

|                   |                                       |                 |
|-------------------|---------------------------------------|-----------------|
| Acórdão:          | 24.906/25/1 <sup>a</sup>              | Rito: Ordinário |
| PTA/AI:           | 01.003831842-30                       |                 |
| Impugnação:       | 40.010158225-41                       |                 |
| Impugnante:       | CSN Cimentos Brasil S.A.              |                 |
|                   | IE: 059073229.10-63                   |                 |
| Proc. S. Passivo: | Marcos Correia Piqueira Maia/Outro(s) |                 |
| Origem:           | DF/BH-4 - Belo Horizonte              |                 |

---

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ESTABELECIMENTO DIVERSO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativo a bens que são utilizados em outro estabelecimento de mesma titularidade da Autuada. Infração caracterizada. Correta a exigência de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – LANÇAMENTO EM DUPLICIDADE.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, decorrentes de lançamento em duplicidade de itens/notas fiscais nos Registros G125 (Movimentação de bem ou componente do Ativo Imobilizado) e G126 (Outros Créditos CIAP), do Bloco G da EFD/Sped Fiscal, relativos ao livro Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente - CIAP. Corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS de bens destinados ao ativo permanente alheios à atividade do estabelecimento, portanto, em desacordo ao previsto no art. 70, inciso XIII do RICMS/02, vigente até 30/06/23, e art. 39, inciso XII do RICMS/23, vigente a partir de 01/07/23, e Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Infração caracteriza. Corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, contrariando o disposto no art. 70, inciso III do RICMS/02, vigente até 30/06/23, e art. 39, inciso III do RICMS/23, vigente a partir de 01/07/23. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada previstas no art. 55, inciso XXVI ambos da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

---

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/22 a 31/07/23, decorrente das seguintes irregularidades:

- aproveitamento indevido de créditos de ICMS vinculados à aquisição de bens/componentes/partes/peças, destinados a outros estabelecimentos de mesma titularidade, cuja atividade econômica é a extração mineral de calcário e argila, conforme Anexos 13, 14 e 15;

- aproveitamento indevido de créditos de ICMS, decorrente do lançamento em duplicidade de itens/nota fiscal lançadas no livro Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente - CIAP Registro G125 (Movimentação de bem ou componente do Ativo Imobilizado) e no Registro G126 (Outros Créditos CIAP), do bem denominado "362\_HM1 - HOROMILL 4400 (PÇ SOBRESSALENTE) CABO0.BR/016", conforme Anexo 16;

- aproveitamento indevido de créditos de ICMS vinculados à aquisição de bens e componentes de máquinas e equipamentos alheios à atividade do estabelecimento, conforme Anexo 13;

- 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 art. 31, § 3º, I do RICMS/23, e/ou foram utilizados para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem, nos termos do § 13 do art. 66 do RICMS/02 e § 6º do art. 31 do RICMS/23, conforme Anexos 13 e 14;

- aproveitamento indevido e extemporâneo de créditos de ICMS relativos à aquisição de bens e componentes de máquinas e equipamentos alheios à atividade do estabelecimento, conforme Anexo 15;

- aproveitamento indevido e extemporâneo de créditos de ICMS relativos 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 art. 31, § 3º, I do RICMS/23, e/ou foram utilizados para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem, nos termos do § 13 do art. 66 do RICMS/02 e § 6º do art. 31 do RICMS/23, conforme Anexo 15.

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

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos do presente e-PTA.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação nos presentes autos, refuta as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 571/606, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, opina pela do lançamento.

### **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.

### **Da Preliminar**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer que seja reconhecida a nulidade da autuação em relação aos bens identificados pelo Fisco 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*”, por ausência de fundamentação adequada.

Sustenta 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. Isso não foi feito – aliás, sequer foi tentado – o que revela a nulidade do auto de infração por ausência de fundamentação*”.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Consta do Relatório Fiscal Complementar (irregularidades 4 e 6) que foram apropriados indevidamente créditos de ICMS relativos à 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 art. 31, § 3º, I do RICMS/23, e/ou foram utilizados para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem, nos termos do § 13 do art. 66 do RICMS/02 e § 6º do art. 31 do RICMS/23*”, conforme Anexos 13, 14 e 15.

Informa o mesmo relatório que “*o Contribuinte foi intimado a apresentar os lançamentos contábeis, nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade, e em especial as informações constantes dos incisos I a IV do § 2º, do art. 354 do RIR/18 (Decreto Federal nº 9.580/18), visando a comprovação de que as partes/peças descritas nas notas fiscais relacionadas no Anexo Único do Termo de Intimação de 22.02.2024 foram utilizadas em reforma/renovação/aperfeiçoamento de bens nos termos do inciso I do § 6º do RICMS/02 e inciso I do § 3º do RICMS/23. Em resposta*

*ao referido Termo de Intimação o Contribuinte apresentou apenas os lançamentos das respectivas notas fiscais.”*

As planilhas “anexos 13, 14 e 15” trazem informações obtidas do CIAP, das respostas às intimações fiscais (fornecidas pela Contribuinte) e a análise realizada pelo Fisco, com o enquadramento dos bens como “parte/peça-manutenção”.

Portanto, não se verifica ausência de fundamentação, como alegado pela Impugnante.

Constata-se que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos RPTA, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

#### **Do Pedido de Prova Pericial**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto formula os quesitos de págs. 232. São eles: **Quesito 1)** *Se os bens autuados foram utilizados pela empresa de forma direta e essencial no curso do seu processo produtivo?* **Quesito 2)** *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, I, do RICMS/02” 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?*

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

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

As planilhas demonstrativas das irregularidades contêm todas as informações necessárias ao exame da questão ora discutida.

Como bem salienta o Fisco, não se constata nos autos divergência no tocante às informações prestadas pela Autuada com relação à função, aplicação e o local de aplicação dos itens estornados, mas sim quanto à legitimidade dos créditos.

Assim sendo, as questões serão respondidas à luz da legislação (Lei nº 6.763/75 e RICMS/02), e de acordo com as normas para classificação de produtos definidas nas Instruções Normativas SLT nº 01/86 e DLT/SRE nº 01/98.

