

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.632/15/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000213580-34
Impugnação: 40.010136424-05
Impugnante: Vale Manganês S.A
IE: 056123280.04-58
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO/BENS ALHEIOS. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de aquisição de materiais de uso e consumo, de mercadorias e serviços alheios à atividade do estabelecimento, contrariando o disposto no art. 70, incisos III, IV e XIII do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multas de Revalidação e Isolada capituladas respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, sendo a multa isolada majorada pela reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do citado diploma legal. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Entretanto, devem ser excluídos ainda, os créditos das notas fiscais que não foram apropriados e os que foram apropriados em valores inferiores aos exigidos pela Fiscalização.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2013, relativos a aquisições (e respectivos serviços de transporte) de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento.

As exigências referem-se ao ICMS devido, apurado mediante recomposição da conta gráfica, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento), em relação aos fatos ocorridos no período de 01/09/10 a 31/07/11, e em 100% (cem por cento), a partir de 01/08/11, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do citado diploma legal, face à constatação de reincidência.

Inconformada com as exigências, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 244/255, requerendo, ao final, que seja julgado improcedente o lançamento.

Acatando parcialmente as razões da defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos dos demonstrativos de fls. 394/558, excluindo as exigências relativas aos documentos fiscais cujos créditos não foram apropriados pela Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Regulamente cientificada, a Autuada adita sua Impugnação às fls. 568/569, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 572/582.

Do Parecer da Assessoria do CCMG

A Assessoria do CCMG, em parecer de fls. 589/609, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e pela rejeição da prefacial arguida. No mérito, opina-se pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação efetuada pela Fiscalização às fls. 394/558, excluindo-se deste as seguintes exigências: **(i)** a totalidade relativa às notas fiscais cujos créditos não foram apropriados; **(ii)** a parte excedente do estorno relativo às notas fiscais cujos créditos foram apropriados em valores inferiores aos apontados pelo Fisco.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CCMG decorreu do disposto no inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335, de 22 de junho de 2011.

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 alterações de estilo.

1. Da Preliminar

Do Requerimento de Prova Pericial:

A Impugnante requer a realização de prova pericial, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados à fl. 252, com o objetivo de demonstrar a legitimidade dos créditos por ela apropriados.

No entanto, a perícia requerida afigura-se desnecessária, especialmente após a retificação do crédito tributário efetuada pelo Fisco, uma vez que as informações contidas nos autos são suficientes para o deslinde da matéria.

Portanto, indefere-se a prova requerida, com fundamento no art. 142, § 1º, II, “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos de Minas Gerais (RPTA), aprovado pelo 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

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2013, relativos a aquisições (e respectivos serviços de transporte) de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento.

As exigências referem-se ao ICMS devido, apurado mediante recomposição da conta gráfica, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, esta última majorada em 50% (cinquenta por cento), em relação aos fatos ocorridos no período de 01/09/10 a 31/07/11, e em 100% (cem por cento), a partir de 01/08/11, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do citado diploma legal, face à constatação de reincidência.

O crédito tributário exigido, após a retificação promovida pela Fiscalização, está demonstrado às fls. 554/556.

A retificação do crédito tributário, que teve origem na constatação de que haviam sido glosados créditos não apropriados pela Impugnante, foi assim esclarecida pela Fiscalização:

Manifestação Fiscal (fls. 574/576)

“... a) Da preliminar de glosa indevida de valores de crédito não apropriados.

Aduz o contribuinte em suas alegações que o trabalho fiscal presumiu apropriação de créditos que sequer ocorreu, uma vez que se baseou em relatório gerencial que informa indistintamente todas as entradas em seu estabelecimento, sendo que os valores lançados no campo “VLICMS” neste relatório são valores do imposto incidente na operação e não necessariamente valores apropriados pelo contribuinte.

Informa ainda que os valores efetivamente tomados como crédito pelo contribuinte não guardam qualquer correspondência com os valores de ICMS informados no referido relatório gerencial e que a fiscalização imputou à impugnante o aproveitamento de valores de crédito sem sequer analisar os registros contábeis, negligenciando a Escrituração Fiscal Digital – EFD (SPED Fiscal) que continha todos os registros e sempre esteve à disposição da Fiscalização.

