMAS, 02. SISTEMAS DE TRANSPORTES, 03. STACKER RECLAIMERS, 04. SILOS DE ARMAZENAGEM, 05. TORRE DE PRE-AQUECIMENTO, 06. MOAGEM DE COMBUSTÍVEIS, 07. MOAGEM DE MATÉRIAS PRIMAS; 08 FORNO DE CLÍNQUER, 09 RESFRIADOR; 10, MOAGENS DE CIMENTO, 11. ENSACADEIRA E PALETIZADORAS, 12, BALANÇAS E EXPEDIÇÃO.”*

Diante disso, o Fisco realizou nova intimação solicitando que as informações requeridas fossem prestadas de forma clara, específica e completa para cada item constante da planilha. Além disso, a Autuada foi intimada a informar o período em que ocorreu o “Projeto denominado Arcos II”. Sendo informado: “O período do “Projeto denominado Arcos II” iniciou-se em 12/2013 e findou-se em 12/2018” (e-mail resposta pendências nova intimação Coluna BD – inserido no Grupo AIAF).

Constatou-se na análise das informações prestadas no Anexo 10 que não houve respostas para alguns itens e que algumas respostas informaram “sim” para notas fiscais emitidas com datas posteriores ao período em que foi concluído o “Projeto denominado Arco II”.

Diante do exposto, após análise detalhada de cada item/parte/peça, o Fisco considerou para parte dos (i) os itens/partes/peça que tiveram a resposta inicial ‘não’ se tratar de item/parte/peça empregado em equipamento/máquina destinada à montagem e/ou ampliação da nova planta; (ii) para itens sem informação ou com informação genérica (Anexo 10) e (iii) para respostas que foi informado ‘sim’, porém acobertadas por notas fiscais emitidas com datas posteriores ao término da ampliação da unidade (12/2018), como sendo componentes/partes/peças de ‘Reposição/substituição por desgaste/manutenção’ nos termos do § 13 do art. 66 do RICMS/02.

Isto porque não houve nenhuma comprovação por parte da Autuada de que a substituição dos referidos componentes/partes/peças resultou em aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 meses, condição necessária para o aproveitamento do crédito do imposto incidentes nas operações relativas à entrada de componentes/partes/peças destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento nos termos do inciso I, § 6º do art. 66 do RICMS/02.

[...]

A Impugnante pretende, subsidiariamente, que os itens/partes/peças cujos créditos foram glosados pelo Fisco com fundamento no inciso I, do § 6º, do art. 66 do RICMS/02 sejam considerados produtos intermediários com base no art. 2º da Instrução Normativa SLT nº 01/2001 e no inciso V da Instrução Normativa SLT nº 01/86 (revogado).

A Impugnante entende, erroneamente, que as referidas partes/peças se enquadram como produtos

intermediários por serem necessários e essenciais à sua atividade. Esse entendimento, entretanto, não encontra respaldo na legislação tributária vigente.

A necessidade e essencialidade explica a utilização dos produtos, mas não a pretensão da Impugnante de classificá-los como produtos intermediários, fazendo jus ao aproveitamento de crédito de sua aquisição.

Para caracterizar um determinado produto como intermediário, para fins de aproveitamento de crédito de ICMS, é preciso que ele atenda às disposições legais de toda a legislação tributária, em especial do artigo 66, inciso V do RICMS/02 e da Instrução Normativa SLT nº 01/1986.

Nos termos do inciso V do art. 66 do RICMS/02, poderá ser abatido, sob a forma de crédito, o imposto incidente na entrada de 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.

As vedações ao aproveitamento de créditos de ICMS decorrentes de entradas de bens destinados a uso ou consumo e de partes e peças de máquinas e equipamentos também estão previstas no artigo 70 do RICMS/02, respectivamente nos incisos III e XVII.

Em relação ao produto intermediário, entende-se como sendo aquele que integra o produto final na condição de indispensável à sua composição, conforme dispõe a alínea “b” do inciso V do art. 66 do RICMS/02, observada a Instrução Normativa SLT nº 01/86.

De acordo com a referida Instrução Normativa, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto e, também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização. A definição de consumo imediato e integral, contida na Instrução Normativa SLT nº 01/86, esclarece o conceito de produto intermediário para sua perfeita identificação. Nos termos desse diploma normativo:

[...]