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

RPTA

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;

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

**Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/22 a 31/07/23, decorrente das seguintes irregularidades:

- aproveitamento indevido de créditos de ICMS vinculados à aquisição de bens/componentes/partes/peças, destinados a outros estabelecimentos de mesma titularidade, cuja atividade econômica é a extração mineral de calcário e argila, conforme Anexos 13, 14 e 15;

- aproveitamento indevido de créditos de ICMS, decorrente do lançamento em duplicidade de itens/nota fiscal lançadas no CIAP Registro G125 (Movimentação de bem ou componente do Ativo Imobilizado) e no Registro G126 (Outros Créditos CIAP), do bem denominado “362\_HM1 - HOROMILL 4400 (PÇ SOBRESSALENTE) CABO0.BR/016”, conforme Anexo 16;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- aproveitamento indevido de créditos de ICMS vinculados à aquisição de bens e componentes de máquinas e equipamentos alheios à atividade do estabelecimento, conforme Anexo 13;

- aproveitamento indevido de créditos de ICMS vinculados à aquisição de componentes/partes e peças de máquinas e equipamentos destinados a uso e consumo do estabelecimento, uma vez que não se enquadram no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, inciso I do RICMS/02 e art. 31, § 3º, I do RICMS/23, e/ou foram utilizados para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem, nos termos do § 13 do art. 66 do RICMS/02 e § 6º do art. 31 do RICMS/23, conforme Anexos 13 e 14;

- aproveitamento indevido e extemporâneo de créditos de ICMS relativos à aquisição de bens e componentes de máquinas e equipamentos alheios à atividade do estabelecimento, conforme Anexo 15;

- aproveitamento indevido e extemporâneo de créditos de ICMS relativos à aquisição de componentes/partes e peças de máquinas e equipamentos destinados a uso e consumo do estabelecimento, uma vez que não se enquadram no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, inciso I do RICMS/02 e art. 31, § 3º, inciso I do RICMS/23, e/ou foram utilizados para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem, nos termos do § 13 do art. 66 do RICMS/02 e § 6º do art. 31 do RICMS/23, conforme Anexo 15.

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

Conforme relatado pelo Fisco, mediante conferência nos arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital (EFD) – Registros do Bloco “G – Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente CIAP”, documentos fiscais e informações prestadas pelo Contribuinte (Anexos 4, 5, 6 e 10) mediante intimações específicas, constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, oriundos da aquisição de bens, registrado no livro CIAP:

- bens/componentes/partes/peças destinados a outros estabelecimentos de mesma titularidade (Anexos 13, 14 e 15), portanto, alheio à atividade do estabelecimento;

- lançamentos em duplicidade, no Registro G125 e no Registro G126;

- bens alheios à atividade do estabelecimento (Anexos 13 e 15);

- componentes/partes e peças de máquinas e equipamentos destinados a uso e consumo do estabelecimento (Anexos 13, 14 e 15).

Informa o Fisco que bens e componentes utilizados na obra de construção civil, itens destinados a estrutura/sustentação, centro de controle de motores, sala elétrica, subestação elétrica/transformador de energia, equipamentos e ferramentas de manutenção, compressor de ar condicionado, laboratório, material de informática, instrumento de medição, ferramentas diversas, equipamentos de EPI, itens relacionados à lubrificação de equipamentos, itens destinados a controle/legislação ambiental, detector de gases, bomba utilizada no tratamento de água, setor de combustível

alternativos (AFR) foram considerados como alheios à atividade do estabelecimento (Anexos 13, 14 e 15).

Os demais bens/componentes/partes e peças destinados a manutenção diversas foram considerados como uso ou consumo do estabelecimento (Anexos 13, 14 e 15), 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.

As planilhas que compõem a presente autuação compreendem o período de apuração de 01/09/19 a 31/07/23, tendo sido exigido no presente Auto de Infração, o período de 01/01/22 a 31/07/23 e no e-PTA nº 01.003829815-35, o período de 01/09/19 a 31/12/21.

Insta, inicialmente, abordar as 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 classificados como alheios à atividade do estabelecimento, e em relação aos bens de uso e consumo, que norteará a 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.

CR/88:

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

(...)

XII – cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

(...)

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 caput de seu art. 20, que “*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*”, ressalvando, porém, no § 1º desse mesmo dispositivo, 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 87/96:

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

(...)

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

(...)

Art. 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)

II - somente dará direito a crédito a entrada de energia elétrica no estabelecimento: (Redação dada pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

(...)

b) quando consumida no processo de industrialização; (Incluída pela LCP nº 102, de 11.7.2000)

(...)

d) a partir de 1º de janeiro de 2033, nas demais hipóteses; (Redação dada pela Lei Complementar nº 171, de 2019)

(Grifos acrescentados)

Portanto, o direito ao crédito do ICMS, para compensação com os débitos relativos às operações posteriores tributadas, não é amplo e irrestrito, pois a própria lei complementar estabelece condições para tal direito, além de ser taxativa ao determinar que os bens alheios à atividade-fim do estabelecimento não geram direito a créditos do imposto.

Embora o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, assegure ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto referente às entradas de mercadorias, inclusive aquelas destinadas ao seu uso ou consumo, o art. 33, inciso I, postergou esse direito para janeiro de 2033.

Na legislação estadual, a vedação ao aproveitamento de crédito, está assim disciplinada na Lei nº 6.763/75:



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

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

(...)

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento; (grifou-se).

E no art. 70, inciso e III e XIII do RICMS/02, vigente até 30/06/23 e art. 39, incisos III e XII do RICMS/23, vigente a partir de 01/07/23. *In verbis*:

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 1º/01/2011 a 31/12/2019 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 45.532, de 21/01/2011:*

“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;

(...) (Grifou-se)

RICMS/23

Art. 39 - 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;

(...)

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

(...)

### **- Aproveitamento de crédito de ICMS em duplicidade (irregularidade 2):**

O Fisco, mediante análise do “Registro G125 - Movimentação do Bem ou Componente do Ativo Imobilizado” e do “Registro G126 - Outros Créditos CIAP” da Escrituração Fiscal Digital (EFD) do Contribuinte, por meio do programa institucional da SEF/MG - Auditor Eletrônico módulo CIAP, com dados extraídos dos registros

G125, G126 e “G130 – Identificação do Documento Fiscal” (Anexo 16.3), constatou que o bem denominado “HOROMILL” é composto por diversos itens/partes/peças/componentes, com notas fiscais emitidas no período de 2015 a 2019.

Por meio de análise pormenorizada dos itens/partes/peças/componentes que compõem o bem “HOROMIL” constatou-se que os itens relacionados no “Anexo 16.2” foram apropriados em duplicidade, gerando valor de ICMS apropriado em excesso, conforme demonstrado no “Anexo 16.3 – Extrato do Bem 0300000686890000”.

A apuração do valor estornado referente à duplicidade mencionada acima encontra-se demonstrado no Anexo 16, conforme cálculo do índice de aproveitamento de crédito de ICMS em excesso (Anexo 16.1).

Alega a Impugnante que, independentemente da escrituração das notas em duplicidade, em nenhum momento foi demonstrado que tal equívoco efetivamente impactou a apuração dos créditos de ICMS do período autuado.

Afirma que o Fisco não teria comprovado que os créditos referentes a tais notas fiscais também foram apropriados em duplicidade no período, mas apenas pressupôs, a partir da escrituração em duplicidade, que o aproveitamento dos créditos também ocorreu em duplicidade.

Aduz a Impugnante que, ainda que a escrituração da nota em duplicidade possa ser um indício de eventual aproveitamento em duplicidade, não seria prova suficiente e definitiva de que tenha ocorrido.

Diz que no “Anexo 16.2” do Auto de Infração, o Fiscal apresenta todas as notas fiscais que foram escrituradas em duplicidade, indicando o valor do ICMS supostamente informado em excesso. Cita como exemplo o item “362-HM1 - EQUIPED ROLLER”, que corresponde a quase 60% de todo o montante que teria sido escriturado em duplicidade e, na suposição não comprovada do Fisco, teria impactado a apuração dos créditos de ICMS registrado no CIAP.