Apenas como contraponto às alegações do contribuinte que quer imputar uma atitude negligente à ação fiscal levada a efeito no estabelecimento do contribuinte, reportamo-nos à fl.3 do PTA onde está o Termo de Intimação Fiscal através do qual se fez a solicitação de informações ao contribuinte. No segundo item solicitado na intimação pode-se ler:

‘Demonstrativo com os valores das entradas de mercadorias e serviços **que propiciaram a apropriação de créditos de ICMS**, no período de janeiro/08 a setembro/2011, nos estabelecimentos de Barbacena – IE 056.123280.04.58 e de Ouro Preto – IE 461.123280.01.02.’ (grifo nosso)

Como se pode ver a requisição feita não foi dirigida a este ou aquele relatório gerencial produzido pelo contribuinte. Solicitou-se a relação de entradas de mercadorias que ensejaram a apropriação de créditos no período considerado. A solicitação feita dessa forma abria, inclusive, a possibilidade de haver ajustes na Escrituração Fiscal no sentido de se prestar uma informação mais precisa. De fato poderia a Fiscalização ter se baseado nas informações prestadas na Escrituração Fiscal Digital, porém presumiu que uma informação mais específica e dirigida para o trabalho que se desenvolvia ofereceria maior precisão e segurança. No entanto a informação prestada, por falta de uma leitura mais cuidadosa da solicitação nos dois estabelecimentos do contribuinte, estava equivocada. Então a ação fiscal se baseou numa informação incorreta prestada pelo contribuinte e não numa atitude negligente da Fiscalização.

Feitas estas considerações, observa-se que, **de fato, ocorreu a glosa indevida de valores que não foram apropriados como crédito em função de informação equivocada prestada pelo contribuinte.** Como no processo tributário administrativo busca-se a verdade material (do ponto de vista processual - verdade formal - a ação reputa-se correta, vez que se baseia em declaração do contribuinte) **acolhemos as ponderações do contribuinte no sentido de excluir da exigência fiscal,** com o acompanhamento do contribuinte, os valores informados a título de “VLICMS” no Anexo 2 e que não foram apropriados como crédito de ICMS por entradas no estabelecimento do contribuinte. **Tal exclusão foi feita eliminando-se da relação de notas fiscais de entradas as operações cujos CFOP não propiciaram apropriação de créditos conforme alegações e demonstração do contribuinte,** ou seja, foram excluídas entradas por grupo de CFOP que não gera direito a crédito segundo critérios do contribuinte. Nos grupos de CFOP em cujas operações houve apropriação de créditos foram segregadas aquelas que se referiam a materiais de uso e consumo e ativos não operacionais, segundo a legislação vigente e procedemos ao estorno de crédito com recomposição da conta gráfica. Desta feita,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cotejamos cada operação com os lançamentos no Registro de Entradas constante da Escrituração Fiscal Digital – EFD, apresentada pelo contribuinte. Nos lançamentos da EFD pode-se verificar que para as operações evidenciadas nas notas fiscais relacionadas no doc. 01, fl. 570, ocorreu a apropriação de créditos. Então não procede o alegado nos itens 3 e 4 da fl.569, que se baseiam em relatório gerencial, fato duramente criticado na impugnação, e não na EFD apresentada pelo do contribuinte.

Por conseguinte **foram alterados os valores de “Crédito Estornado” no Anexo 1, recomposição de conta gráfica, bem como retificados os valores de ICMS, MR e MI mostrados no Demonstrativo Mensal do Crédito Tributário, parte integrante do relatório fiscal, considerando tão somente itens classificados como de uso e consumo e ativos não operacionais cujos créditos foram apropriados conforme se verifica do registro de entradas da EFD do contribuinte.** Dessa forma foi reformulada a exigência fiscal com a emissão de um novo Demonstrativo do Crédito Tributário, reabrindo-se os prazos para as considerações e análises do contribuinte, que acompanhará todas as modificações que serão efetuadas na autuação fiscal...”

Os produtos REMANESCENTES objeto da autuação estão relacionados no **“Anexo 2 (Modificado)”** (fls. 401/552) e na mídia eletrônica (CD/DVD) acostada à fl. 395.

Os produtos remanescentes são aqueles expressamente indicados nas colunas “Descrição”, “Aplicação” e “Função”, ou seja, os itens de documentos fiscais que tiveram a glosa de créditos cancelada pelo Fisco são aqueles vinculados às colunas em questão que se encontram sem preenchimento, conforme exemplos abaixo:

MÊS/ANO	ESPÉCIE	NÚMERO	EMITENTE	DESCRIÇÃO	VL_ICMS	APLICAÇÃO	FUNÇÃO	FL. AUTOS	OBSERVAÇÃO
jan-10	CTRC	154.308	TRANSPORTES DELLA VOLPE S.A.					401	GLOSA CANCELADA
jan-10	CTRC	157.936	TRANSPORTES DELLA VOLPE S.A.					401	GLOSA CANCELADA
jan-10	NF-E	2.026	ROFFER COMÉRCIO DE PARAFUSOS LTDA					401	GLOSA CANCELADA
jan-10	NF-E	8.046	FASAL S.A. COMÉRCIO E INDÚSTRIA					401	GLOSA CANCELADA
jan-10	NF	22.641	SP EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO	CAPA ALUMINIZADA MANGA LONGA EG	602,69	ÁREA DE VAZAMENTO DOS FORNOS	EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL	401	EXIGÊNCIAS MANTIDAS
jan-10	NF	23.584	SP EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO	LUVA DE RASPA C/R C/L 20CM	13,13	ÁREA PRODUTIVA	EQUIPAMENTO DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL	403	EXIGÊNCIAS MANTIDAS
abr-10	NF-E	28.884	GEDAU COMERCIAL DE AÇOS S.A.	CHAPA LISA EM BOBINA AÇO SAE 1010/1020	12820,8	FORNOS	MONTAGEM/MANUTENÇÃO ELETROMECÂNICA	408	EXIGÊNCIAS MANTIDAS
abr-10	NF-E	52.560	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS	OXIGÊNIO CIL GRANEL; OXIG IND LÍQUIDO	202,97	FORNOS	MANUTENÇÕES	408	EXIGÊNCIAS MANTIDAS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, para qualquer produto, a motivação da glosa do crédito sobressai da análise das informações contidas nas colunas “Descrição”, “Aplicação” e “Função” da planilha relativa ao Anexo 2 do AI e da legislação que rege a matéria.