Observa-se que o inciso I acima citado define, também, como consumido diretamente no processo de industrialização, o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de

indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto. Já o inciso II, por sua vez, explica o consumo integral como sendo o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total. E, ainda, que se considera consumido integralmente, o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

O inciso III da instrução normativa ensina que não se consideram consumidos imediata e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios consumidos ou desgastados na linha produtiva que, embora se desgastem, não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva até o completo exaurimento na linha de produção. Também não considera como produto intermediário aquele que não se constitui em produto individualizado, mas que é apenas um componente de uma estrutura estável e duradoura e que precisa naturalmente de ser substituído durante as manutenções ao longo do tempo (inciso IV):

[...]

Cabe frisar a revogação do inciso V (inciso transcrito na impugnação que tenta fundamentar o entendimento da Defesa de que as partes/peças que tiveram o imposto glosado pelo Fisco podem ser enquadradas como produtos intermediários) da mesma instrução normativa que considerava “produtos intermediários” as partes e peças:

[...]

Salienta-se que o fato de determinado produto ser utilizado na consecução da atividade econômica do contribuinte não assegura sua classificação como produto intermediário nos termos previstos na Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Em relação a Instrução Normativa SLT nº 01/2001, também citada na impugnação para sustentar que as partes/peças cujos créditos foram glosados podem ser consideradas produto intermediário, uma vez que a referida instrução *“autorizava claramente o aproveitamento de créditos relativos a peças e partes (muito similares àqueles sobre os quais recai a*



autuação – destaque-se) por empresas mineradoras), cabe destacar que a mesma se encontra revogada.

A Instrução Normativa SUTRI nº 04/2014 em vigor dispõe para fins de definição de produto intermediário em processo produtivo de extração mineral:

[...]

Uma vez fixados os parâmetros estabelecidos na legislação tributária, reafirma-se que somente será considerado ‘produto intermediário’ o insumo que se enquadre nas regras acima, sendo os demais caracterizados como materiais de uso ou consumo.

Ao analisar a legislação tributária vigente, fica perfeitamente claro que os produtos elencados na peça fiscal não se enquadram na definição de produto intermediário. São, pela sua própria natureza e/ou aplicação, itens/produtos de uso ou consumo, que devem ser periodicamente substituídos, devido ao seu desgaste natural ...” (Grifou-se)

Assim, como já afirmado, corretamente agiu o Fisco ao efetuar a glosa dos créditos relativos a todos os bens objeto da presente autuação, tendo em vista que restou comprovado que se trata de bens alheios ou materiais de uso e consumo do estabelecimento, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos do art. 70, inciso III e XIII do RICMS/02.

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

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

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

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

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

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

### **2.1. Da Sujeição Passiva:**

Conforme relatado, a empresa CSN Cimentos S/A foi incluída no polo passivo da obrigação tributária, na condição de responsável subsidiária, com fulcro no art. 133, inciso II do CTN, tendo em vista a operação de reestruturação societária realizada em 31/01/21, denominada pela Autuada como “drop down”.

Código Tributário Nacional

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

[...]

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Conforme Ata da Assembleia Geral Extraordinária, realizada em 31/01/21, todas as ações da CSN Cimentos S/A foram subscritas pela acionista Companhia Siderúrgica Nacional que integralizou o capital social com o “acervo líquido composto dos ativos, passivos, bens, direitos e obrigações que compõem a Unidade de Cimentos da Companhia Siderúrgica Nacional.”

A reestruturação societária está prevista no ordenamento jurídico brasileiro, primordialmente, na Lei nº 6.404/76, bem como na Lei nº 10.406/02, que introduziu o Novo Código Civil, podendo ocorrer sob a forma de transformação, incorporação, fusão e cisão (arts. 1.113 a 1.122 do Código Civil) e, também, por meio da transferência do fundo de comércio (arts. 1.142 a 1.149 do Código Civil).

Analisando-se a reestruturação societária ocorrida, denominada *DROP DOWN*, observa-se que ela não se amolda a nenhuma das formas estabelecidas no nosso ordenamento jurídico atual.

A Superintendência de Tributação deste Estado (SUTRI/SEF/MG) já manifestou sobre a reestruturação societária denominada *DROP DOWN* em algumas soluções dadas às Consultas de Contribuintes, como por exemplos as consultas de nº 106/2020 e 270/2015, *verbis*:

### Consulta de Contribuinte nº 106/2020

Ementa:

ICMS – SUCESSÃO – DROP DOWN – SALDO CREDOR – TRANSFERÊNCIA – Na ocorrência de reestruturação societária denominada *DROP DOWN*, não há previsão legal para a transferência do saldo credor, consoante art. 170 do RICMS/2002, na hipótese em que há continuidade de atividade sujeita à incidência do ICMS pelo estabelecimento sucedido.

(...)

Observa-se que este modelo de reestruturação societária não se amolda a nenhuma das formas estabelecidas no ordenamento jurídico atual. Considerando a sua atipicidade, tem-se por

melhor solução aplicar a norma relativa à operação que mais se assemelha ao fato. Nestes termos, pode-se destacar especificamente duas modalidades: cisão e trespasse.

A cisão consiste na operação pela qual a empresa transfere parcelas do seu patrimônio para uma ou mais sociedades, constituídas para esse fim ou já existentes, extinguindo-se a companhia cindida, se houver versão de todo o seu patrimônio, ou dividindo-se o seu capital, se parcial a versão. Ressalte-se que a sociedade que absorve a parcela do patrimônio de empresa cindida a sucede nos direitos e obrigações relacionados no ato da cisão.

A referida modalidade se encontra positivada no ordenamento jurídico através do parágrafo único do art. 1.053 do Código Civil e do art. 229 da Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades Anônimas).

Por sua vez, a operação de alienação de fundo de comércio ou estabelecimento comercial, também conhecida como trespasse, consiste na transferência da propriedade do complexo de bens corpóreos e incorpóreos necessários ao exercício da atividade empresarial, possibilitando ao adquirente a continuidade da empresa. Tal modalidade encontra-se inserida nos arts. 1.142 a 1.149 da Lei nº 10.406/2002 (Código Civil), bem como na Lei nº 11.101/2005 (Lei de Falências).

Mediante a comparação entre tais modalidades, observa-se que, diante dos fatos relatados, aquela que mais se aproxima da operação DROP DOWN é a alienação de fundo de comércio ou trespasse.

E o CTN, em seu art. 133, estabelece a responsabilidade tributária subsidiária nas sucessões por aquisição de fundo de comércio:

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

(...)

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova

atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

Dessa forma, consoante inciso II do art. 133 retrotranscrito, na presente hipótese, depreende-se que há continuidade de atividades comerciais ou industriais pela Consulente, sujeitas à incidência do ICMS, ainda que distintas da atividade específica objeto do DROP DOWN, em virtude da manutenção de sua inscrição estadual ativa no cadastro estadual vinculada a CNAEs típicas de contribuintes do ICMS, mesmo após a abertura da inscrição estadual da nova empresa ...”

-----  
Consulta de Contribuinte nº 270/2015

Ementa:

ICMS - INCORPORAÇÃO - SUCESSÃO - O disposto no art. 170 do RICMS/2002 pressupõe a baixa da inscrição estadual do estabelecimento objeto das hipóteses nele tratadas, observado o disposto no art. 11 da Portaria SRE nº 055/2011.

(...)

Nota-se que no caso foi realizada uma operação “Drop Down”, que é caracterizada pelo aumento de capital que uma sociedade empresária realiza em uma empresa dentro de sua estrutura societária (subsidiária), por meio de conferência de ativos (tangíveis e intangíveis).

Considerando a sua atipicidade, tem-se por melhor solução aplicar a norma relativa à operação que mais se assemelha ao fato.

Nesse caso, a aquisição de fundo de comércio, também denominada “trespasse”, é o instituto que mais se aproxima da operação realizada, uma vez que ela consiste na transferência da propriedade do complexo de bens corpóreos e incorpóreos necessários ao exercício da atividade empresarial, possibilitando ao adquirente a continuidade da empresa ...”

No presente caso, a ocorrência efetiva da reestruturação societária denominada *DROP DOWN* ocorreu em 31/01/21. Não houve qualquer interrupção de produção, alteração de estabelecimento físico ou mesmo de endereço; ocorrendo a continuidade de operação na mesma atividade.

Razão Social	OBS
Companhia Siderúrgica Nacional	Fim das atividades em 31/01/2021
CSN Cimentos S/A	Início das atividades em 01/02/2021

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Necessário esclarecer que a Inscrição Estadual de nº 042014526.04-05 do estabelecimento da Autuada encontra-se ATIVA e SEM MOVIMENTO, sendo que a qualquer momento pode ser solicitada a baixa da referida inscrição estadual.

Saliente-se que já houve julgamento por este E. Conselho de matéria envolvendo operação de *DROP DOWN*, *verbis*:

ACORDÃO Nº 20.430/11/1ª

EMENTA CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO DE ICMS – OPERAÇÃO DROP DOWN. IMPUTAÇÃO FISCAL DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO DE ICMS, RECEBIDO DE SALDO DE TRANSFERÊNCIA REFERENTE A OPERAÇÃO DROP DOWN, POR INFRINGÊNCIA AO DISPOSTO NO ART. 65, § 2º DA PARTE GERAL DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXV DA LEI Nº 6.763/75. ENTRETANTO, COMPROVADO NOS AUTOS QUE A AUTUADA É SUCESSORA DA EMPRESA REMETENTE DOS CRÉDITOS, LEGITIMA-SE O APROVEITAMENTO DOS MESMOS SOB A ÉGIDE DO DROP DOWN, JUSTIFICANDO, ASSIM, O CANCELAMENTO DAS EXIGÊNCIAS. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

O FEITO FISCAL NÃO MERECE PROSPERAR, POIS, AINDA QUE NÃO SE ENXERGUE DE MANEIRA LINEAR A EXPRESSÃO “DROP DOWN” DENTRO DA NOSSA LEGISLAÇÃO TAL QUAL DEFENDIDO PELO FISCO, TEM-SE, DE OUTRO LADO, QUE ESTA OPERAÇÃO NADA MAIS É QUE UM INSTITUTO DECORRENTE DE UMA CESSÃO DE DIREITOS E OBRIGAÇÕES RESULTANTE DE REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA DE CONFERÊNCIA DE BENS E DIREITOS (...) (G.N.)

COM O DEVIDO RESPEITO À TESE CONTIDA NO AUTO DE INFRAÇÃO, TEM-SE QUE A MODALIDADE EM COMENTO ESTÁ DENTRE AS HIPÓTESES DE SUCESSÃO TRIBUTÁRIA, POIS, COMO VISTO E REVISTO NOS AUTOS, HOVE AQUI UMA REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA COM INTEGRALIZAÇÃO DE CAPITAL SIGNIFICATIVO E CONTINUIDADE DAS ATIVIDADES DE FORMA ININTERRUPTA. (G.N.)

ORA, ISSO É OU NÃO UMA “SUCESSÃO TRIBUTÁRIA”? CLARO QUE SIM! (...)

PORTANTO, TEM-SE QUE A MODALIDADE INTITULADA DE “DROP DOWN” NADA MAIS É QUE A CONVALIDAÇÃO DE UMA SUCESSÃO CIVIL, TRABALHISTA E TRIBUTÁRIA, RAZÃO PELA QUAL, ADMITE-SE AQUI, O CREDITAMENTO LEVADO A CABO PELA IMPUGNANTE.

Nesse sentido, pode-se mencionar o Agravo de Instrumento: AI 5005129-80.2017.4.03.0000 SP do Tribunal Regional Federal da 3ª Região TRF – 3, que deferiu pedido de redirecionamento da execução fiscal em face da parte agravante em uma operação de *Drop Down*, *verbis*:

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 5005129-80.2017.4.03.0000

EMENTA – AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. OPERAÇÃO DROP DOWN. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA CONFIGURADA.

(...)

4. OPERAÇÃO DROP DOWN. A PAR DE NÃO POSSUIR REGULAMENTAÇÃO LEGAL NO ORDENAMENTO PÁTRIO, É TIDA DOUTRINARIAMENTE COMO REGULAR, PELA QUAL UMA EMPRESA TRANSFERE BENS DE SEU ATIVO PATRIMONIAL A OUTRA (TIDA POR RECEPTORA/SUBSIDIÁRIA) E, EM CONTRAPARTIDA, RECEBE DESTA O EQUIVALENTE EM PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA, ATRAVÉS DE AÇÕES OU QUOTAS DO CAPITAL SOCIAL.

5. CONTUDO, TAL OPERAÇÃO NÃO PODE SER ANALISADA DE FORMA DISSOCIADA DO CASO CONCRETO, POSTO QUE UMA TRANSAÇÃO SOCIETÁRIA REGULAR NÃO PODE SERVIR DE INSTRUMENTO PARA IMPEDIR O CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES, EM ESPECIAL, PERANTE O FISCO.

Diante do exposto, resta comprovado que independente de denominação houve uma reorganização societária que está entre as hipóteses de sucessão tributária.

Correta, portanto, a eleição do contribuinte CSN Cimentos S.A no polo passivo da obrigação tributária, na condição de responsável subsidiária, nos termos do art. 133, inciso II do CTN.

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

[...]

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

Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

### **2.3. Questões de Cunho Constitucional:**

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

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 664/665, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Michel Hernane Noronha Pires e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Patrícia Pinheiro Martins. Participaram do



julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen e Flávia Sales Campos Vale.

**Sala das Sessões, 05 de dezembro de 2023.**

**Gislana da Silva Carlos  
Relatora**

**Cindy Andrade Moraes  
Presidente / Revisora**

CS/D

CCMIG