Aduz que, ao se analisar a totalidade dos créditos aproveitados pela Impugnante no período, é possível verificar que, em relação a essa aquisição, foi aproveitado crédito de ICMS referente a apenas uma nota fiscal e não ao suposto valor duplicado.

De acordo com a Impugnante, pelos valores mensalmente aproveitados, está claro que a suposta duplicidade não afetou a apuração do crédito para este período.

A Impugnante alega, ainda, que, nas planilhas dos Anexos 13, 14 e 15, o Fisco possui as informações exatas dos valores aproveitados, bem como dos itens que deram origem aos créditos. Assim, poderia facilmente indicar, de modo específico e individualizado, os créditos que estavam sendo glosados em razão de eventual aproveitamento em duplicidade, mas não o fez.

Entretanto não cabe razão à Defesa.

Conforme demonstrado pelo Fisco nas planilhas do Anexo 16, vários itens/notas fiscais foram lançados em duplicidade, sendo os créditos de ICMS a eles relativos também apropriados em duplicidade.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Trata-se de descumprimento de obrigação prevista no art. 16 da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

(...)

VI - escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma regulamentar;

(...)

XIII - cumprir todas as exigências fiscais previstas na legislação tributária;

Insta esclarecer que os Registros G125 e G126 informam as parcelas de créditos de ICMS efetivamente apropriadas no período, sendo que o G126 apresenta as parcelas apropriadas extemporaneamente.

Transcreve-se, por oportuno, os esclarecimentos expostos pelo Fisco, na Manifestação Fiscal que muito bem comprovam que houve sim aproveitamento de ICMS em duplicidade e não apenas registro de notas fiscais em duplicidade:

Como comprovado pelo Anexo 16.2 - RELAÇÃO DE ITENS DUPLICADOS REFERENTES AO BEM 0300000686890000 NO CIAP -, os mesmos itens dos documentos fiscais foram associados várias vezes ao bem em questão, o que acarretou uma supervalorização do valor do bem e, conseqüentemente, o aproveitamento indevido de ICMS em excesso nas parcelas do CIAP.

Conforme demonstrado no Anexo 16.1, no item C - Parcela passível de ser apropriada no G125 e G126 -, o valor total de ICMS passível de ser apropriado no CIAP, considerando os documentos fiscais duplicados, era de R\$6.318.974,93. Removendo os itens duplicados, ou seja, retirando o crédito de ICMS em excesso referente aos itens duplicados na composição do bem (valor de R\$1.696.435,57 representado no item D do Anexo 16.1), tal valor cairia para R\$ 4.622.539,36 (simples subtração do item C pelo item D).

(...)

Dessa forma, se fosse correto o entendimento da Impugnante de que as duplicações dos documentos fiscais não impactaram o aproveitamento de crédito de ICMS em duplicidade, o valor apropriado no CIAP referente a este bem não poderia ter sido maior do que R\$4.622.539,36. Contudo, como se percebe pelo item C do Anexo 16 - Parcela efetivamente apropriada no G125 e G126 -, o valor realmente apropriado no CIAP foi de R\$5.331.727,19, valor este já excluídos os períodos decaídos de abril a agosto de 2019.

(...)

Em outras palavras, constata-se que a Autuada aproveitou efetivamente um valor de crédito de ICMS muito superior àquele que poderia ter sido apropriado, caso tivesse sido desconsiderada a duplicação de documentos fiscais, o que comprova o aproveitamento indevido de crédito em razão da duplicidade de escrituração de documentos fiscais.

Ademais, o Anexo 16.3 demonstra toda a relação dos documentos fiscais associados a este bem, com as informações dos números das notas, datas de emissão, código, descrição dos itens, e valores de ICMS constantes em cada um destes documentos (“ICMS OP”, “ICMS ST”, “ICMS Frete”, “ICMS DA” e “Total ICMS”).

Pela análise da coluna “Total ICMS”, constata-se que os valores incluem o crédito de ICMS de todos os documentos fiscais, inclusive os duplicados. Mais abaixo, neste mesmo Anexo 16.3, constam as apropriações das parcelas dos Registros G125 e G126 do bem, o que deixa evidente a correlação entre duplicações dos valores de ICMS dos documentos fiscais e a apropriação de parcelas em excesso no CIAP. (Grifou-se).

Ressalta o Fisco que o Anexo 16, ao contrário do que sustenta a Impugnante, teve como propósito detalhar de forma específica e individualizada a duplicação de documentos fiscais e o creditamento excessivo referente ao bem em questão. Este anexo integra a planilha de apuração, pois relaciona as parcelas de ICMS apropriadas nos registros fiscais do Contribuinte (Registros G125 e G126 da Escrituração Fiscal Digital).

Por sua vez, os Anexos 13 a 15 foram elaborados com o objetivo de verificar a admissibilidade do crédito de ICMS em relação às demais irregularidades identificadas no Auto de Infração. Dessa forma, tais anexos não se confundem, mas se complementam, contribuindo para a análise do Fisco quanto à admissibilidade dos créditos tributários do CIAP.

Diante do exposto, verifica-se que restou demonstrado pelo Fisco que os valores indicados no Anexo 16 correspondem a créditos de ICMS apropriados a maior (em duplicidade) pelo Contribuinte, bem como, foram individualizados na planilha Anexo 16.2.

**- Aproveitamento de créditos de ICMS vinculados à aquisição de bens/componentes/partes/peças, destinados a outros estabelecimentos de mesma titularidade (irregularidade 1):**

Os itens cujos créditos foram estornados foram destinados a outros estabelecimentos de mesma titularidade, identificados como “Mata do Ribeirão I” (IE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

527073229-15.96), localizado no Município de Prados/MG e “Capoeira Grande V” (IE 493073229.50-60), localizado no Município de Barroso/MG.

Relata o Fisco que, após análise dos arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital (EFD) – Registros do Bloco “G – Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente CIAP”, documentos fiscais e informações prestadas pelo Contribuinte em respostas às intimações, foi realizada, em 05/06/24, uma visita técnica ao estabelecimento do Contribuinte – Fábrica de Cimento localizada do Município de Barroso/MG, bem como ao estabelecimento de mesma titularidade denominado “Mata do Ribeirão I” de IE 527.073229-15.96, localizado no Município de Prados/MG, cuja atividade é a extração de calcário.

No trajeto entre o estabelecimento da Fábrica de Cimento e o estabelecimento de extração mineral “Mata do Ribeirão I”, visualiza-se o estabelecimento de mesma titularidade denominado “Capoeira Grande V” de IE 493.073229.50-60, localizado no Município de Barroso/MG.

Na visita constatou-se:

- no estabelecimento autuado, de IE 059073229.10-63 – Fábrica de Cimento, não consta atividade de extração mineral;
- no estabelecimento de IE 527073229-15.96 – Mata do Ribeirão I, ocorre a extração do calcário e a britagem primária;
- segundo informações do Engenheiro que acompanhou a visita, no estabelecimento de IE 493073229.50-60 – Capoeira Grande V, ocorre a britagem secundária.