Da análise do referido Anexo, verifica-se que os produtos classificados como materiais de uso e consumo ou como mercadorias/serviços alheios à atividade do estabelecimento são os seguintes (fls. 401/552):

→ **Equipamentos de Proteção Individual (EPI):** “Capa Aluminizada Manga Longa EG”, “Capa Aluminizada Manga Longa G”, “Capa Aluminizada Manga Longa GG”, “Capa de Segurança Alum Alf TIGER® Tam M”, “Luva de Raspa C/R C/L 20CM”, “Tênis PU BI NOBUCK”, “Tênis PU BI VAQ” e “Filtro para Riscos Químicos”.

→ **Produtos Utilizados em LABORATÓRIO QUÍMICO e em ESCRITÓRIO:** “Dell Mouse Óptico”, “Sistema Operacional Windows 7”, “Software”, “Teclado”, “Marcador de Quadro Branco”, “Microcomputador”, “Monitor Dell” e “Multifuncional”.

→ **LUBRIFICANTES:** “Óleo Lubrif. Hidráulico Sistemas Hifraul.” e “Óleo Lub. Petrobras Marbrax TR 32”.

→ **PRODUTOS/PARTES E PEÇAS DE MANUTENÇÃO:** “OXIGÊNIO Cil. Granel”, “Acetileno Cil 9KG IND” (solda/oxicorte), “Comutador” (manutenção elétrica), “Chapa Lisa em Bobina Aço SAE 1010/1020”, “Chapa Lisa Aço SAE 1020, 1,20 MM X 1000”, “Chapa Lisa Aço SAE 1020, 1/2 POL X 1200” e “Chapas Aço A36 2mm x 1200mm x 952mm” (manutenção mecânica).

→ **Montagem de SISTEMA DE DESPOEIRAMENTO:** “Sist. Despoeiramento da Brit de Escória”.

→ **SERVIÇOS DE TRANSPORTE relacionados a aquisições de Materiais de Uso e Consumo, Uniformes de funcionários e Equipamentos de Proteção Individual:** Aquisições de “Abraçadeira 13MM a 19MM;14,5MM”, “Abraçadeira 25MM a 38MM;14,5MM”, “Abraçadeira 38MM a 51MM;14,5MM”, “Abraçadeira 51MM a 64MM;14,5MM”, “Abraçadeira 57MM a 76MM;14,5MM”, “Arruela Plana 1" Redonda Aço 52MM;1,7MM”, “Arruela Plana 1/4" Redonda Aço Galv”, “Arruela Plana 3/4" Redonda Aço Galv”, “Arruela Plana 3/8" Redonda Aço 25MM;1MM”, “Arruela Plana 5/8" Redonda Aço 32MM;2MM”, “Barra Rosc 3/4" 1000MM Aço;BSW;10 FPP”, “Calça 44 Dois Bolsos Frontais sem Lapela”, “Calça 48 Dois Bolsos Frontais”, “Calça 50 Dois Bolsos Frontais sem Lapela”, “Camisa N 03 Jobe Luv”, “Camisa N 04 Jobe Luv”, “Camisa N 05 Jobe Luv”, “Camisa N 58 JGB 431 TL CA 8492”, “Capa Aluminizada Manga Longa EG”, “Capa Aluminizada Manga Longa G”, “Capa Aluminizada Manga Longa GG”, “Capa de Segurança Alum Alf TIGER® Tam M”, “Capacitor Inducon DCP IDC 0124/07”, “Capuz Aramida Balaclava em Malha”, “Controle Remoto IKUSI Ponte Rolante”, “Eletrodo Solda Aço 3,25MM;15KG”, “Luva Modelo Gunn Confeccionada”, “Óculos Vidro Ótico Enda Verde;3”, “Paraf R130 Eleko R130 Rodopar”, “Paraf Sext 1/2";3";13; Aço Liga Unc”, “Paraf Sext 1/2";4";13; Aço Carbono”, “Paraf Sext 3/4";4";10; Aço Carbono”, “Paraf Sext 3/8";1.1/2";16”, “Paraf Sext 3/8";2";16; Aço Carbono”, “Perneira Velcro de 5 CM

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de Largura NA”, “Rolamento Esf Rig 25MM;SKF;6205 2Z C3”, “Rolamento Esf Rig 30MM;72MM;19MM;1;0;0;2” e “Tira para Perneira”.