Observou-se que o transporte do calcário entre os 3 (três) estabelecimentos citados acima é realizado por meio de correias transportadoras.

Diante disso, a Autuada foi intimada em 12/07/24, a informar o local onde se encontra o bem, a parte/peça aplicada ao bem, considerando a informação prestada no Termo de Intimação anterior, cuja resposta para o local de aplicação foi “mineração”, bem como número e data do documento fiscal de transferência dos itens do estabelecimento Fábrica de Cimento para o estabelecimento de extração mineral.

Os documentos fiscais cujos créditos foram apropriados no CIAP (NFe e CTe) constam como destinatário o estabelecimento de IE 059073229.10-63 – Fábrica de Cimento, porém ficou claramente constatado que os bens/partes/peças não foram aplicados na fábrica de cimento, e sim nos estabelecimentos de extração mineral, ou seja, não estão fisicamente no estabelecimento que apropriou o crédito de ICMS no CIAP.

Concluiu o Fisco que a Impugnante apropriou indevidamente créditos de ICMS que não corresponderam à efetiva entrada dos bens no ativo imobilizado do estabelecimento da CSN CIMENTOS BRASIL S/A de Barroso/MG, de Inscrição Estadual 059073229.10-63.

Por esse motivo, efetuou-se o estorno do crédito de ICMS apropriado no estabelecimento da Fábrica de Cimento referente a aquisição de todos os

bens/partes/peças aplicados/localizadas nos estabelecimentos de extração mineral, conforme informação do próprio Contribuinte em resposta à intimação de 12/07/24 (Anexo 10).

A Impugnante alega que a atividade realizada fora do estabelecimento não se confunde com atividade alheia ao estabelecimento, portanto, mesmo que a atividade ocorra fora do estabelecimento, pode, ainda assim, estar vinculada à atividade fim do estabelecimento, dando direito ao aproveitamento de crédito de ICMS.

Aduz que o fundamento utilizado pelo Fisco seria ilegítimo, sem amparo em qualquer previsão da legislação estadual, e diametralmente contrário ao que prevê a Lei Complementar 87/96.

Sustenta que a Impugnante tem como atividade fim a produção de cimento, atuando durante todo o processo, que se inicia com extração das matérias-primas necessárias à sua fabricação. Portanto, a atividade de extração mineral faz parte da fabricação do cimento e, conseqüentemente, faz parte da atividade fim da Impugnante, sendo, inclusive, uma das etapas mais relevantes da sua linha de produção.

Aduz que, conforme laudo técnico anexo (doc. nº 02), elaborado por empresa especializada, o processo de fabricação do cimento é dividido em seis etapas, sendo a primeira delas justamente a extração do calcário e da argila.

Defende que, em relação a esse fundamento, o argumento principal do Fisco não é que o bem teria sido empregado em atividades alheias ao estabelecimento, mas sim que o bem teria sido empregado em “*outros estabelecimentos de mesma titularidade*”, ou seja, fora do estabelecimento da Impugnante. Portanto, se trataria de critério novo, o qual não teria previsão legal.

Destaca que a mera localização física, embora possa constituir um **indício**, não é suficiente para determinar se o bem é ou não alheio à atividade do estabelecimento. Assim como é possível que bens localizados dentro do estabelecimento prestador sejam empregados fora da atividade fim do estabelecimento, é igualmente possível que bens externos sejam empregados nas atividades fim do estabelecimento.

Por outro lado, aduz o Fisco que resposta à intimação (Anexo 10), a Impugnante informou como sendo a “Mineração Capoeira Grande” e a “Mineração Mata do Ribeirão” os locais onde se encontravam grande parte de tais bens elencados.

Ressalta que a Impugnante não preencheu as informações referentes ao número e à data dos documentos fiscais de transferência de tais bens, o que evidencia a ausência de prova da transferência regular dos ativos.

Pondera o Fisco que “*o que se discute não é a mera utilização do bem fora do estabelecimento para fins de consideração deste como alheio ou não. Inclusive, o Fisco considerou como não sendo alheios diversos equipamentos objetos dessa irregularidade, como por exemplo a perfuratriz e a carregadeira caterpillar, itens presentes no Anexo 13*”.

Aduz que “*o crédito de ICMS não foi admitido pelo fato de tais bens estarem sendo utilizados de forma permanente em outros estabelecimentos, no caso, no*

*estabelecimento da “Mineração Mata do Ribeirão”, de Inscrição Estadual 527.073.229.15-96, o que viola o princípio da autonomia dos estabelecimentos”.*

Dessa maneira, a Impugnante não poderia apropriar-se dos créditos de ICMS do CIAP relacionados a equipamentos que, na prática, são utilizados e integram o ativo imobilizado de outro estabelecimento, uma vez que a este pertence o crédito correspondente aos bens, em razão do princípio da autonomia dos estabelecimentos.

Com razão o Fisco.

Cabe primeiro destacar que a Lei Complementar (LC) nº 87/96 determina no inciso II do § 3º do seu art. 11, a autonomia de cada estabelecimento do mesmo titular, que orienta vários aspectos do imposto, dentre eles, a sujeição passiva em relação a cada fato gerador e a apuração do imposto.

LC nº 87/96

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

§ 3º Para efeito desta Lei Complementar, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias, observado, ainda, o seguinte:

(...)

II - é autônomo cada estabelecimento do mesmo titular.

No mesmo sentido, a Lei Estadual nº 6.763/75 prescreve:

Art. 24. Considera-se autônomo cada estabelecimento produtor, extrator, gerador, inclusive de energia, industrial, comercial e importador ou prestador de serviços de transporte e de comunicação do mesmo contribuinte.

§ 1º Equipara-se ainda, a estabelecimento autônomo:

(...)

d) cada um dos estabelecimentos do mesmo titular.

Na mesma linha o RICMS/02 e o RICMS/23 assim disciplinam:

RICMS/02

Art. 59. Considera-se autônomo:

I - cada estabelecimento do mesmo titular situado em área diversa;

(...)

RICMS/23

Art. 10 - Considera-se autônomo:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - cada estabelecimento do mesmo titular situado em área diversa;

(...)

Dessa forma, o conceito de autonomia dos estabelecimentos aplica-se, principalmente, no tocante à apuração do imposto, que deve ser feita por cada estabelecimento individualmente.

Conforme se verifica da resposta à intimação fiscal (Anexo 4 e 5), a Autuada informa como local de aplicação do bem do ativo imobilizado “mineração”, e, em complemento à essa informação, responde à intimação de 12/07/24 (Anexo 10), como local de aplicação “Mineração Mata Ribeirão” e “Mineração Capoeira Grande”, estabelecimentos de IE 527073229-15.96 e IE 493073229.50-60), respectivamente.

Portanto, não resta dúvidas que os bens adquiridos pela Autuada e contabilizados como ativo imobilizado não foram utilizados em atividades exercidas pelo estabelecimento adquirente, ora autuado.

Ademais, cabe lembrar que a Lei Complementar nº 87/96 a Lei Complementar nº 87/96, ao autorizar o aproveitamento do crédito dos bens do ativo imobilizado, limita a natureza das aquisições capazes de gerar a apropriação. Estão excluídas aquelas mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Na legislação estadual, a vedação ao aproveitamento de crédito, está assim disciplinada na Lei nº 6.763/75, RICMS/02 e no RICMS/23:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento; (grifou-se).

Verifica-se que, no que se refere ao ativo imobilizado, o direito ao crédito se dá em relação àqueles bens que, além de imobilizados, têm por finalidade a utilização efetiva e específica nas atividades operacionais do contribuinte, que, no presente caso, é **a fabricação de cimento**, portanto, os bens imobilizado que são aplicados nas atividades de mineração, a qual não é exercida pelo estabelecimento autuado, **não** gera direito ao crédito do imposto, nos termos do art. 70, inciso XIII do RICMS/02 e do art. 39, inciso III do RICMS/23.

### **- Aproveitamento indevido de créditos de ICMS vinculados à aquisição de bens alheios à atividade do estabelecimento (irregularidades 3 e 5):**

Trata-se do estorno de créditos de ICMS relativos ao aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos à aquisição de bens e componentes de máquinas e equipamentos alheios à atividade do estabelecimento, relacionados nos Anexos 13 e 15 (este último relativo ao lançamento de crédito extemporâneo).



Conforme Relatório Fiscal Complementar, foram estornados os créditos relativos aos bens e componentes utilizados na obra de construção civil, itens destinados a estrutura/sustentação, centro de controle de motores, sala elétrica, subestação elétrica/transformador de energia, equipamentos e ferramentas de manutenção, compressor de ar condicionado, laboratório, material de informática, instrumento de medição, ferramentas diversas, equipamentos de proteção individual - EPI, itens relacionados à lubrificação de equipamentos, itens destinados a controle/legislação ambiental, detector de gases, bomba utilizada no tratamento de água, setor de combustível alternativos (AFR), todos considerados como alheios à atividade do estabelecimento.

Tais bens fazem parte do ativo imobilizado da empresa, entretanto, não fazem jus ao crédito do imposto pelas entradas em razão de se enquadrarem na definição de bens alheios à atividade contida no art. 70, § 3º do RICMS/02 (art. 39, § 3º do RICMS/23), c/c a Instrução Normativa IN DLT/SRE nº 01/98, os quais têm supedâneo no §1º do art. 20 da LC nº 87/96.

A Impugnante alega que o aproveitamento do crédito seria absolutamente legítimo, uma vez que 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.

No intuito de corroborar seus argumentos, a Impugnante apresenta laudos técnicos que foram elaborados em análise dos produtos utilizados nas plantas das filiais de Pedro Leopoldo e Arcos/MG (também fabricantes de cimento), que entende demonstrar de forma específica a aplicação de alguns bens autuados dentro de seu processo produtivo (doc. nº 01 e 02).

Aduz 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.

Discorre sobre as etapas de produção do cimento e aduz que as correias transportadoras são bens utilizados para transportar o material entre as diversas fases de produção (inclusive o calcário e a argila, que são as matérias-primas básicas para produção de cimento), sendo essencial para a consecução de seu processo produtivo, portanto, não poderia ser considerada como sendo “bem alheio” à atividade do estabelecimento, de modo a justificar a glosa dos créditos.

Aduz a Impugnante que este seria apenas um exemplo dentre os bens 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.

Ressalta que os materiais adquiridos pela ora Impugnante constituem maquinário essencial para o funcionamento de sua linha produtiva, não havendo 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, etc. – mas tão somente bens imprescindíveis para o desenvolvimento da atividade da Impugnante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cita o Acórdão nº 23.582/20/1ª, deste Conselho de Contribuintes, dizendo que ao se debruçar sobre questão semelhante, o CCMG possibilitou o creditamento do ICMS por conta da aquisição de amostrador, bem utilizado para o controle de qualidade da matéria-prima do cimento.

Entretanto, tais argumentos não merecem prosperar.

As aquisições de bens destinados ao ativo permanente ensejam direito ao crédito de ICMS, desde que atendidas as condições estabelecidas na legislação tributária, especialmente as contidas nos §§ 3º e 5º do art. 66 do RICMS/02 (correspondente ao art. 31, §§ 1º e 2º do RICMS/23). Confira-se:

### 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:

(...)

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:

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

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitida a apropriação de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

(...)

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

I - ser de propriedade do contribuinte;

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescência;

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

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

### RICMS/23

Art. 31 - 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:

(...)

III - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 1º a 10;

§ 1º - 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:

(...)

§ 2º - 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 doze meses;

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

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

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

(Grifos acrescidos)

Depreende-se dos dispositivos legais supratranscritos que, só será abatido sob a forma de crédito do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, o valor do ICMS correspondente à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento, devendo o bem satisfazer, de forma cumulativa, os requisitos: a) ser de propriedade do contribuinte; b) ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte; c) ter vida útil superior a 12 (doze) meses; d) a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento; e) não integrar o produto final, exceto se de forma residual, e f) ser contabilizado como ativo imobilizado.

Frise-se que tais condições são cumulativas, não basta atender qualquer uma delas isoladamente, ou apenas algumas. A norma é taxativa no sentido de que todos os requisitos devem ser cumpridos, para fazer jus ao aproveitamento do crédito.

Nesse sentido, o art. 70, inciso XIII e § 3º, do RICMS/02 (art. 39, inciso XII e § 3º do RICMS/23) também veda o aproveitamento de créditos do imposto vinculados à entrada de bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. Confira-se:

### RICMS/02

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.

### RICMS/23

Art. 39 - Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

XII - 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. (...) Grifos acrescidos.

Esclareça-se que os bens classificados como “bens alheios” fazem parte do ativo imobilizado da empresa, entretanto, não faz jus ao crédito do imposto pelas entradas em razão de se enquadrarem na definição de bens alheios à atividade contida no art. 70, § 3º do RICMS/02 (art. 39, § 3º do RICMS/23) conjugado a Instrução Normativa IN DLT/SRE nº 01/98.

A Instrução Normativa IN DLT/SRE nº 01/98, deixa claro o alcance do conceito de bens alheios à atividade do estabelecimento:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - os veículos de transporte pessoal;

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

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

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

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

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

Verifica-se que o dispositivo supra, em consonância com o § 3º do art. 70 do RICMS/02, considera alheios à atividade do estabelecimento os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que vise aumentar a produtividade da empresa, aqueles que não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, bem como as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

Portanto, no que se refere ao ativo imobilizado, o direito ao crédito se dá em relação àqueles bens que, além de imobilizados, têm por finalidade a utilização efetiva e específica na atividade relacionada à tributação do ICMS (vinculação à produção industrial), o mesmo acontecendo com as partes e peças, quando equiparadas a bens do ativo, ou seja, todo bem do imobilizado que não tenha participação intrínseca no processo produtivo é considerado alheio à atividade do estabelecimento e, por consequência, não gera direito ao crédito do imposto, nos termos do art. 70, inciso XIII do RICMS/02 (art. 39, inciso XII do RICMS/23).