A Impugnante argumenta que os créditos apropriados relativos aos produtos remanescentes são legítimos, uma vez que vinculados a “*partes, peças e equipamentos, enfim, materiais diretamente relacionados à consecução de seu objeto social, desgastando-se ou tornando-se imprestáveis às finalidades próprias em função de sua aplicação no processo produtivo*”.

A seu ver, tais bens são verdadeiros produtos intermediários, com direito a créditos do imposto, pois se enquadrariam no disposto no art. 66, V, “b” do RICMS/02 e na Instrução Normativa nº 01/86, uma vez que seriam aplicados de forma direta (linha principal de produção) e consumidos de modo imediato, tornando-se imprestáveis às suas finalidades próprias, ainda que de forma gradativa.

Salienta que “neste ponto o legislador estadual se alinha à disciplina do art. 20, caput, e seu parágrafo único, da LC nº 87/96, que ao tratar do direito ao crédito do imposto claramente ampliou este para além do crédito físico *stricto sensu* (tudo o que se incorpora, fisicamente, ao produto objeto de nova fase de circulação jurídica), estendendo-se aos demais itens aplicados e consumidos, diretamente, no processo industrial (linha principal), essenciais à obtenção do produto final, ao excepcionar, somente, os casos de itens alheios à atividade do estabelecimento”.

Conclui que, de acordo com a doutrina e jurisprudência, a Lei Complementar nº 87/96 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.

No entanto, ao contrário de suas alegações, os produtos listados anteriormente não geram direito a créditos do ICMS, nos termos da legislação que rege a matéria.

Nesse sentido, cabe destacar, inicialmente, que o art. 66, inciso V do RICMS/02 e os §§ 3º a 6º do citado dispositivo disciplinam o aproveitamento de créditos de ICMS relativos a produtos intermediários e a bens do ativo imobilizado, inclusive das partes e peças empregadas em bens do ativo, da seguinte forma:

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:

a) incluem-se na embalagem todos os elementos que a compoñham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

[...]

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

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011

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

- I - ser de propriedade do contribuinte;
- II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;
- III - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;
- IV - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento;
- V - não integrar o produto final, exceto se de forma residual;
- VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

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

- I - a substituição das partes e peças resulte aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses; e
- II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado.

Por outro lado, o art. 70, incisos III, IV e XIII veda o aproveitamento de créditos do imposto vinculados a aquisições de materiais de uso e consumo e de mercadorias/bens alheios à atividade do estabelecimento, o mesmo acontecendo com o ICMS referente aos respectivos serviços de transporte.

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

[...]

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

Efeitos de 14/08/2007 a 31/12/2010

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;"

IV - os serviços de transporte ou de comunicação recebidos pelo tomador:

a) **não se destinarem a ser por ele utilizados:**

a.1) na execução de serviços de transporte ou de comunicação;

[...]

a.3) **em processo de produção, extração, industrialização** ou geração, inclusive de energia elétrica."

[...]

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

Por sua vez, a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98 dispõe sobre mercadorias/bens alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS, definindo-os nos seguintes termos:

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.

Quanto aos produtos intermediários, sua conceituação foi disciplinada pela Instrução Normativa SLT nº 01/86.

De acordo com a citada 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 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 nº 01/86

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

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

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

Como exceção à última regra, a mesma Instrução Normativa esclarece que são considerados “produtos intermediários” 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 contato 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.

Instrução Normativa nº 01/86

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 contato 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.” (Grifou-se)

No caso do presente processo, as partes e peças, como visto anteriormente, são típicas de manutenção periódica, não exercendo, portanto, atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, sendo caracterizadas como materiais de uso e consumo.

Além disso, a Impugnante não trouxe aos autos comprovação de que a substituição dessas partes e peças tenha resultado em aumento da vida útil dos bens em que foram empregadas, não se aplicando, pois, ao presente caso, o disposto no art. 66, § 6º do RICMS/02.

Caber lembrar que este E. Conselho sempre adotou a citada condição (*aumento da vida útil do bem*) para concessão de créditos relativos a partes e peças (dentro do conceito de imobilizado), mesmo antes da previsão regulamentar, conforme demonstra, a título de exemplo, o Acórdão 2.927/04/CE, *in verbis*:

ACÓRDÃO 2.927/04/CE:

“... PELAS CARACTERÍSTICAS DAS MERCADORIAS, ELAS FORAM ADQUIRIDAS PARA MANTER OS BENS EM BOAS CONDIÇÕES DE USO (MANUTENÇÃO) E PARA REPAROS, A FIM DE QUE ELAS VOLTEM A TER BOAS CONDIÇÕES DE USO.