Cumprе ressaltar que não é a essencialidade de determinado bem para a consecução da atividade econômica do contribuinte que determina a condição de bens do ativo passíveis de apropriação do respectivo crédito, condição essa que se encontra subordinada ao disposto no art. 66 do RICMS/02 (art. 31 do RICMS/23) c/c a Instrução Normativa nº 01/98.

A Impugnante apresenta laudo técnico de outro estabelecimento, o qual apresenta o processo de produção de cimento daquele estabelecimento como sendo composto pelas etapas de: Extração; Britagem de Calcário e Argila;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Classificação/Homogeneização; Moinho de Cru; Forno de Clínquer; e Moagem de Cimento.

De pronto cabe destacar que, conforme constatado pelo Fisco, mediante visita ao estabelecimento autuado, os processos de extração mineral e de beneficiamento primário e secundário não são realizados pelo estabelecimento autuado, mas sim em outros estabelecimentos da CSN, quais sejam: Mata do Ribeirão I, no qual ocorre a extração do calcário e a britagem primária; e Capoeira Grande V, onde ocorre a britagem secundária.

No tocante ao exemplo citado pela Impugnante “**correia transportadora**”, a qual alega ser responsável por transportar o material entre as diversas fases de produção (inclusive o calcário e a argila, que são as matérias-primas básicas para produção de cimento), responde o Fisco que não houve estorno de créditos de ICMS relativos às entradas de tal bem. Na verdade, houve estorno de créditos de ICMS relativos às entradas de parte/peças empregadas no equipamento “correia transportadora”, os quais são materiais para substituição (manutenção preventiva ou corretiva), a fim de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem. Assim, estes itens foram considerados como sendo parte/peça (irregularidades “4” e “6”), e não alheios.

O mesmo ocorreu com o “Forno Clínquer”, o qual a Impugnante alega que o Fisco considerou com bem alheio à atividade do estabelecimento. Também nesse caso, foram estornados os créditos relativos às partes/peças de manutenção, como demonstrado na planilha Anexo 13.

No tocante ao Acórdão nº 23.582/20/1ª do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CCMG, citado pela Impugnante, cuja decisão admitiu o crédito do ICMS relativo ao item “amostrador”, bem utilizado para o controle de qualidade da matéria-prima empregada na fabricação do cimento, como informado pela Impugnante, observa o Fisco que também no presente trabalho foram admitidos os créditos de ICMS para os bens responsáveis pelo controle de qualidade do cimento. Cita exemplos às págs. 33 da Manifestação Fiscal, retirados dos Anexos 13 e 15 do Auto de Infração, os itens, cuja análise do Fisco conclui serem utilizado no “controle de qualidade”, sendo admitidos os créditos do ICMS relativos às suas entradas.

Verifica-se que a Impugnante não apresentou nenhum bem relacionado ao controle de qualidade que teve seus créditos estornados.

Ressalte-se que o Fisco não admitiu créditos referentes a alguns itens que, embora o Contribuinte tenha se referido que possuem descrição ou função de “amostrador” ou “processador de amostras”, os quais entendeu que não são responsáveis diretamente pelo controle de qualidade do cimento. Cita-se, por exemplo, bens utilizados de forma genérica no laboratório, como é o caso do item “FIBRA OPTICA” ou bens considerados parte/peça (irregularidades 4 e 6), como o item “CONJUNTO ELEMENTO AQUECEDOR CX/4PC”.

Da análise das planilhas anexas aos autos, filtrando-se a irregularidade 3 (Anexo 13) e a irregularidade 5 (Anexo 15), têm-se que foram estornados os créditos relativos aos bens relacionados aos seguintes grupos, dentre outros:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Subestação elétrica, utilizados para distribuição de energia elétrica: transformador, *cable duc*, unidade de controle, transformador para ventilador;
- Partes do transformador de energia: Trafo isolador;
- Transporte de equipamentos: CT-es;
- Equipamento de solda: *air jet*, caixa de exaustor, retificador de solda;
- equipamentos de manutenção/medição: analisador de gases, câmera infra vermelho, detector gases, etc.,;
- Ferramenta/manutenção: esmerilhadeira, caixa com ferramentas, chave de impacto, etc.,;
- partes e peças para manutenção: talha elétrica;
- EPI: cinto de segurança;
- Item destinado a controle/legislação ambiental: ventilador e manga aplicados no Filtro de Mangas;
- Obras de construção civil: chapas para construção duto;
- Item destinado à estrutura: Vergalhão, cantoneira eletroduto, etc.,;
- Equipamento para preparo de amostras de combustíveis alternativos (AFR): motor e moinho de facas;
- Material de informática: monitor, nobreak, projetor, dentre outros;
- Material elétrico manutenção: painel remoto;
- partes e peças do ar-condicionado.

Como se vê, os itens acima relacionados são aplicados em atividades de construção civil, infraestrutura, controle ambiental, segurança, manutenção de equipamentos, distribuição energia elétrica, materiais de manutenção e de informática, claramente atividades de apoio, ou seja, não são aplicados diretamente na atividade-fim.

Portanto, tais bens não fazem *jus* ao crédito de ICMS visto que aplicados em atividades alheias à atividade do estabelecimento, conforme Instrução Normativa nº 01/98, inciso II, alínea “c” (não utilizados na área de produção industrial, qual seja a produção do cimento), ou ainda, destinados à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento (inciso III).

No tocante à “Correia transportadora” (equipamento principal) descrito no Laudo Técnico como “Aplicação: Transportadores de correia do calcário, argila, farinha, cimento e combustíveis”, cabe destacar que os créditos estornados se referem a partes e peças deste equipamento, sendo necessária a comprovação de que a substituição destas resulta em aumento da vida útil do equipamento, por prazo superior a 12 (doze) meses, o que será tratado em seguida.

**- Aproveitamento indevido de créditos de ICMS vinculados à aquisição de material de uso e consumo (irregularidades 4 e 6):**

Trata-se do estorno de créditos de ICMS relativos à aquisição componentes/partes e peças de máquinas e equipamentos destinados a uso e consumo do estabelecimento, uma vez que não se enquadram no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, inciso I, do RICMS/02 e art. 31, § 3º, inciso I do RICMS/23, e/ou foram utilizados para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem, nos termos do § 13 do art. 66 do RICMS/02 e § 6º do art. 31 do RICMS/23, relacionados nos Anexos 13, 14 e 15 (este último relativo ao lançamento de crédito extemporâneo).

Conforme Relatório Fiscal Complementar, os bens/componentes/partes e peças destinados à manutenções diversas estão sendo considerados como uso ou consumo do estabelecimento, 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.

Alega a Impugnante que, em relação a esses bens, 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, (art. 31, § 3º, inciso I do RICMS/23). E que tal conclusão é absolutamente arbitrária.

Cita como exemplo o item “inversor de frequência do moinho” que foi objeto de análise pelo laudo técnico anexo (doc. nº 02), dizendo que o “*inversor se acopla ao moinho. Todavia, não é porque se acopla a um outro bem do ativo imobilizado que perde sua natureza de ativo imobilizado. O equipamento tem vida útil estimada superior a um ano e função própria e individualizada na produção do cimento*”.

Portanto, entende que não poderia ser descaracterizado como ativo imobilizado, porque preenche todos os requisitos previstos no art. 66, § 5º do RICMS/02.

Sustenta que, se os bens foram classificados como pertencentes ao ativo imobilizado pela empresa, não pode o fiscal desconsiderar a natureza dos bens, simplesmente sob a afirmação de que não se enquadram no conceito de ativo imobilizado previsto no art. 66, § 6º, inciso I do RICMS/02 (art. 31, § 3º, inciso I do RICMS/23).

Por outro lado, afirma o Fisco que “*em nenhum momento, o Fisco desconsiderou os registros contábeis ou declarou equivocada a contabilização das partes/peças como alegado pela Defesa. É imprescindível ressaltar que, em nenhum trecho dos autos, há evidência de que o Fisco tenha rejeitado ou imputado à Impugnante a não observância do segundo requisito disposto no § 6º do art. 66 do RICMS/02, ou seja, que as partes e peças não foram registradas como ativo imobilizado. A Autuada deve cumprir rigorosamente todos os requisitos legais para a apropriação do crédito do ICMS, incluindo a comprovação de que a substituição das*



*partes e peças resultou em um aumento da vida útil do bem por um período superior a 12 meses, conforme previsto no momento da aquisição ou do recebimento”*

Em sede Manifestação Fiscal, o Fisco faz as seguintes considerações sobre o bem “inversor” citado pela Autuada e sobre os demais itens relacionados à irregularidade 4 e 6 do Auto de Infração:

A Fiscalização realizou uma análise detalhada de item a item, juntamente com as informações prestadas pelo Contribuinte, conforme se constata pelos Anexos 13 a 15 – Análise do Fisco quanto à admissibilidade do crédito aproveitado no CIAP. Em relação ao equipamento “inversor” citado pela Autuada, resta comprovado que o item em questão é uma parte/peça, não ensejando direito a crédito de ICMS, uma vez que não houve comprovação do aumento da vida útil do bem em que o inversor foi aplicado por um período superior a 12 meses:

(...)

A despeito da falta de informações preenchidas pelo Contribuinte no Anexo 13, o Fisco realizou uma análise em conjunto, considerando os dados de todos os anexos preenchidos e também os documentos fiscais informados.

Ressalta-se que em momento algum esta Fiscalização deixou de considerar tal bem como pertencente ao ativo imobilizado, como alega a Impugnante. Na realidade, como o próprio Contribuinte informou no laudo, o inversor é considerado um “Ativo filho”, sendo a “DESCRIÇÃO COMPLETA DO EQUIP. / MÁQ. APLICADA” informada na planilha de intimação como: “Alimentador de correia”. Tais dados preenchidos pela própria Autuada corroboram a análise do Fisco, ou seja, de que o referido item se trata apenas da substituição de uma parte/peça de um bem principal.

Tal situação só ensejaria direito a crédito de ICMS caso todos os requisitos previstos na legislação tributária fossem cumpridos, como, por exemplo, o aumento da vida útil do bem principal por um período superior a 12 meses, informação esta não comprovada pelo Contribuinte.

Dando prosseguimento, verifica-se que todos os componentes/partes/peças objetos dessa irregularidade foram aplicados na manutenção de máquinas/equipamentos, não fazendo jus ao direito à apropriação do respectivo crédito de ICMS, estando, portanto, correto o estorno de crédito de ICMS feito por essa Fiscalização. Importante ressaltar que não ficou

comprovado o aumento da vida útil dos bens em que foram aplicadas as partes/peças.

O que se discute não é a vida útil das partes/peças adquiridas e contabilizadas como ativo imobilizado, mas, sim, se a aplicação das partes/peças adquiridas resultou em aumento da vida útil do bem em que foram aplicadas por período superior a 12 meses. (Grifou-se).

Com razão o Fisco.

Conforme se verifica do Relatório Fiscal Complementar, os itens relacionados nas irregularidades 4 e 6 do Auto de Infração tiveram seus créditos estornados por se tratarem de partes e peças de máquinas e equipamentos, os quais não se enquadram no conceito de imobilizado a que se refere o disposto no art. 66, § 6º, inciso I, do RICMS/02 e/ou foram utilizados para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem, nos termos do § 13 do art. 66 c/c § 6º do RICMS/02 e do art. 31, § 3º do RICMS/23.

O fato do bem (parte/peça de equipamento) ter sido contabilizado como ativo imobilizado não é suficiente para ensejar o direito ao crédito de ICMS

Conforme o § 6º do art. 66 do RICMS/02 (correspondente ao § 3º do art. 31 do RICMS/23), somente será admitido o crédito relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens destinados ao ativo imobilizado quando essas partes e peças, aplicadas em um bem principal, resulte em aumento da vida útil desse bem. Confira-se:

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:

(...)

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;

(...)

§ 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.

(...)

RICMS/23

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 31 (...)

§ 3º - Será admitido o crédito, na forma do § 1º, relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens a que se refere o § 2º, 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 doze meses;

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

(...)(Grifos acrescidos).

Reitere-se que o 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.

A rigor, a manutenção dos equipamentos garante o seu funcionamento, mas não uma renovação do prazo estipulado pela legislação federal para a depreciação dos bens. Como exemplo, pode-se destacar que a simples substituição de uma válvula de um equipamento, no quinto ano de produção, não autoriza a convicção de que o equipamento ganhará uma nova vida útil, por mais doze meses.

A manutenção que autoriza o crédito de partes e peças é aquela em que se recupera o equipamento, com substituição de várias partes e peças simultaneamente, sendo capaz de proporcionar um novo tempo de atuação para o bem.

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*:

### ACÓRDÃO Nº 20.182/11/1ª

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

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

Tal comprovação não requer a realização de prova pericial, pois tal fato (aumento da vida útil de bem do imobilizado) deve constar na própria escrita contábil da empresa, nos termos da legislação própria que rege a matéria. Assim, tratando-se de partes e peças de um bem principal, caberia à Impugnante comprovar que a sua substituição não seria decorrente de meros reparos, reposições ou manutenções, mas

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sim de uma reforma que autorizasse afirmar que o bem foi renovado, com aumento da vida útil por prazo superior a 12 (doze) meses, tudo devidamente demonstrado e contabilizado nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade, prova esta não produzida nos autos.

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

Decreto nº 9.580/18

(22/11/18)

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

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

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

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

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

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

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

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

Registre-se que o Fisco encaminhou Termo de Intimação (págs. 33/40 e-PTA) para o Contribuinte apresentar os registros contábeis, nos termos das Normas Brasileiras de Contabilização, e em especial as informações constantes dos incisos I a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV do § 2º, do art. 354 do RIR/18 (Decreto Federal nº 9.580/18), para os itens relacionados na referida intimação.

Entretanto, a Impugnante não conseguiu demonstrar/comprovar os registros contábeis como estabelece o RIR/18. Nota-se que o Termo de Intimação Contabilização requer exatamente a apresentação dos registros contábeis nos termos do art. 354 do RIR/18.