AS MERCADORIAS ADQUIRIDAS NÃO ATENDEM A NENHUM DOS REQUISITOS QUE LHE ENQUADREM COMO BEM CAPITALIZÁVEL, OU SEJA, NÃO AUMENTAM O TEMPO DE VIDA ÚTIL DO BEM, EM PRAZO SUPERIOR A UM ANO; NÃO AUMENTAM SUA CAPACIDADE DE PRODUÇÃO; NÃO REDUZ SEUS CUSTOS DE OPERAÇÃO; NEM TAMPOUCO CONTRIBUEM PARA O AUMENTO DOS BENEFÍCIOS GERADOS PELO BEM...” (GRIFOU-SE)

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, *in 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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) deveria constar de sua própria escrita contábil, nos termos da legislação própria que rege a matéria.

Esclareça-se que 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.

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

Importante salientar que a Lei Complementar nº 87/96 não alterou o conceito, para aplicação da legislação do ICMS, de produto intermediário e de material de uso e consumo. O que era material de uso e consumo antes da vigência da LC nº 87/96 continua sendo material de uso e consumo. O mesmo acontece com o produto intermediário.

Aliás, a própria LC nº 87/96 veda o aproveitamento de créditos vinculados a aquisições de materiais de uso e consumo e de mercadorias/bens alheios à atividade do estabelecimento, não tendo sentido, pois, a afirmação da Impugnante de que a Lei Complementar nº 87/96 ampliou a possibilidade de creditamento, por ter feito, segundo sua visão, referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento.

Além disso, não é a essencialidade de determinado bem para a consecução da atividade econômica do contribuinte que determina a condição de produto intermediário, para fins de direito à apropriação do respectivo crédito, condição esta que se encontra subordinada ao disposto no art. 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa nº 01/86.

O mesmo se aplica aos bens passíveis de imobilização, ou seja, não basta que sejam utilizados na consecução da atividade econômica, e sim que exerçam ação intrínseca no processo de produção, nos termos do art. 1º, II, “c” da Instrução Normativa nº 01/98 (*participação intrínseca na extração, na movimentação e no beneficiamento do minério manganês, para fabricação de ferro-ligas, no caso da Impugnante*).

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

[...]

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

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

A essencialidade ou imprescindibilidade explica a utilização dos produtos, mas não a pretensão da Impugnante, qual seja, a desclassificação dos produtos autuados como de uso e consumo.

Aliás, a imprescindibilidade dos produtos resta implícita, pois sendo uma empresa um conjunto de meios e recursos aplicados com a finalidade de lucro, a compra de um determinado bem se justifica em razão da sua imprescindibilidade, pois não seria adquirido se prescindível fosse.

Em nenhum diploma normativo, seja de índole constitucional, seja no âmbito da LC nº 87/96, Lei Estadual nº 6.763/75 ou do RICMS/02, há referência à imprescindibilidade, como sinônimo do direito a crédito de ICMS. É imprópria a correlação entre imprescindibilidade e não cumulatividade.

Assim, apesar de todos os seus argumentos, a Impugnante não trouxe aos autos qualquer prova que pudesse contraditar o feito fiscal, ou seja:

→ Não indicou, de forma expressa e comprovada, nenhuma parte/peça que atenda ao disposto no inciso V da IN nº 01/86 ou qualquer outro produto que se enquadre no conceito de produto intermediário (produto consumido imediata e integralmente, no curso da industrialização), nos termos definidos na referida instrução normativa;

→ Não especificou PARTES/PEÇAS que pudessem ser enquadradas no art. 66, §§ 5º e 6º do RICMS/02;

→ Por consequência, não trouxe aos autos comprovação da legitimidade dos créditos vinculados às aquisições e aos respectivos serviços de transporte dos produtos objeto da autuação.

Aliás, as características dos produtos objeto da autuação, bem como suas aplicações e funções, deixam clara a sua caracterização como materiais de uso e consumo ou como bens/serviços alheios à atividade do estabelecimento, devendo-se entender como alheios aqueles não utilizados na extração, na movimentação e no beneficiamento do minério, para produção de ferro-ligas, que é a atividade da Impugnante.

Relembrando as áreas de aplicação ou função dos produtos, observa-se o seguinte:

→ **Equipamentos de Proteção Individual (EPI):**

Como o próprio nome indica, os equipamentos de proteção individual (EPI) não desempenham qualquer ação no processo produtivo, não gerando, pois, direito a créditos do ICMS.

→ **Produtos Utilizados em LABORATÓRIO QUÍMICO e em ESCRITÓRIO:**

Os produtos de laboratórios e de escritório não geram direito a créditos do ICMS, uma vez que empregados em linhas marginais ou independentes da linha central

de produção, ou seja, não exercem nenhuma ação intrínseca no processo produtivo propriamente dito (*participação intrínseca na extração, na movimentação e no beneficiamento do minério manganês, para fabricação de ferro-ligas, no caso da Impugnante*).

→ **LUBRIFICANTES:**

Os óleos lubrificantes não se enquadram no conceito de produto intermediário por servirem apenas para a conservação e manutenção de maquinário.

→ **PRODUTOS/PARTES E PEÇAS DE MANUTENÇÃO:**

Os materiais de manutenção não geram direito a créditos de ICMS, uma vez que não se enquadram no conceito de produtos intermediários, nos termos da definição contida na Instrução Normativa nº 01/86, pois não se consomem imediata e integralmente, no curso da industrialização.

Por sua vez, as partes e peças de reposição/manutenção, não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, sendo consideradas materiais de uso e consumo, nos termos do inciso IV da Instrução Normativa nº 01/86, transcrita anteriormente.

→ **Montagem de SISTEMA DE DESPOEIRAMENTO:**

O Sistema de Despoeiramento é considerado bem alheio à atividade do estabelecimento, uma vez que não desenvolve qualquer ação no processo industrial propriamente dito (na extração/beneficiamento do minério), pois tem a função precípua de evitar a dispersão, na atmosfera, de partículas (pó de manganês, dentre outros), reduzindo o impacto ambiental (vide Acórdãos nºs 18/764/10/2ª e 20.093/13/2ª).

Pode ser considerado, como um sistema que participa de atividade integrada ao processo produtivo, por razões de ordem legal (Lei nº 6.938/81 - Política Nacional do Meio Ambiente), não se encontrando, porém, intrinsecamente relacionado com a produção das ferro-ligas, que é atividade da Impugnante.

Por essa razão, as partes e peças empregadas no Sistema de Despoeiramento também não geram direito a crédito do imposto.

→ **SERVIÇOS DE TRANSPORTE relacionados a aquisições de Materiais de Uso e Consumo, Uniformes de funcionários e Equipamentos de Proteção Individual**

Como os próprios materiais de uso e consumo, uniforme de funcionários e equipamentos de proteção individual não geram direito a créditos do imposto, o mesmo acontece com o ICMS destacado nos conhecimentos de transporte vinculados a aquisições de tais produtos, nos termos do art. 70, IV do RICMS/02.

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

[...]

IV - os serviços de transporte ou de comunicação recebidos pelo tomador:

a) não se destinarem a ser por ele utilizados:

a.1) na execução de serviços de transporte ou de comunicação;

[...]

a.3) em processo de produção, extração, industrialização ou geração, inclusive de energia elétrica.

Assim sendo, afigura-se correta a glosa dos créditos efetuada pelo Fisco, uma vez que os créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo e mercadorias/serviços alheios à atividade do estabelecimento são expressamente vedados pela legislação de regência do imposto, nos termos do art. 70, incisos III, IV e XIII do RICMS/02.

2.1. Da Caracterização da Reincidência:

Conforme já relatado, a Multa Isolada exigida pela Fiscalização, capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, foi majorada em 50% (cinquenta por cento), em relação aos fatos ocorridos no período de 01/09/10 a 31/07/11, e em 100% (cem por cento), a partir de 01/08/11, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do citado diploma legal, face à constatação de reincidência.

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

[...]

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes. (Grifou-se)

De acordo com as telas do SICAF acostadas às fls. 211/212 e 525/527, a caracterização da reincidência pode ser assim demonstrada:

- Autuações Anteriores:

1) PTA nº 01.000165088-56 (fls. 212 e 525/526):

- Penalidade Aplicada: art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75;

- Data da quitação: 26/08/10.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2) PTA nº 01.000170392-48 (fls. 211 e 526/527):

- Penalidade Aplicada: art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75;

- Data da quitação: 29/07/11;

3) Período objeto da presente autuação: **01/09/10 a 31/12/13**

4) Conclusão:

→ 1ª Reincidência: 01/09/10;

→ 2ª Reincidência: a partir de 01/08/11.

2.2. Dos Argumentos da Impugnante quanto à não Apropriação de Outros Créditos Estornados pelo Fisco:

De acordo com a Impugnante, apesar da retificação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização, os créditos relacionados na planilha acostada à fl. 570 também não teriam sido apropriados.

A glosa questionada refere-se aos seguintes documentos fiscais e valores (valores totalizados):

GLOSA DE CRÉDITOS QUESTIONADA PELA IMPUGNANTE - FL. 570					
PERÍODO	NF/CTRC Nº	EMITENTE	TOTAL DE ICMS ESTORNADO	ICMS APROPRIADO	GLOSA INDEVIDA
jan-10	168.553	TRANSPORTES DELLA VOLPE S A COMERCIO E INDUSTRIA	4,97		4,97
jan-10	169.290	TRANSPORTES DELLA VOLPE S A COMERCIO E INDUSTRIA	3,34		3,34
dez-10	238.627	TRANSPORTES DELLA VOLPE S A COMERCIO E INDUSTRIA	1,30		1,30
dez-10	242.691	TRANSPORTES DELLA VOLPE S A COMERCIO E INDUSTRIA	2,12		2,12
fev-11	252.211	TRANSPORTES DELLA VOLPE S A COMERCIO E INDUSTRIA	5,33		5,33
abr-11	265.060	TRANSPORTES DELLA VOLPE S A COMERCIO E INDUSTRIA	3,02		3,02
set-11	9.552	TRANSPORTES DELLA VOLPE S A COMERCIO E INDUSTRIA	6,89		6,89
out-11	312.157	TRANSPORTES DELLA VOLPE S A COMERCIO E INDUSTRIA	2,72		2,72
jan-12	332.530	TRANSPORTES DELLA VOLPE S A COMERCIO E INDUSTRIA	1,82		1,82
fev-12	333.938	TRANSPORTES DELLA VOLPE S A COMERCIO E INDUSTRIA	1,24		1,24
mai-12	358.429	TRANSPORTES DELLA VOLPE S A COMERCIO E INDUSTRIA	1,91		1,91
jul-12	374.667	TRANSPORTES DELLA VOLPE S A COMERCIO E INDUSTRIA	4,50		4,50
abr-13	287	CHICAGO PNEUMATIC BRASIL LTDA	159,85		159,85
abr-13	3.157	CONTRIFER COMERCIO DE TRILHOS LTDA	554,04		554,04
abr-13	3.915	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA	55,84		55,84

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

GLOSA DE CRÉDITOS QUESTIONADA PELA IMPUGNANTE - FL. 570 - CONTINUAÇÃO					
PERÍODO	NF/CTRC Nº	EMITENTE	TOTAL DE ICMS ESTORNADO	ICMS APROPRIADO	GLOSA INDEVIDA
abr-13	7.203	DIMAS DE MELO PIMENTA SISTEMAS DE PONTO E ACESSO LTDA	120,78		120,78
abr-13	7.387	MOVIMEC AUTOMACAO INDUSTRIAL LTDA	56,88		56,88
abr-13	9.351	UNIFORTE EQUIPAMENTOS DE SEGURANCA LTDA - EPP	99,57		99,57
abr-13	10.602	JOBE LUV INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	864,78		864,78
abr-13	18.950	JGB EQUIPAMENTOS DE SEGURANCA SA	254,16		254,16
abr-13	19.801	CASA DO SERRALHEIRO LTDA	894,60		894,60
abr-13	27.894	ELETROSOLDA-COMERCIO E REPRESENTACOES LTDA	138,26		138,26
abr-13	34.916	CENTROSOLDAS LTDA.	75,82		75,82
abr-13	37.010	SCHNEIDER ELECTRIC BRASIL LTDA	3.878,82		3.878,82
abr-13	48.560	ROFFER COMERCIO DE PARAFUSOS LTDA	5,97		5,97
abr-13	52.851	SP EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO	24,66		24,66
abr-13	55.187	PROTECAO E VESTUARIO IND E COM LTDA	99,44		99,44
abr-13	78.024	NILKO METALURGIA LTDA	2.222,64		2.222,64
abr-13	116.487	EUTETIC DO BRASIL LTDA	61,01		61,01
abr-13	197.234	DAY BRASIL S/A	648,57		648,57
abr-13	627.515	STAPLES BRASIL COMERCIO DE MATERIAIS DE ESCRITORIO LTDA.	94,94		94,94

Com relação a esse argumento, após análise dos arquivos transmitidos pelo Contribuinte, foi constatado que assiste razão à Impugnante em relação aos documentos fiscais indicados a seguir:

GLOSA DE CRÉDITOS QUESTIONADA PELA IMPUGNANTE - FL. 570						CRÉDITO SPED
PERÍODO	NF/CTRC Nº	EMITENTE	TOTAL DE ICMS ESTORNADO	ICMS APROPRIADO	GLOSA INDEVIDA	
abr-13	287	CHICAGO PNEUMATIC BRASIL LTDA	159,85		159,85	0,00
abr-13	3.157	CONTRIFER COMERCIO DE TRILHOS LTDA	554,04		554,04	0,00
abr-13	3.915	WHITE MARTINS GASES INDUSTRIAIS LTDA	55,84		55,84	0,00
abr-13	7.203	DIMAS DE MELO PIMENTA SISTEMAS DE PONTO E ACESSO LTDA	120,78		120,78	0,00
abr-13	7.387	MOVIMEC AUTOMACAO INDUSTRIAL LTDA	56,88		56,88	0,00
abr-13	9.351	UNIFORTE EQUIPAMENTOS DE SEGURANCA LTDA - EPP	99,57		99,57	0,00
set-11	9.552	TRANSPORTES DELLA VOLPE S A COMERCIO E INDUSTRIA	6,89		6,89	0,00
abr-13	10.602	JOBE LUV INDUSTRIA E COMERCIO LTDA	864,78		864,78	267,03
abr-13	18.950	JGB EQUIPAMENTOS DE SEGURANCA SA	254,16		254,16	0,00
abr-13	19.801	CASA DO SERRALHEIRO LTDA	894,60		894,60	0,00
abr-13	27.894	ELETROSOLDA-COMERCIO E REPRESENTACOES LTDA	138,26		138,26	0,00
abr-13	34.916	CENTROSOLDAS LTDA.	75,82		75,82	0,00
abr-13	37.010	SCHNEIDER ELECTRIC BRASIL LTDA	3.878,82		3.878,82	0,00
abr-13	48.560	ROFFER COMERCIO DE PARAFUSOS LTDA	5,97		5,97	0,00
abr-13	52.851	SP EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO	24,66		24,66	NÃO ENCONTRADA NO SPED

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

GLOSA DE CRÉDITOS QUESTIONADA PELA IMPUGNANTE - FL. 570 - CONTINUAÇÃO						CRÉDITO SPED
PERÍODO	NF/CTRC Nº	EMITENTE	TOTAL DE ICMS ESTORNADO	ICMS APROPRIADO	GLOSA INDEVIDA	
abr-13	55.187	PROTECAO E VESTUARIO IND E COM LTDA	99,44		99,44	0,00
abr-13	78.024	NILKO METALURGIA LTDA	2.222,64		2.222,64	0,00
abr-13	116.487	EUTETIC DO BRASIL LTDA	61,01		61,01	0,00
jan-10	168.553	TRANSPORTES DELLA VOLPE S A COMERCIO E INDUSTRIA	4,97		4,97	0,00
jan-10	169.290	TRANSPORTES DELLA VOLPE S A COMERCIO E INDUSTRIA	3,34		3,34	0,00
abr-13	197.234	DAY BRASIL S/A	648,57		648,57	0,00
dez-10	238.627	TRANSPORTES DELLA VOLPE S A COMERCIO E INDUSTRIA	1,30		1,30	0,00
dez-10	242.691	TRANSPORTES DELLA VOLPE S A COMERCIO E INDUSTRIA	2,12		2,12	3,78
fev-11	252.211	TRANSPORTES DELLA VOLPE S A COMERCIO E INDUSTRIA	5,33		5,33	2,32
abr-11	265.060	TRANSPORTES DELLA VOLPE S A COMERCIO E INDUSTRIA	3,02		3,02	1,89
out-11	312.157	TRANSPORTES DELLA VOLPE S A COMERCIO E INDUSTRIA	2,72		2,72	1,41
jan-12	332.530	TRANSPORTES DELLA VOLPE S A COMERCIO E INDUSTRIA	1,82		1,82	1,79
fev-12	333.938	TRANSPORTES DELLA VOLPE S A COMERCIO E INDUSTRIA	1,24		1,24	3,68
mai-12	358.429	TRANSPORTES DELLA VOLPE S A COMERCIO E INDUSTRIA	1,91		1,91	1,91
jul-12	374.667	TRANSPORTES DELLA VOLPE S A COMERCIO E INDUSTRIA	4,50		4,50	0,77
abr-13	627.515	STAPLES BRASIL COMERCIO DE MATERIAIS DE ESCRITORIO LTDA.	94,94		94,94	0,00

Portanto, devem ser canceladas as exigências relativas às notas fiscais acima indicadas, lançadas sem apropriação de créditos de ICMS na escrituração fiscal digital do Contribuinte, o mesmo se aplica à Nota Fiscal nº 52.851, emitida por “SP Equipamentos de Proteção”, em abril de 2013, que não foi escriturada (crédito também não apropriado), de acordo com os dados contidos nos arquivos transmitidos pelo contribuinte.

Para os casos em que a apropriação ocorreu em valor inferior ao glosado, o estorno do crédito deve se restringir ao valor efetivamente apropriado.

2.3. Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada e Multa de Revalidação:

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, 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 a legislação), ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da citada lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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, 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".

O eminente DES. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 -
RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

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, emendada 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^a. SR^a. DES^a. 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).

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 394/561, excluindo-se ainda: 1) a totalidade relativa às notas fiscais cujos créditos não foram apropriados; 2) a parte excedente do estorno relativo às notas fiscais cujos créditos foram apropriados em valores inferiores aos apontados pela Fiscalização, nos termos do parecer da Assessoria

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. João Emílio Santiago Ramos e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Soraia Brito de Queiroz Gonçalves. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor), Guilherme Henrique Baeta da Costa e Maria Vanessa Soares Nunes.

Sala das Sessões, 25 de fevereiro de 2015.

**Fernando Luiz Saldanha
Presidente / Relator**

T

CC/MG