Conforme destacado pelo Fisco, examinando-se de forma detalhada os arquivos apresentados em resposta ao Termo de Intimação acima mencionado (Anexo 8 e itens 23, 25, 27, 28, 29, 57, 58, 60, 61, 63, 65, 69 e 71), constatou-se que foram apresentados somente os registros contábeis das partes/peças, sem, contudo, apresentar a contabilização nos termos do art. 354 do RIR/18 que comprovaria o aumento da vida útil do bem por mais de 12 meses, após a aplicação das peças em questão.

Caberia à Impugnante comprovar que a substituição não decorre 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 essa não apresentada pela Autuada.

No caso em discussão, as partes e peças objeto da presente autuação são destinadas à reposição ou a manutenções diversas, motivo pelo qual se enquadram na regra estabelecida no § 13 do art. 66 do RICMS/02 (§ 6º do art. 31 do RICMS/23), não gerando, pois, direito a créditos do ICMS.

### RICMS/02

#### Art. 66 (...)

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

### RICMS/23

#### Art. 31 (...)

§ 6º - 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 § 5º e utilizada para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem.

(Grifou-se).

Noutra toada, defende a Impugnante 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 imobilizados, fato é que, sendo utilizados na linha central de produção de cimento, então, deveriam ser considerados produtos intermediários, também dando ensejo ao crédito.

Aduz que a divergência na classificação dos bens não seria suficiente para legitimar a glosa do crédito.

Sustenta 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 participarem de determinada prestação de serviço que não seja tributada pelo ICMS.

Aduz que, no mesmo sentido foi estabelecido no art. 31 da Lei n.º 6.763/75, as hipóteses em que o aproveitamento de créditos de ICMS é vedado.

Destaca que o RICMS/02 traça limites mais estreitos em relação ao aproveitamento de crédito, o qual, por meio do inciso V, do art. 66, trata de três categorias que poderão gerar crédito de ICMS: (i) matéria-prima, (ii) material de embalagem e (iii) produto intermediário.

Defende que “*ainda que o Fisco desconsidere a 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 aproveitado pela Impugnante*”.

Destaca que a Instrução Normativa SLT nº 01/2001, 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.

Aduz que 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. E no que toca às partes, peças e componentes de máquinas, o **inciso 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.

Conclui que, 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.

Entretanto, não se pode acatar tal argumento.

O art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 (correspondente ao art. 31, inciso I, alínea “b” do RICMS/23) permite o aproveitamento de créditos de ICMS relativos a produtos intermediários, assim entendidos aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

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:

[...]

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;

RICMS/23

Art. 31 - 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:

I - à 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 do RICMS/02 (alínea “b”, inciso I do art. 31 do RICMS/23) faz alusão ao termo “consumidos” não está fazendo menção a bens com as características de “materiais de uso e consumo”, sob pena de absoluta contradição.

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

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (Grifou-se).

Contudo, o inciso V da Instrução Normativa em apreço, **vigente até 31/03/17**, citado pela Impugnante, definia também como produtos intermediários as partes e peças que, mais que meros componentes de máquinas, aparelhos ou equipamentos, desenvolvessem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto em elaboração, 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.

Não é esse, entretanto, o caso dos autos, pois as mercadorias objeto da presente autuação são partes e peças de reposição/manutenção, não se enquadrando, pois, no conceito de produtos intermediários, tanto é que a própria Impugnante não as classificou como tal, pois apropriou os créditos a elas relativos, como se integrantes do imobilizado fossem, mediante lançamentos contidos no documento Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente (CIAP), inerentes ao período de autuado.

No tocante à 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 (IN) SUTRI nº 04/2014 em vigor dispõe para fins de definição de produto intermediário em processo produtivo de extração mineral:

Instrução Normativa - SUTRI nº 04/14.

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.”

Como já exposto, a atividade da empresa autuada é a fabricação de cimento, sendo responsáveis pela extração e beneficiamento outros estabelecimentos da CSN.

Ressalta o Fisco que 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.

A essencialidade da mercadoria para a consecução da atividade econômica do contribuinte não determina a condição de produto intermediário para fins de direito à apropriação de crédito como previsto no art. 66 do RICMS/02 e art. 31 do RICMS/23, c/c a Instrução Normativa SLT nº 01/86. A essencialidade ou imprescindibilidade explica a utilização dos produtos, mas não a desclassificação dos produtos autuados como de uso e consumo.

Assim sendo, os bens objeto da presente autuação (irregularidade 4 e 6) não geram direito a créditos do ICMS, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02 (art. 39, inciso III do RICMS/23), uma vez que caracterizados como materiais de uso e consumo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### 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;

### RICMS/23

Art. 39 - 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;

(Grifou-se).

Cabe destacar que o documento acostado à defesa, denominado “Relatório Técnico Contábil Auto de Infração 01.001207261-63 Glosa de ICMS – Arcos – MG” (doc. nº 02), se refere à autuação lavrada em face de outro estabelecimento da CSN, o qual já julgado foi neste Conselho de Contribuintes, conforme Acórdão nº 22.549/21/2ª (parcialmente procedente). Confira-se:

### ACÓRDÃO Nº 22.549/21/2ª

PTA/AI: 01.001207261-63

IMPUGNAÇÃO: 40.010148001-28

IMPUGNANTE: COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL

IE: 042014526.04-05

### EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO 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.

Constata-se que a decisão do acórdão em questão julgou pela correção do estorno do crédito de todos os bens/partes/peças realizados pelo Fisco, à exceção das exigências relativas aos itens “Titulador Potenciométrico”, “Dispositivo Thermo Fischer” e “Fonte Thermo Scientific CF252”.

Consta da referida decisão que *“deve-se excluir das exigências relacionadas ao “titulador potenciométrico”, 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”*.

Cabe mais uma vez destacar que, no caso em discussão, o Fisco não estornou créditos de ICMS relativos aos bens responsáveis pelo controle de qualidade.

Diante do exposto, não merece reparo o trabalho fiscal.

Corretas as exigências fiscais constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e da Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante alega que foi aplicada dupla penalidade, cumulando a multa isolada e a multa de revalidação, isso porque *“a multa isolada aplicada no caso é genérica, sendo devida no caso de recolhimento a menor (no patamar de 50% do montante de imposto não recolhido). No entanto, há regra específica para o caso da Impugnante, que é a multa de revalidação, também no valor de 50% do crédito indevidamente apropriado. Por óbvio, se há glosa de crédito, haverá eventual recolhimento a menor, e isso jamais poderia justificar a cumulação de ambas as multas – verdadeiro bis in idem que o Direito não admite”*.

No entanto, analisando-se a legislação que rege a matéria, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

Dispõe o art. 53 da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

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

(...)

A Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória (aproveitamento indevido de crédito de ICMS), em conformidade com o disposto no inciso IV do art. 53 da Lei nº 6.763/75, acima transcrito. Veja-se:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, 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;

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI, da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 1ª 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 procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Victor Mendonça Sposito e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. André Sales Moreira. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Leonardo Augusto Rodrigues Borges (Revisor) e Gislana da Silva Carlos.

**Sala das Sessões, 18 de fevereiro de 2025.**

**Shirley Alexandra Ferreira**  
**Relatora**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente**