

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.568/17/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000648423-11  
Impugnação: 40.010142765-85  
Impugnante: Aperam Inox América do Sul S.A.  
IE: 687013342.03-52  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

### **EMENTA**

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

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS de bens destinados ao ativo permanente alheios à atividade do estabelecimento, portanto, em desacordo ao previsto no art. 70, inciso XIII do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, a qual foi majorada em razão da constatação de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Contudo, devem ser excluídas as exigências relativas ao equipamento “Compressor de Ar” e a majoração da Multa Isolada em virtude da revogação do inciso I do § 5º e os §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 22.549/17, nos moldes do art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN.

**Decadência não reconhecida. Decisão por maioria de votos.**

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

### **RELATÓRIO**

A autuação trata da constatação, no período de janeiro de 2011 a novembro de 2015, de que a Autuada apropriou-se indevidamente de créditos de ICMS, escriturados no CIAP, oriundos de aquisições de bens destinados ao Ativo Imobilizado da empresa, contudo, alheios à atividade da Contribuinte, acarretando recolhimento a menor do imposto.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso XXVI, a qual sofreu majorações em razão de reincidência prevista nos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 556/590, juntando documentos às fls. 591/750, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 757/783.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 791/827, opina, em preliminar, pela rejeição da nulidade arguida e pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto ao mérito, opina por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação aos fatos geradores ocorridos até 18/12/11 e pela procedência parcial do lançamento, para excluir as exigências relativas ao equipamento “compressor de ar”.

---

### ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG, lastreados nos da manifestação fiscal, 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**

##### **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 fls. 586/587.

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.

Sem dúvida alguma, a chave para o esclarecimento dos fatos reside em conhecer as características dos bens trazidos aos autos, bem como saber onde, como e para que eles são empregados na empresa.

Entretanto, os documentos carreados ao processo em análise, tanto pelo Fisco quanto pela própria Impugnante em sua defesa, são riquíssimos nesse sentido, revelando-se suficientes para a elucidação da questão.

Cumprе mencionar que a Impugnante equivocou-se na defesa de que os bens objeto de autuação são classificados como “produtos intermediários”, ao afirmar que “*está convicta de que o resultado da prova a ser realizada irá corroborar as suas*

*considerações sobre qualificação dos bens glosados como autênticos produtos intermediários”.*

Destaca-se que todos os bens objeto de autuação foram classificados pela empresa como ativo permanente, os quais foram considerados pelo Fisco como alheios à atividade da empresa, não havendo qualquer discussão em relação à classificação do bem como ativo imobilizado, o que, de pronto, prejudica a análise dos quesitos nºs 7 e 8.

Salienta-se, ainda, que o quesito nº 1 não auxilia o deslinde da questão, pois, a verificação se o bem glosado faz parte de um investimento uno ou macro não auxilia na classificação do bem, constante do ativo permanente da empresa, como alheio ou não à atividade do estabelecimento.

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.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.<sup>a</sup> APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Assim, indefere-se o pedido de prova pericial, com fulcro na norma ínsita no art. 142, § 1º, inciso II, alíneas “a” e “c” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – 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;

(...)

c) considerado meramente protelatório.

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

Também não merece prosperar a alegação da Impugnante de que a produção de prova pericial é necessária para suprir a ausência de motivação no caso concreto, o que configuraria nulidade do lançamento.

Resta claro que o ponto principal de divergência entre o Fisco e a Defesa se refere a classificação dos produtos arrolados nos autos como alheios, de acordo com o demonstrado pelo Fisco, ou como não alheios, conforme defende a Impugnante.

Observa-se que toda a auditoria foi pautada em informações obtidas legalmente pelo Fisco, inclusive em respostas a Termos de Intimação, ou disponibilizadas pela Contribuinte em sua EFD.

Tais informações foram analisadas com vistas às determinações legais, especialmente as contidas no RICMS/02 e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

Destaca-se que o Fisco justificou, caso a caso, as glosas dos créditos relativos às aquisições de bens alheios.

As cobranças dos impostos e as imposições das multas foram plenamente explicadas e justificadas.

Verifica-se, então, 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), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

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

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

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação trata da constatação, no período de janeiro de 2011 a novembro de 2015, de que a Autuada apropriou-se indevidamente de créditos, escriturados no CIAP, oriundos de aquisições de bens destinados ao Ativo Imobilizado da empresa, contudo, alheios à atividade da Contribuinte, acarretando recolhimento a menor do imposto.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso XXVI, a qual sofreu majorações em razão de reincidência prevista nos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

O presente trabalho encontra-se instruído por Auto de Infração-AI (fls. 02/08); Anexo 1 - Relatório do Auto de Infração (fls. 09/15); Anexo 2 – Termos de

Cientificação de Início e de Encerramento de Procedimento Fiscal Auxiliar Exploratório (fls. 16/21); Anexo 3 - Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000020449.32 (fls. 22/24); Anexo 4 – Termos de Intimação 026/2016 e 027/2016 (fls. 25/33); Anexo 5 – Planilha fornecida pela Aperam com identificação de notas, materiais e outras informações (fls. 34/50); Anexo 6 – Documentos relativos aos componentes de sistema de combate e prevenção a incêndios (fls. 51/101); Anexo 7 – Documentos relativos aos componentes de sistema de distribuição de gás natural (fls. 102/181); Anexo 8 – Documentos relativos aos equipamentos utilizados em retíficas (oficinas) de cilindros de laminação (fls. 182/186); Anexo 9 – Documentos relativos aos equipamentos utilizados em laboratórios (fls. 187/208); Anexo 10 – Documentos relativos ao compressor de ar (fls. 209/213); Anexo 11 – Documentos relativos aos relés microprocessados (fls. 214/229); Anexo 12 – Documentos relativos aos materiais aplicados na interligação de subestações de energia (fls. 230/259); Anexo 13 – Documentos relativos aos painéis elétricos componentes de centros de controle de motores (fls. 260/275); Anexo 14 – Mídia ótica contendo os registros do CIAP da Aperam referentes a janeiro/2011 a novembro/2015 (fls. 276/277); Anexo 15 – Planilha contendo a relação de bens cujos créditos estão sendo glosados (fls. 278/544); Anexo 16 – Documentos comprobatórios das reincidências (fls. 245/552).

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos até 18/12/11, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 76977 RS 2011/0191109-3, de 12/04/12:

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

(...)

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN).\" (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262).AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME (GRIFOU-SE)

Mais recentemente, pronunciou-se o STJ, no Agravo Regimental nos EDcl no REsp 1264479/SP, em acórdão de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, publicado em 10/08/16:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

E também no AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 533.405 –RS (2014/0144927-8):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ARTIGO 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 973.733/SC, SOB O RITO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU A COMPREENSÃO DE QUE NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO NÃO HÁ O PAGAMENTO ANTECIPADO – CASO DOS AUTOS -, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É AQUELE ESTABELECIDO NO ART.173, I, DO CTN.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2011 somente expirou em 31/12/16, nos termos do 22.568/17/3ª

inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 23/12/16.

Quanto à irregularidade apontada no Auto de Infração, cumpre registrar que, com o objetivo de verificar a legitimidade dos créditos de ICMS, escriturados no CIAP da Contribuinte, oriundos de aquisições de bens destinados ao Ativo Imobilizado, o Fisco, conforme informações constantes do Relatório do Auto de Infração (Anexo 1), efetuou a leitura do CIAP relativo ao exercício de 2011, analisando os lançamentos realizados nos exercícios seguintes.

Ressalta-se que, antes de emitir o Auto de Início de Ação Fiscal-AIAF nº 10.000020449.32 (Anexo 3 - fls. 22/24), o Fisco realizou o procedimento fiscal exploratório entre os dias 05/09/16 a 05/10/16, de acordo com os Termos que integram o Anexo 2 do Auto de Infração (fls. 16/21), sendo que, mediante o “Termo de Cientificação de Encerramento de Procedimento Fiscal Auxiliar Exploratório”, informou à Contribuinte que, no decorrer do citado procedimento, foram detectados indícios de aproveitamentos indevidos de créditos escriturados no CIAP a partir de janeiro de 2011.

Visando obter maiores informações sobre diversos produtos lançados no CIAP e a receber justificativas da empresa que sustentariam tais lançamentos, o Fisco emitiu os Termos de Intimação nºs 026 a 029/2016.

Confrontando as informações prestadas nos atendimentos a tais intimações, as disponibilizadas nos arquivos da Escrituração Fiscal Digital (EFD), as constantes nas notas fiscais de entrada e nos sítios dos fornecedores da Autuada, com os ditames legais sobre o assunto, especialmente os dispostos no RICMS/02 e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, o Fisco constatou que diversos materiais lançados no CIAP da Autuada são alheios à atividade siderúrgica por ela desempenhada.

Destaca-se que a planilha fornecida pela Contribuinte em atendimento ao Termo de Intimação nº 027/2016, com identificação de notas, materiais e outras informações, foi anexada aos autos pelo Fisco, compondo o Anexo 5 do Auto de Infração (fls. 35/50).

Os bens considerados alheios pelo Fisco foram divididos nos seguintes grupos:

- a) Componentes de Sistemas de Combate e Prevenção a Incêndios (Anexo 6, fls. 51/101);
- b) Componentes de Sistema de Distribuição de Gás Natural (Anexo 7, fls. 102/181);
- c) Equipamentos Utilizados em Retíficas de Cilindros de Laminação (Anexo 8, fls. 182/186);
- d) Equipamentos Utilizados em Laboratórios (Anexo 9, fls. 187/208);
- e) Compressor de Ar (Anexo 10, fls. 209/213);
- f) Relés Microprocessados (Anexo 11, fls. 214/229);

g) Materiais Aplicados na Interligação de Subestações de Energia (Anexo 12, fls. 230/259); e

h) Painéis Elétricos Componentes de Centros de Controle de Motores – CCM (Anexo 13, fls. 260/275).

O Anexo 14 do Auto de Infração, por sua vez, refere-se a mídia ótica (DVD-R) contendo os registros do CIAP da Contribuinte, relativos ao período de janeiro de 2011 a novembro de 2015, extraídos do “Programa Validador e Assinador” (PVA) do SPED.

A relação de todos os bens, cujos créditos foram glosados pelo Fisco, encontra-se na planilha de fls. 279/544 (Anexo 15 do Auto de Infração), bem como os dados relativos às correspondentes notas fiscais de aquisição, e respectivas escriturações, e os valores de ICMS e multas de revalidação e isolada, correspondendo ao Demonstrativo do Crédito Tributário.

A Fiscalização, em cumprimento ao disposto no § 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, à época vigente, majorou a multa isolada, em virtude das reincidências detectadas e devidamente comprovadas no Anexo 16 do Auto de Infração (fls. 545/552).

O percentual foi aplicado de acordo com as datas em que ocorreram os fatos imponíveis, conforme indicado na coluna “OBS” da planilha constante do citado Anexo 15, ou seja, um asterisco para majoração em 50% (cinquenta por cento), em razão de uma reincidência, ou dois asteriscos para majoração de 100% (cem por cento), em razão de duas ou mais reincidências.

Em sua defesa, a Impugnante afirma que, para o aproveitamento de crédito, baseou-se em decisões deste Conselho, como, por exemplo, o Acórdão nº 2.105/00/CE, em que, de acordo com os trechos desse acórdão reproduzidos, foram acatados os créditos relativos a Estação de Tratamento de Água, Controle de Qualidade e Laboratório, por entenderem que tais setores estão dentro da linha de produção, portanto, são não alheios ao processo produtivo.

Cita o conceito de Ativo Permanente previsto no art. 179 da Lei nº 6.404/76 e diversos trechos normativos acerca do aproveitamento de crédito de ativo permanente, reproduzindo-os, dentre os quais os §§ 5º e 6º do art. 66 do RICMS/02, o § 3º do art. 70 do mesmo regulamento, e o art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

Aludindo a todos esses dispositivos, permanece convicta de que os créditos estornados pelo Fisco são legítimos.

Defende que, em que pese ser considerado, “*para fins de conceituação de produtos intermediários*”, “*as chamadas linhas marginais*”, estas não podem ser parâmetro para classificar um bem como alheio ou não à atividade empresarial.

Contudo, ao contrário do alegado pela Defesa, para a classificação do bem como alheio à atividade do estabelecimento, o Fisco não utilizou, como parâmetro, as chamadas linhas marginais utilizadas no conceito de produtos intermediários.

Importa esclarecer a diferença existente entre as normas aplicáveis à conceituação do produto intermediário e as regras pertinentes à conceituação de ativo permanente passível de apropriação de crédito de ICMS.

Enquanto a Instrução Normativa nº 01/86 menciona que o produto deve ser utilizado na linha principal de produção (nunca marginalmente ou em linhas independentes), por outro lado, para fins de caracterização do ativo, a legislação cinge-se a exigir que o bem seja utilizado nas “*atividades operacionais do contribuinte*”, conforme o inciso II do § 5º do art. 66 do RICMS/02, expressão que abarca setores que vão além da “linha principal de produção”.

Observa-se que a Instrução Normativa SLT nº 01/86 **exige**, para a caracterização do produto intermediário por extensão (aquele que não integra o produto final, mas é consumido no curso de sua produção), que o produto **seja consumido de forma direta**, assim entendido aquele cuja participação se der num ponto qualquer da linha principal de produção – afastando de seu conceito aquele cuja participação se der em uma linha marginal ou independente (considerado como consumido de forma indireta).

Já em relação à conceituação de ativo permanente passível de apropriação de crédito de ICMS, o emprego da expressão “*utilizados direta ou indiretamente*” na industrialização pelo § 3º do art. 70 do RICMS/02 tem como objetivo definir que não apenas o bem utilizado na linha principal de produção (uso “direto”) enseja o direito ao crédito, mas também aquele alocado nas linhas marginais ou independentes de seu processo produtivo (uso “indireto”).

De igual modo, fazendo um cotejo entre as regras aplicáveis às partes e peças em ambos os casos, verifica-se que, no âmbito da IN nº 01/86 e para os fins tratados nessa norma, é exigido que as partes e peças desenvolvam atuação particularizada, sejam utilizadas na linha de produção e tenham contato físico com o produto que se industrializa.

Ressalta-se que essa regra é válida para os fatos geradores ocorridos até 31/03/17, posto que o Decreto nº 47.119/16, com efeitos a partir de 1º/04/17, incluiu o inciso XVII ao art. 70 do RICMS/02, vedando a apropriação de crédito do imposto relativo a partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado, as quais eram consideradas como produto intermediário à luz do inciso V da referida instrução normativa.

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

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

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

Com efeito, sob o prisma da legislação do ICMS, o bem corretamente classificado como ativo imobilizado gera direito ao crédito do ICMS relativo à sua aquisição nas condições impostas pela legislação, exceto se considerado alheio à atividade do estabelecimento adquirente.

Para melhor análise do procedimento fiscal, mostra-se necessária, inicialmente, a abordagem das normas legais que regem a matéria, inclusive já citadas pela Impugnante, com especial enfoque naquelas que estabelecem o direito ou a vedação à apropriação dos créditos de ICMS em aquisições das mercadorias objeto da presente autuação.

O art. 66, inciso II e §§ 5º e 6º, dentre outros, do RICMS/02, disciplina o aproveitamento de créditos de ICMS relativos a bens do ativo imobilizado, inclusive das partes e peças neles empregadas (em bens do ativo):

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;** (grifou-se)

(...)

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

I - ser de propriedade do contribuinte;

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

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

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

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

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

§ 6º Será admitido o crédito, na forma do § 3º deste artigo, relativo à aquisição de partes e

peças empregadas nos bens a que se refere o parágrafo anterior, desde que:

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

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

Por outro lado, o art. 31, inciso III da Lei nº 6.763/75 veda o aproveitamento de créditos do imposto vinculados a aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento:

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

(...)

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

Nesse mesmo sentido, reza o art. 70, inciso XIII do 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.

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

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

Salienta-se que a Lei Complementar nº 87/96 também veda o aproveitamento de créditos vinculados a aquisições de bens alheios à atividade da empresa, nos termos do § 1º do art. 20:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

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

(Grifou-se)

Por esse motivo é importante esclarecer alguns pontos relativos ao bem considerado alheio.

Para a definição do alcance da expressão “*utilizados direta ou indiretamente*” na industrialização pelo § 3º do art. 70 do RICMS/02, não basta a verificação de seu significado comum ou vulgar, é necessário verificar na legislação de regência do ICMS o significado técnico que é dado para esses termos.

Conforme já mencionado anteriormente, entende-se que essa expressão tem como objetivo definir que não apenas o bem utilizado na linha principal de produção (uso “direto”) enseja o direito ao crédito, mas também aquele alocado nas linhas marginais ou independentes de seu processo produtivo (uso “indireto”).

No intuito de adensar o conceito ora em apreço, foi editada a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, em cujo contexto definiu-se outros requisitos para a caracterização de bem alheio:

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

I - os veículos de transporte pessoal;

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

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

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

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

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

Observa-se que o art. 1º dessa instrução normativa apresenta critérios gerais para a conceituação de bens alheios:

- aqueles que **não** sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos os **não utilizados na área de produção industrial** (alínea “c” do inciso II). A área de produção industrial compreende os espaços onde são desenvolvidas as atividades relacionadas com o processo produtivo, desde o recebimento dos insumos até a entrega do produto final;

- aqueles utilizados em atividade exercida no estabelecimento, fora do campo de incidência do ICMS (alínea “a” do inciso II), assim entendido os bens utilizados em atividades listadas no Anexo Único da Lei Complementar nº 116/03 e que não sofrem incidência do ICMS, ressalvados dessa condição aqueles empregados nas atividades desenvolvidas na área de produção industrial.

A referida instrução normativa também lista alguns exemplos mais concretos de bens alheios à atividade do estabelecimento, conforme inciso I (veículos de transporte pessoal, salvo prova em contrário) e alínea “b” do inciso II (bens utilizados nas atividades listadas de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa), além da hipótese prevista no inciso III (mercadorias destinadas à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento).

Depreende-se do texto normativo que **o termo “alheio” não deve ser interpretado no sentido literal, como algo que não tenha relação com a empresa.** Como visto, **em termos meramente tributários**, para efeito de vedação à apropriação de créditos de ICMS, o legislador conceituou como bens alheios aqueles que **não** são utilizados na industrialização, no sentido de **não** exercerem nenhuma ação no processo industrial.

Verifica-se que a forma de desgaste dos produtos ocorre **não em função de uma ação direta sobre o produto em elaboração, em contato físico com este**, e sim em decorrência de fatores genéricos e abrangentes que determinam a vida útil de todo e qualquer produto, gerando, por consequência, a necessidade da substituição periódica desses produtos, considerados, como já afirmado, bens alheios.

Cumprе salientar que a atividade econômica da Autuada é a “produção de laminados planos de aços especiais” (CNAE 2422-09-02).

Portanto, os bens merecedores de créditos quando das suas entradas devem ser utilizados no processo siderúrgico ou comercial da Usina.

A partir desse entendimento, passa-se à análise de cada um dos grupos de bens alheios trazidos aos autos pelo Fisco, cujos créditos foram objeto de glosa.

#### **DOS COMPONENTES DE SISTEMAS DE COMBATE E PREVENÇÃO A INCÊNDIOS.**

Os bens que compõem este grupo se encontram listados na planilha de fls. 53/54 (Anexo 6 do Auto de Infração), em que foi indicado o valor a título de “ICMS POR PARCELA”, que representa, efetivamente, o quanto foi apropriado de crédito pela Autuada a cada mês (Campo 10 dos Registros 125 da EFD), considerando que o índice de participação, percentual do valor das saídas tributadas/exportação sobre as saídas totais, informado pela empresa, foi igual a 1 (um) em todo o período fiscalizado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra-se que o valor a título de “TOTAL ICMS” representa o somatório dos valores relativos a “ICMS OP” (ICMS da operação própria), “ICMS ST” (ICMS da operação por substituição tributária), “ICMS FR” (ICMS sobre frete) e “ICMS DA” (ICMS diferencial de alíquota), extraídos dos Campos 05, 06, 07 e 08 dos Registros G125 da EFD transmitida pela Contribuinte.

As notas fiscais eletrônicas de entrada, cujos DANFES estão acostados às fls. 55/69, foram todas emitidas pela Eco Safety Equipamentos de Segurança Ltda, empresa especializada em Engenharia de Incêndio que realizou o projeto e o serviço de instalação do sistema.

Às fls. 70/101, o Fisco traz informações acerca do citado fornecedor, disponibilizadas em seu sítio [www.ecosafety.com.br](http://www.ecosafety.com.br), e o contrato celebrado entre a referida empresa e a Autuada.

Conforme informações constantes dos autos, os bens objeto de autuação em análise, tais como sprinklers, difusores e cilindros de CO<sub>2</sub>, compõem o novo sistema de combate e prevenção a incêndios das instalações onde funciona um dos Altos Fornos da Empresa (Alto Forno 2).

A instalação do Sistema de Combate e Prevenção a Incêndios em análise ocorreu quando o coque mineral foi substituído pelo carvão vegetal como elemento redutor utilizado no Alto Forno 2.

Com a mudança do combustível, a Autuada optou por rever e readequar o seu Sistema Antifogo, já que o carvão vegetal é um material de combustão espontânea e que exige maiores cuidados no seu percurso até o abastecimento dos altos fornos.

A Impugnante defende os creditamentos feitos nas aquisições dos bens em questão e junta, às fls. 658/667 dos autos, documentos relativos à “Mudança no Termo Redutor do Alto Forno 2”, para demonstrar a imprescindibilidade do novo Sistema ao funcionamento do referido alto forno.

Segundo ela, sem o Sistema, a operação tornar-se-ia extremamente perigosa e inviável, em face ao enorme risco a que estariam expostos os profissionais, os equipamentos e a estruturas da empresa.

O Fisco, por sua vez, reconhece a grande importância e até mesmo a imprescindibilidade do novo Sistema de Combate e Prevenção a Incêndios, contudo, *“permanece considerando que seus componentes são, para fins tributários, cristalinaamente alheios à atividade da Autuada”*.

Observa-se que, diferentemente do alto forno propriamente dito, o Sistema de Combate e Prevenção a Incêndios, embora tenha relação com a empresa, não exerce nenhuma ação no processo produtivo da Contribuinte.

Em que pese esteja instalado em uma área onde são realizadas as atividades operacionais, o Sistema em questão está plenamente vinculado a ações e prevenções garantidoras de segurança patrimonial e pessoal do estabelecimento, portanto, são alheios à atividade fim da empresa.

Destaca-se que nessa mesma linha existem diversas decisões deste Conselho de Contribuintes, conforme comprovam os Acórdãos nº 4.727/17/CE, 22.310/16/1ª, 20.236/11/1ª, dentre outros.

Dessa forma, considera-se indevido o creditamento promovido pela Contribuinte, restando correto o procedimento fiscal de glosa dos créditos correspondentes às aquisições dos bens em análise.

### **DOS COMPONENTES DE SISTEMA DE DISTRIBUIÇÃO DE GÁS NATURAL.**

Os bens que compõem este grupo se encontram listados na planilha de fls. 104/110 (Anexo 7 do Auto de Infração), em que foi indicado o valor a título de “ICMS POR PARCELA”, que representa, efetivamente, o quanto foi apropriado de crédito pela Autuada a cada mês (Campo 10 dos Registros 125 da EFD), considerando que o índice de participação, percentual do valor das saídas tributadas/exportação sobre as saídas totais, informado pela empresa, foi igual a 1 (um) em todo o período fiscalizado.

Registra-se que o valor a título de “TOTAL ICMS” representa o somatório dos valores relativos a “ICMS OP” (ICMS da operação própria), “ICMS ST” (ICMS da operação por substituição tributária), “ICMS FR” (ICMS sobre frete) e “ICMS DA” (ICMS diferencial de alíquota), extraídos dos Campos 05, 06, 07 e 08 dos Registros G125 da EFD transmitida pela Contribuinte.

Os DANFES referentes às notas fiscais eletrônicas de entrada objeto de autuação foram acostados às fls. 111/120.

Às fls. 121/181, o Fisco traz documentos acerca da aplicação dos materiais em análise.

Conforme informações constantes dos autos, a Contribuinte, visando reduzir seus custos, substituiu o uso de GLP (gás liquefeito de petróleo) por gás natural nos seus principais equipamentos térmicos.

Para conseguir fazer com que este gás natural passasse a chegar a esses dispositivos, realizou uma **obra de construção civil**, que é uma linha de transmissão, que contém mais de 6,5 Km de tubulação, para interligar a tubulação da Companhia de Gás de Minas Gerais (GASMIG) para diversos pontos de consumo de gás natural da planta industrial da empresa, na qual foram aplicados os materiais em análise.

A obra demandou, além dos tubos, conexões, registros, abraçadeiras, vergalhões, entre outros.

A Impugnante sustenta que os créditos que lhe foram glosados são legítimos, uma vez que o gasoduto interno não é uma “*construção civil genérica*”; trata-se de um “*bem do ativo permanente que faz parte de equipamento industrial que é responsável por transportar o gás (insumo do processo produtivo) dos dutos externos da GASMIG até os setores produtivos da empresa*”.

Às fls. 640/657, ela junta documentos relativos a muitos dos seus equipamentos que utilizam gás natural como combustível.

Observa-se que os documentos trazidos pela Defesa, inclusive a ilustração da rede, às fls. 568 e reproduzida às fls. 641, confirmam as informações apresentadas pelo Fisco de que se trata de uma obra de construção civil.

Ressalta-se que, as obras de construção civil, embora façam parte do ativo imobilizado e guardam total relação com o estabelecimento, os materiais de construção nelas empregados são considerados alheios à atividade da empresa, não sendo passíveis de aproveitamento de crédito, de acordo com toda a legislação já reproduzida, especialmente o art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

A título de informação, vale trazer o seguinte trecho da manifestação fiscal:

A construção de um gasoduto é uma **obra de construção civil**, como será visto a seguir.

A Receita Federal do Brasil, mediante o inciso I, do art. 322 da Instrução Normativa RFB Nº 971, de 13/11/2009, assim define **obra de construção civil**:

“Art. 322. Considera-se:

I - obra de construção civil, a construção, a demolição, a reforma, a ampliação de edificação ou qualquer outra benfeitoria agregada ao solo ou ao subsolo, conforme discriminação no Anexo VII;”

O Anexo VII da citada Instrução Normativa, portanto, discrimina as **obras de construção civil**. Elas são elencadas por CNAE (Classificação Nacional de Atividades Econômicas). A construção de gasodutos está discriminada textualmente neste Anexo como obra:

“42.23-5 CONSTRUÇÃO DE REDES DE TRANSPORTES POR DUTOS, EXCETO PARA ÁGUA E ESGOTO

4223-5/00 CONSTRUÇÃO DE REDES DE TRANSPORTES POR DUTOS, EXCETO PARA ÁGUA E ESGOTO (**OBRA**)

Esta Subclasse compreende:

- a construção de redes de transporte por dutos: oleodutos, **gasodutos**, minerodutos.” (**Grifos da Fiscalização**)

Portanto, não merecem reforma os lançamentos que envolvem as cobranças relativas às entradas dos materiais em análise, que são componentes do sistema de distribuição interna de gás natural da Autuada, dada a vedação disposta na legislação tributária.

## **DOS EQUIPAMENTOS UTILIZADOS EM RETÍFICAS DE CILINDROS DE LAMINAÇÃO.**

Os bens que compõem este grupo se encontram listados na planilha de fls. 184 (Anexo 8 do Auto de Infração), em que foi indicado o valor a título de “ICMS POR PARCELA”, que representa, efetivamente, o quanto foi apropriado de crédito pela Autuada a cada mês (Campo 10 dos Registros 125 da EFD), considerando que o

índice de participação, percentual do valor das saídas tributadas/exportação sobre as saídas totais, informado pela empresa, foi igual a 1 (um) em todo o período fiscalizado.

Registra-se que o valor a título de “TOTAL ICMS” representa o somatório dos valores relativos a “ICMS OP” (ICMS da operação própria), “ICMS ST” (ICMS da operação por substituição tributária), “ICMS FR” (ICMS sobre frete) e “ICMS DA” (ICMS diferencial de alíquota), extraídos dos Campos 05, 06, 07 e 08 dos Registros G125 da EFD transmitida pela Contribuinte.

Os DANFEs referentes às notas fiscais eletrônicas de entrada objeto de autuação foram acostados às fls. 185/186.

A Impugnante defende que o Setor de Retífica de Cilindros desempenha ações vinculadas ao seu processo produtivo, não podendo, assim, ser considerado marginal à linha de produção, e é indispensável à sua atividade manufatureira.

Às fls. 710/713, ela junta documentos relativos ao “Projeto Retífica de Cilindros” e aos materiais nele utilizados, confirmando a informação do Fisco de que os bens foram adquiridos para compor uma nova retífica dos cilindros de laminação na oficina da LTQ (Setor de Laminação a Quente). A oficina é chamada na impugnação de “*setor de retífica de cilindros*”.

Conforme esclarecimentos fiscais, que são confirmados pela Impugnante, a industrialização (no caso em tela, a laminação) ocorre com os laminadores em pleno funcionamento.

São os laminadores, por meio de seus cilindros, que transformam as placas em bobinas de aço. Portanto, são os cilindros, em especial os de trabalho (produtos intermediários), que realizam a industrialização propriamente dita.

Contudo, as retíficas atuam paralelamente, fazendo a manutenção dos cilindros outrora utilizados e que estão momentaneamente fora de operação, na reserva dos que estão laminando o aço.

Rebolos abrasivos são utilizados para retirar defeitos da superfície dos cilindros, fazendo com que os cilindros não sejam descartados prematuramente e, mais especificamente no caso dos cilindros de trabalho, garantindo maior qualidade às peças de aço por eles laminadas.

Portanto, os equipamentos utilizados no setor de retífica de cilindros desempenham, meramente, uma função de manutenção.

Após serem retificados, os cilindros poderão ser reutilizados sem que seja prejudicada a qualidade dos produtos a serem laminados.

Cumprir registrar que, certamente, os equipamentos que retificam os cilindros de laminação desempenham funções importantes e são fundamentais para diminuir os custos da usina.

Todavia, essa importância não é suficiente para garantir legalmente o direito ao crédito de ICMS, quando de suas aquisições, uma vez que, embora tenham relação com a empresa, são considerados alheios à atividade da empresa, nos termos da

legislação tributária pertinente, pois **não** são utilizados na industrialização, no sentido de **não** exercerem nenhuma ação no processo industrial.

Diante do exposto, verifica-se correto o procedimento fiscal, ao glosar créditos de ICMS destacados em documentos fiscais relativos a aquisições de equipamentos utilizados em retíficas de cilindros de laminação, restando legítimas as exigências fiscais.

### DOS EQUIPAMENTOS UTILIZADOS EM LABORATÓRIOS

Conforme detalhado pelo Fisco, este grupo compreende os equipamentos adquiridos junto à empresa alemã “Herzog”, usados na preparação de amostras que serão analisadas em laboratório, tais como uma prensa, um moinho e um britador de amostras.

Engloba, também, um analisador de carbono e enxofre (e seus acessórios/periféricos) adquirido junto à “Leco Corporation”, utilizado na análise de amostras de aços elétricos.

Consta, ainda, um espectrômetro, que funciona no laboratório de análises químicas da Aciaria, usado no estudo de amostras de gusa, aço líquido e ferroligas diversas.

Tais bens se encontram listados na planilha de fls. 189 (Anexo 9 do Auto de Infração), em que foi indicado o valor a título de “ICMS POR PARCELA”, que representa, efetivamente, o quanto foi apropriado de crédito pela Autuada a cada mês (Campo 10 dos Registros 125 da EFD), considerando que o índice de participação, percentual do valor das saídas tributadas/exportação sobre as saídas totais, informado pela empresa, foi igual a 1 (um) em todo o período fiscalizado.

Registra-se que o valor a título de “TOTAL ICMS” representa o somatório dos valores relativos a “ICMS OP” (ICMS da operação própria), “ICMS ST” (ICMS da operação por substituição tributária), “ICMS FR” (ICMS sobre frete) e “ICMS DA” (ICMS diferencial de alíquota), extraídos dos Campos 05, 06, 07 e 08 dos Registros G125 da EFD transmitida pela Contribuinte.

Os DANFEs referentes às notas fiscais eletrônicas de entrada objeto de autuação foram acostados às fls. 190/194.

Às fls. 196/208, o Fisco traz documentos, relativos à aquisição de equipamentos utilizados no laboratório, que foram fornecidos pela Autuada mediante Termo de Intimação nº 027/2016.

A Impugnante defende os creditamentos feitos nas aquisições dos bens em questão, e junta aos autos, às fls. 671/681, documentos sobre esses equipamentos utilizados em seus laboratórios, reforçando o que foi dito na peça de defesa.

O Fisco, por sua vez, não tem dúvidas em relação à grande importância dos trabalhos desenvolvidos nos laboratórios da Autuada. Contudo, considera-os atividades paralelas ao processo de fabricação do aço, e seus equipamentos bens alheios à atividade fabril.

De fato, os equipamentos utilizados em laboratórios de análises e controle de qualidade são considerados alheios à atividade do estabelecimento, pois **não** exercem nenhuma ação intrínseca no processo produtivo, sendo utilizados em linha independente à de produção.

Assim, **não** basta que sejam utilizados na consecução da atividade econômica, e sim que exerçam ação intrínseca no processo de produção propriamente dito.

Observa-se que o fluxograma juntado pela Defesa às fls. 674, e reproduzido às fls. 678, reforça as convicções do Fisco, demonstrando que os laboratórios não atuam no processo siderúrgico propriamente dito, desenvolvendo, nitidamente, uma atividade de apoio.

Vale reiterar que o termo “alheio” não deve ser interpretado no sentido literal, como algo que não tenha relação com a empresa. Como visto, em termos meramente tributários, para efeito de vedação à apropriação de créditos de ICMS, o legislador conceituou como bens alheios aqueles que **não** sejam utilizados, no presente caso, na área de produção industrial.

Portanto, devem ser considerados alheios à atividade do estabelecimento os bens integrantes do ativo imobilizado, empregados em **laboratórios** de testes e de controle de qualidade, uma vez que esses bens não exercem nenhuma ação intrínseca no processo de industrialização propriamente dito, por serem utilizados em linhas independentes da linha central de produção, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da referida Instrução Normativa nº 01/98.

Corroboram esse entendimento, várias decisões deste Conselho de Contribuintes, dentre as quais se destacam os Acórdãos nºs 4.321/14/CE, 4.528/15/CE e 4.543/16/CE.

Dessa forma, corretas as exigências fiscais, em razão de glosa de créditos de ICMS indevidamente apropriados pela Autuada, oriundos de aquisição de bens empregados em laboratório da empresa, considerados alheios à atividade do estabelecimento.

#### **DO COMPRESSOR DE AR.**

O único bem que compõem este grupo é um compressor de ar descrito nas Notas Fiscais nºs 1828 e 10760 (complementar à Nota Fiscal nº 1828), as quais se encontram listadas na planilha de fls. 211 (Anexo 10 do Auto de Infração), em que foi indicado o valor a título de “ICMS POR PARCELA”, que representa, efetivamente, o quanto foi apropriado de crédito pela Autuada a cada mês (Campo 10 dos Registros 125 da EFD), considerando que o índice de participação, percentual do valor das saídas tributadas/exportação sobre as saídas totais, informado pela empresa, foi igual a 1 (um) em todo o período fiscalizado.

Registra-se que o valor a título de “TOTAL ICMS” representa o somatório dos valores relativos a “ICMS OP” (ICMS da operação própria), “ICMS ST” (ICMS da operação por substituição tributária), “ICMS FR” (ICMS sobre frete) e “ICMS DA”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(ICMS diferencial de alíquota), extraídos dos Campos 05, 06, 07 e 08 dos Registros G125 da EFD transmitida pela Contribuinte.

Os DANFES referentes às citadas notas fiscais eletrônicas de entrada objeto de autuação foram acostados às fls. 212/213.

A Impugnante afirma que o Compressor de ar da Central de Ar Comprimido é o equipamento responsável por comprimir o ar que será utilizado em diversos setores de produção do parque industrial da empresa.

No intuito de esclarecer a destinação da aquisição desse bem, a Defesa anexou à peça impugnatória um laudo descritivo (fls. 690/691), em que há informação de que o compressor foi instalado para dar “*maior segurança e confiabilidade operacional*” ao “*sistema da Central de Ar Comprimido, reduzindo o risco de interrupção na produção e distribuição de ar*” na planta industrial da Autuada.

Salienta que o compressor fornece ar comprimido para diversos equipamentos da sua linha de produção, sendo imprescindível para o seu processo manufatureiro.

Explica que o ar comprimido produzido pela máquina de compressão é empregado na limpeza das tiras de aço (Linha de Recozimento e Decapagem), garantindo a qualidade superficial do material no setor de laminação e, ainda, **é indispensável no processo de sopro do aço líquido (VOD1 e VOD2) no setor de Aciaria.**

Acrescenta que “*a aquisição da máquina obedece a todos os elementos caracterizadores dos bens do ativo: é de propriedade da Empresa, possui vida útil superior a 12 (doze) meses, é utilizado nas atividades operacionais da Empresa e foi contabilizado como bem do ativo*”.

O Fisco, por sua vez, afirma que a “*imprescindibilidade não é argumento próprio para descaracterizar um bem como alheio*”.

Entende que “*a Central de Ar Comprimido não compõe a linha principal de produção da APERAM*”, atuando marginalmente a ela, “*por conseguinte, os bens que atuam nesta Central não merecem recuperação de créditos de ICMS*”.

De fato, conforme já comentado anteriormente, a imprescindibilidade de um bem não pode ser condição única para caracterizá-lo como passível de aproveitamento de crédito de ICMS.

Contudo, de acordo com as informações trazidas pela Impugnante, verifica-se que o compressor de ar atua, de forma indireta, no processo de produção propriamente dito da Autuada, quando, por exemplo, produz ar comprimido no processo de sopro do aço líquido no setor de Aciaria, mesmo que o equipamento não esteja na linha principal de industrialização.

Dessa forma, devem ser excluídas as exigências relativas ao equipamento “compressor de ar”, por entender que referido bem atende às condições previstas na legislação já posta, que garantem à Contribuinte o direito ao crédito de ICMS, quando da entrada do bem, nos termos da legislação regente da matéria.

### **DOS RELÉS MICROPROCESSADOS.**

Os bens que compõem este grupo são “Relés Microprocessados”, descritos na Nota Fiscal nº 45853, listada na planilha de fls. 216 (Anexo 11 do Auto de Infração), em que foi indicado o valor a título de “ICMS POR PARCELA”, que representa, efetivamente, o quanto foi apropriado de crédito pela Autuada a cada mês (Campo 10 dos Registros 125 da EFD), considerando que o índice de participação, percentual do valor das saídas tributadas/exportação sobre as saídas totais, informado pela empresa, foi igual a 1 (um) em todo o período fiscalizado.

Registra-se que o valor a título de “TOTAL ICMS” representa o somatório dos valores relativos a “ICMS OP” (ICMS da operação própria), “ICMS ST” (ICMS da operação por substituição tributária), “ICMS FR” (ICMS sobre frete) e “ICMS DA” (ICMS diferencial de alíquota), extraídos dos Campos 05, 06, 07 e 08 dos Registros G125 da EFD transmitida pela Contribuinte.

O DANFE referente à nota fiscal eletrônica de entrada objeto de autuação foi acostado às fls. 217.

Às fls. 218/229, o Fisco traz documentos atinentes à aquisição dos equipamentos em questão, que foram extraídos de arquivos transmitidos pela Autuada (EFD) ou foram fornecidos por ela mediante Termo de Intimação nº 027/2016.

A Defesa confirma o que consta do Relatório do Auto de Infração, ao declarar que *“foi realizado o investimento no Relé Microprocessado, de modo a evitar que ocorra a propagação dos danos de curto circuito ou pequenos incêndios, impedindo, portanto, a paralisação da produção por longos períodos de tempo”*.

Acrescenta que *“os relés desempenham indispensável papel no ciclo produtivo do aço, uma vez que sem eles, toda a produção estaria ameaçada, razão pela qual o creditamento de imposto nas suas aquisições deve ser garantido”*.

Anexa aos autos documentos de fls. 687/688, a fim de reforçar suas alegações.

Entretanto, conforme bem colocado pelo Fisco, tais relés foram utilizados apenas para proteger de falhas os disjuntores de uma das três subestações de energia da Autuada, ou seja, são equipamentos de proteção, portanto, não desempenham qualquer função na fabricação propriamente dita do aço.

Dessa forma, corretas as exigências fiscais, uma vez que os relés em discussão são alheios à atividade da empresa, não sendo passíveis de apropriação os créditos de ICMS oriundos de suas aquisições.

### **DOS MATERIAIS APLICADOS NA INTERLIGAÇÃO DE SUBESTAÇÕES DE ENERGIA.**

Os bens que compõem este grupo estão listados na planilha de fls. 232 (Anexo 12 do Auto de Infração), em que foi indicado o valor a título de “ICMS POR PARCELA”, que representa, efetivamente, o quanto foi apropriado de crédito pela Autuada a cada mês (Campo 10 dos Registros 125 da EFD), considerando que o índice

de participação, percentual do valor das saídas tributadas/exportação sobre as saídas totais, informado pela empresa, foi igual a 1 (um) em todo o período fiscalizado.

Registra-se que o valor a título de “TOTAL ICMS” representa o somatório dos valores relativos a “ICMS OP” (ICMS da operação própria), “ICMS ST” (ICMS da operação por substituição tributária), “ICMS FR” (ICMS sobre frete) e “ICMS DA” (ICMS diferencial de alíquota), extraídos dos Campos 05, 06, 07 e 08 dos Registros G125 da EFD transmitida pela Contribuinte.

Os DANFEs referentes às notas fiscais eletrônicas de entrada objeto de autuação foram acostados às fls. 233/240.

Às fls. 241/259, o Fisco traz documentos atinentes à aquisição dos itens em questão, que foram extraídos de arquivos transmitidos pela Autuada (EFD) ou foram fornecidos por ela mediante Termo de Intimação nº 027/2016.

Referidos bens correspondem a pórticos, painéis de média tensão e cabos utilizados para interligar as três subestações de energia existentes na usina siderúrgica.

A Impugnante alega que a interligação das subestações objetivou propiciar maior confiabilidade ao sistema elétrico da usina, o que evitaria a parada, ou diminuiria o tempo de interrupção, dos equipamentos da LTQ (laminação a quente), em caso de panes, manutenções preventivas ou outras intercorrências.

Apresenta às fls. 683/685, informações mais detalhadas a respeito do investimento realizado.

Conclui que *“os sistemas de transmissão de energia elétrica se integram ao processo produtivo siderúrgico, de modo que os investimentos produzidos pela Empresa autorizam o aproveitamento dos respectivos créditos”*.

O Fisco, em sua manifestação fiscal, *“ressalta que não está em discussão a possibilidade do aproveitamento de créditos nas aquisições de energia elétrica nem a importância de haver sistemas eficientes e seguros para adequá-la e levá-la aos inúmeros pontos de consumo existentes em uma usina siderúrgica”*.

Acrescenta que *“a questão em lide envolve somente a possibilidade do aproveitamento de créditos de ICMS incidente nas compras de bens e materiais utilizados para interligar as subestações de energia”*.

Afirma que a legislação vigente, especialmente o inciso III do art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, veda o aproveitamento de créditos relativos a materiais e bens aplicados em obras de construção civil, o que corresponde ao caso concreto.

Pelas informações constantes dos autos, verifica-se que, embora sejam importantes para o devido funcionamento da usina, os materiais em análise são classificados como bens alheios à atividade da empresa, nos termos do art. 1º da mencionada instrução normativa, uma vez que, além de não participarem do processo de industrialização propriamente dito, foram destinados à obra de construção civil necessária para a interligação das subestações de energia.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cumpra salientar que este Conselho já se pronunciou nesse sentido, conforme excerto do Acórdão nº 4.519/15/CE, a seguir reproduzido:

(...)

“VALE DESTACAR, POR OPORTUNO, A INFORMAÇÃO TRAZIDA PELA ENTÃO IMPUGNANTE, EM ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO DO FISCO (INT. CIAP 76.14 LOCAL-FUNÇÃO), CONTIDA NA PLANILHA QUE CONTÉM A FUNÇÃO E O LOCAL DE APLICAÇÃO DOS BENS/MATERIAIS (FLS. 72/83), NO SENTIDO DE QUE ESSES MATERIAIS SÃO UTILIZADOS NA “ADEQUAÇÃO DA SUBESTAÇÃO ELÉTRICA PRINCIPAL PARA AUMENTO DE POTÊNCIA NOS RETIFICADORES”. COMO BEM REGISTRA A FISCALIZAÇÃO, OS BENS/MATERIAIS LIGADOS A ESSES PROJETOS, QUE FORAM OBJETO DO ESTORNO DE CRÉDITO DO IMPOSTO, SÃO CLARAMENTE IDENTIFICADOS COMO INTEGRANTES DE CONSTRUÇÃO CIVIL, BEM COMO DO SISTEMA DE TRANSMISSÃO/READEQUAÇÃO DA ENERGIA ELÉTRICA, COMO CONSTA NA REFERIDA PLANILHA DE FLS. 72/83. DESTACA-SE QUE A FISCALIZAÇÃO DEFINE SUBESTAÇÃO ELÉTRICA COMO UMA INSTALAÇÃO DE ALTA POTÊNCIA, CONTENDO EQUIPAMENTOS PARA TRANSMISSÃO E DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, PRINCIPALMENTE OS CHAMADOS “TRANSFORMADORES”, ALÉM DE EQUIPAMENTOS DE PROTEÇÃO E CONTROLE. A SUBESTAÇÃO FUNCIONA COMO PONTO DE CONTROLE E TRANSFERÊNCIA EM UM SISTEMA DE TRANSMISSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, DIRECIONANDO E CONTROLANDO O FLUXO ENERGÉTICO, TRANSFORMANDO OS NÍVEIS DE TENSÃO E FUNCIONANDO COMO PONTOS DE ENTREGA PARA CONSUMIDORES FINAIS (INDUSTRIAIS OU RESIDENCIAIS). EXPLICA A FISCALIZAÇÃO QUE A SUBESTAÇÃO REQUER, PARA SUA INSTALAÇÃO, CONSIDERÁVEL ESTRUTURA FÍSICA (OBRAS CIVIS, MONTAGEM ESTRUTURAS METÁLICAS, DENTRE OUTRAS), E QUE, DE ACORDO COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, DEVE SER CARACTERIZADA COMO “CONSTRUÇÃO CIVIL”, BEM COMO, ESPECIFICAMENTE O TRANSFORMADOR ELÉTRICO, CONSIDERADO NA CITADA LEGISLAÇÃO, COMO “BEM ALHEIO” À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, PARA OS QUAIS, HÁ VEDAÇÃO LEGAL AO CREDITAMENTO DO IMPOSTO. PORTANTO, TRATANDO-SE DE OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL, OS BENS EMPREGADOS NESTE PROJETO SÃO CONSIDERADOS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, DE ACORDO COM O INCISO III, ART. 1º DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01/98.”

(...)

Dessa forma, não merecem qualquer reforma os lançamentos referentes aos bens e aos materiais empregados na interligação das subestações de energia da Autuada.

### **DOS PAINÉIS ELÉTRICOS COMPONENTES DE CENTROS DE CONTROLE DE MOTORES (CCM).**

Os painéis elétricos que compõem este grupo estão listados na planilha de fls. 262 (Anexo 13 do Auto de Infração), em que foi indicado o valor a título de “ICMS POR PARCELA”, que representa, efetivamente, o quanto foi apropriado de crédito pela Autuada a cada mês (Campo 10 dos Registros 125 da EFD), considerando que o índice de participação, percentual do valor das saídas tributadas/exportação sobre as saídas totais, informado pela empresa, foi igual a 1 (um) em todo o período fiscalizado.

Registra-se que o valor a título de “TOTAL ICMS” representa o somatório dos valores relativos a “ICMS OP” (ICMS da operação própria), “ICMS ST” (ICMS da operação por substituição tributária), “ICMS FR” (ICMS sobre frete) e “ICMS DA” (ICMS diferencial de alíquota), extraídos dos Campos 05, 06, 07 e 08 dos Registros G125 da EFD transmitida pela Contribuinte.

Os dados atinentes às notas fiscais eletrônicas de entrada objeto de autuação estão indicados nos documentos de fls. 263/264.

Às fls. 266/275, o Fisco traz documentos referentes à aquisição dos itens em questão, que foram fornecidos pela Contribuinte mediante Termo de Intimação nº 027/2016.

De acordo com as informações constantes dos autos, os painéis elétricos em questão integram os Centros de Controle de Motores (CCM) de dois setores da Usina: a Estação de Tratamento de Água (ETA), onde é tratada toda a água consumida pela Autuada, inclusive a utilizada nos banheiros, no restaurante e na limpeza de suas máquinas, equipamentos e instalações, e a Central Térmica, onde é gerado, por duas caldeiras, o vapor utilizado pela Contribuinte.

A Impugnante defende a legitimidade dos créditos, ao argumento de que referidos setores (ETA e Central Térmica) fazem parte da linha produtiva principal do parque industrial.

Detalha as funções desses setores, cujas informações são reforçadas nos laudos descritivos elaborados pela empresa, anexados às fls. 702/709, no intuito de demonstrar que os bens constantes desses setores são passíveis de aproveitamento de crédito de ICMS.

O Fisco, em manifestação fiscal, recorre ao fluxograma das linhas de produção, juntado pela Impugnante às fls. 674 e 678, para afirmar que “*nem a ETA nem a Central Térmica aparecem na ilustração*”, concluindo que “*em momento algum o gusa, o aço, matérias-primas ou produtos intermediários sofrem qualquer atividade de transformação nestes setores*”.

Assim, segue convicto de que todos os creditamentos efetuados relativos aos painéis elétricos componentes de CCM foram indevidos.

Para melhor análise da situação, cumpre lembrar que os bens em discussão correspondem a painéis elétricos integrantes do Centro de Controle de Motor (CCM). Portanto, não se discute aqui sobre equipamentos que compõem os setores da ETA e Central Térmica, não obstante esses setores sejam controlados pelos painéis elétricos, os quais são utilizados para alimentação elétrica dos motores de diversos equipamentos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, independente do papel desempenhado pelos setores no ciclo produtivo da empresa, o “CCM” tem como única função o controle e acionamento elétrico de motores da Usina, não desenvolvendo, portanto, qualquer ação intrínseca na industrialização propriamente dita, caracterizando-se, portanto, como bem alheio à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da Instrução Normativa DLT/ SRE nº 01/98.

Destaca-se, a seguir, excerto do Acórdão nº 21.245/16/2ª, demonstrando que o entendimento deste Conselho se encontra nesse mesmo sentido, cuja decisão foi ratificada em segunda instância, nos termos do Acórdão nº 4.751/17/CE:

(...)

- O “CCM” TEM COMO ÚNICA FUNÇÃO O CONTROLE E ACIONAMENTO ELÉTRICO DE MOTORES DA USINA, NÃO DESENVOLVENDO, PORTANTO, QUALQUER AÇÃO INTRÍNSECA NA EXTRAÇÃO, NA MOVIMENTAÇÃO INTERNA OU NO BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO;

- O “CCM” CARACTERIZA-SE, PORTANTO, COMO BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, NOS TERMOS DO ART. 1º, INCISO II, ALÍNEA “C” DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/ SRE Nº 01/98;

- EXCETUANDO-SE A PARCELA PROPORCIONAL À EXPORTAÇÃO, A RECORRENTE/AUTUADA RECONHECEU E QUITOU AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AOS ITENS VINCULADOS AO CCM, FLS. 1.521 (VEJA-SE PLANILHA INSERIDA NO ANEXO IV DO PARECER DA ASSESSORIA (FLS. 1.605/1.615), CONTENDO TODOS OS PRODUTOS PARA OS QUAIS A RECORRENTE/AUTUADA QUITOU AS RESPECTIVAS EXIGÊNCIAS, EXCETO EM RELAÇÃO À PARCELA PROPORCIONAL À EXPORTAÇÃO, POR ENTENDER QUE TEM DIREITO À MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS NESSA PROPORÇÃO).

CORRETA, PORTANTO, A GLOSA DOS CRÉDITOS PROMOVIDA PELA FISCALIZAÇÃO EM RELAÇÃO À TOTALIDADE DOS BENS ORA ANALISADOS.

(...)

Correta, portanto, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco em relação aos painéis elétricos integrantes dos Centros de Controle de Motores.

Apenas a título de informação, cumpre registrar que, após a decisão constante do Acórdão nº 2.105/00/CE, mencionado pela Impugnante, em que se considerou que a ETA como um setor integrante do processo produtivo, este Conselho exarou diversas decisões em sentido contrário, como, por exemplo, as decisões consubstanciadas nos Acórdãos nºs 21.915/16/3ª, publicado em 08/04/16, e 4.588/16/CE, publicado em 29/06/16, referentes ao PTA nº 01.000256901-90, cujo Sujeito Passivo é a própria Autuada.

Também a título de informação, importante trazer os esclarecimentos do Fisco de que, ao contrário do afirmado pela Impugnante às fls. 566, não houve qualquer glosa de crédito relacionado a entradas de tijolos refratários utilizados nas paredes de

altos fornos. Portanto, não consta nos autos qualquer imposição relativa a tais produtos nem a materiais semelhantes.

Em relação ao argumento da Impugnante de que todos os bens objeto de autuação são imprescindíveis à produção, vale 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 c/c a Instrução Normativa nº 01/98.

A essencialidade ou imprescindibilidade explica a utilização dos produtos, mas **não** a desclassificação dos bens autuados como alheios à atividade do estabelecimento.

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.

Dessa forma, à exceção do bem “compressor de ar”, corretamente agiu o Fisco ao efetuar a glosa dos créditos relativos aos demais produtos objeto da autuação, uma vez que efetivamente são caracterizados como bens alheios à atividade do estabelecimento, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos previstos no art. 70, inciso XIII do RICMS/02.

No tocante aos comentários trazidos pela Impugnante em relação aos Acórdãos antigos de nºs 17.615/06/3ª, 18.293/09/2ª e 18.294/09/3ª, cujos fatos geradores das obrigações ocorreram entre 1997 e 1999, vale reproduzir a fala do Fisco em sua manifestação fiscal:

Partindo da premissa de que os referidos Acórdãos reformaram parcialmente as exigências Fiscais, a Impugnante conclui simploriamente que tais reformas decorreram do desconhecimento dos Auditores de sua planta industrial, o que os levou a considerar incorretamente alguns setores produtivos como alheios à atividade principal da Usina. Cita o Laboratório e a Estação de Tratamento de Água como exemplos de linhas principais equivocadamente entendidas como marginais.

O conhecimento do processo produtivo da APERAM tido pelo Auditor Fiscal responsável pela auditoria que culminou na lavratura do Auto de Infração em lide já foi demonstrada diversas vezes nesta Peça. Reforça a Fiscalização que o Servidor Público autuante visitou, durante **oito dias**, as instalações da APERAM; salienta

ainda que todo o trabalho de fiscalização foi feito com base em diversas informações produzidas ou fornecidas pelo próprio Sujeito Passivo.

Também deve ser destacado que os Acórdãos mencionados pela Autuada foram exarados há muitos anos, em épocas nas quais provavelmente era outro o entendimento sobre a questão em discussão. O Direito é uma ciência dinâmica, que evolui com o passar do tempo; ele não permite à Autuada se agarrar a velhos de seus resquícios para justificar suas ações presentes.

Não fosse assim, a Fiscalização poderia ter se valido do Acórdão 17.615/06/3ª, citado pela APERAM à fl. 583, e que envolve a própria Impugnante, à época do julgamento denominada Acesita S.A., para defender as exigências relativas, por exemplo, aos equipamentos utilizados em laboratórios ou nas Retíficas de Cilindros de Laminação. Assim reza um pequeno trecho da decisão em comento:

ACÓRDÃO: 17.615/06/3ª:

“NO QUE DIZ RESPEITO ÀS LINHAS MARGINAIS DE PRODUÇÃO, A ABORDAGEM DO SR. PERITO ESTÁ DE ACORDO COM A RESSALVA CONSTANTE DO ART. 1º, INCISO II, C, DA IN Nº 01/98, UMA VEZ QUE FORAM CONSIDERADAS MARGINAIS AS ATIVIDADES AUXILIARES AO PROCESSO PRINCIPAL, DONDE DESTACAM-SE AS FUNÇÕES DE MANUTENÇÃO, SUPRIMENTO DE MATÉRIAS-PRIMAS, TRANSPORTE E CONTROLE DA LINHA DE PRODUÇÃO. **ASSIM, TODOS OS ITENS UTILIZADOS NOS LABORATÓRIOS, NA ESTAÇÃO DE TRATAMENTO DE EFLUENTES, NOS SILOS DE MATÉRIAS-PRIMAS, NA LINHA DE FUNDIÇÃO, NA RETÍFICA DE CILINDROS, DENTRE OUTROS, FORAM CONSIDERADOS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO.**” (GRIFOS DA FISCALIZAÇÃO)

Outra prova do dinamismo do Direito, que em nada prejudica o Princípio da Segurança Jurídica, é demonstrada pela regra contida no inciso I, do art. 165 do RPTA. Para que seja admitido um Recurso de Revisão pela Câmara Especial, no caso de PTA submetido ao Rito Ordinário, quando a decisão recorrida seja divergente de outra proferida por Câmara do Conselho de Contribuintes, o Acórdão da decisão tida como paradigma deve ter sido publicado no máximo há cinco anos da data da publicação da decisão da qual se recorre:

“Art. 165. Relativamente ao Recurso de Revisão interposto com fundamento no art. 163, II, será observado o seguinte:

I - a petição indicará de forma precisa a decisão divergente, cujo acórdão tenha sido publicado no máximo há 5 (cinco) anos da data da publicação da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

decisão recorrida, sob pena de ser declarado deserto;”

Deve também ser ressaltado que em momento algum a Autuada mencionou objetivamente sobre qual bem ou grupo há exigências que deveriam ser reformadas ou excluídas com base nos argumentos exteriorizados nesta subdivisão da sua Impugnação. As alegações da APERAM foram simplórias e genéricas.

Ademais, a Fiscalização, atestando com objetividade os motivos que a levaram a fazer exigências fiscais sobre cada bem ou grupo de bens, já citou ou reproduziu ao longo desta Manifestação diversas decisões muito mais recentes do que as referenciadas pela Autuada.

A fim de evidenciar seu conhecimento sobre o processo produtivo da Autuada, o Fisco relatou em sua manifestação fiscal o seguinte:

Recentemente, o mesmo Auditor Fiscal responsável pela auditoria ora discutida visitou, durante **oito dias**, as instalações da APERAM.

Estas visitas foram realizadas nos dias 10 e 11 de novembro de 2014, 09, 10 e 11 de dezembro de 2014 e 16, 17 e 18 de novembro de 2015. Elas estão documentadas nos relatórios que constam às fls. 48 a 61 e 105 a 132 do PTA 01.000256901-90 e às fls. 527 a 569 e 626 a 655 do PTA 01.000394046-66.

Durante as diligências, o Servidor Fiscal foi acompanhado por um procurador regularmente constituído da Autuada (pessoa tecnicamente capacitada, Analista de Tributos e Técnico em Metalurgia), Sr. Max Silva Souza, que, inclusive, atestou a veracidade das constatações feitas *in loco* pelo Auditor, conforme demonstram as últimas páginas dos relatórios supramencionados.

A autuação de que trata o PTA 01.000256901-90 foi há pouquíssimo tempo aprovada nas duas instâncias desta Corte Julgadora. Os julgamentos ocorreram nos dias 09/03/2016 e 10/06/2016, conforme decisões documentadas nos Acórdãos 21.915/16/3ª, publicado em 08/04/2016, e 4.588/16/CE, publicado em 29/06/2016. As infrações foram caracterizadas e o lançamento considerado integralmente procedente, o que não ocorreria, como pretende mostrar a APERAM, caso o Auditor Fiscal autuante não tivesse pleno conhecimento do processo produtivo da Autuada.

Já o PTA 01.000394046-66 encontra-se neste Conselho de Contribuintes, na presente data.

Em sua peça defensiva, a Impugnante informa que se depreende, do disposto no art. 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal, que as únicas limitações

impostas ao princípio da não cumulatividade são, basicamente, apenas duas, quais sejam, a isenção ou não incidência, que, salvo determinação em contrário da legislação, não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes.

Afirma que o art. 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96 acaba por “amesquinhar indevidamente” o âmbito de incidência da norma da não cumulatividade contida no referido dispositivo constitucional de natureza autoaplicável, sendo que nem mesmo lei complementar seria capaz de reduzir o modelo do “crédito físico”.

Em relação a esse ponto, registra-se que este Conselho não é o foro competente para a discussão sobre a constitucionalidade do art. 20 da Lei Kandir, haja vista a restrição elencada no art. 182 da Lei nº 6.763/75, não cabendo aqui maiores comentários.

Contudo, no tocante à argumentação de que as únicas limitações possíveis para o aproveitamento de crédito são as hipóteses de isenção e não incidência previstas no art. 155, § 2º, inciso II da Constituição Federal, cumpre comentar que, nesses casos, há regularidade do crédito que acompanha a mercadoria, impondo a legislação seu não aproveitamento, em virtude de evento posterior (em relação ao da entrada da mercadoria), consistente na saída não tributada.

Já no presente caso, assim como em outros que versam sobre a glosa de créditos provenientes de aquisição de bens alheios à atividade do estabelecimento, não se discute a imposição jurídica de vedação em virtude de evento posterior. Na verdade, a discussão jurídica é focada na legitimidade do crédito no momento da entrada do bem, ou seja, não se fala da viabilidade de aproveitamento do crédito, em face de evento futuro do crédito.

Salienta-se que, conforme já exposto, há expressa previsão legal para essa vedação.

Ao passo que, no caso de vedação de crédito em virtude de posterior saída isenta ou não tributada, tem-se, por regular, o crédito no momento da entrada da mercadoria, seguindo-se a imposição de vedação ao crédito no momento da saída amparada pela isenção ou não-incidência do ICMS.

Nota-se diferença fundamental entre as regras jurídicas de vedação ao crédito em virtude de não incidência ou isenção em operação posterior e de vedação ao crédito oriundo de aquisição de bem alheio à atividade da empresa.

Acrescenta-se que a isenção e não incidência não são os únicos eventos que autorizam a vedação ou o estorno do crédito, podendo-se citar como outros exemplos o perecimento da mercadoria, sua utilização em atividade alheia à do estabelecimento, seu consumo pelo estabelecimento receptor, entre outros.

Assim, conclui-se pelo caráter equivocado da tese de que a glosa de créditos é inconstitucional em virtude de a Constituição Federal somente autorizar vedação ou estorno de créditos em caso de não incidência ou isenção futura do imposto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A glosa imposta tem fundamento na ausência de direito ao crédito do imposto e está autorizada em lei e no regulamento do ICMS, não contrariando princípios constitucionais.

Quanto ao argumento da Impugnante de que o Fisco deveria ter recomposto, de ofício, a sua conta gráfica, deduzindo dos impostos cobrados os eventuais saldos credores, vale esclarecer que os arts. 194 e 195 do RICMS/02 tiveram suas redações modificadas pelos arts. 2º e 3º do Decreto nº 46.698, de 30/12/14, com vigência a partir de 01/02/15, nos termos do art. 5º do mesmo decreto, excluindo o procedimento fiscal de “Verificação Fiscal Analítica – VFA” (recomposição da conta gráfica do ICMS):

Art. 2º O art. 194 do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002, passa a vigorar com a seguinte alteração:

Art. 194.

(...)

V - conclusão fiscal;”

*Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015 - Redação original:*

“V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;”

Art. 3º O art. 195 do RICMS passa a vigorar com a seguinte redação:

Art. 195. **Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração**, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

§ 1º O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

§ 2º O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1º, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º Na hipótese de saldo igual a zero ou saldo devedor, no período a que se refere o § 2º, fica vedada a dedução de que trata o § 1º.

§ 4º Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1º.”

(...)

Art. 5º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de fevereiro de 2015.

(grifou-se)

A redação atual do citado art. 195, ao deixar de prever a utilização da recomposição da conta gráfica como forma de apuração do montante da infração, instituiu um novo processo de fiscalização, entendido este como o método de apuração a ser utilizado pelo Fisco.

Depreende-se dessa alteração que os créditos do imposto indevidos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 (art. 195, *caput*).

Cabe reproduzir, também, o art. 4º do referido decreto, em que o legislador deixou consignado o seguinte:

Art. 4º O disposto no art. 1º e no art. 3º deste DECRETO aplica-se aos fatos geradores ocorridos antes e após a sua publicação, nos termos do § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN) – Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Vê-se que a aplicação retroativa das disposições regulamentares acima reproduzidas se respalda no disposto no § 1º do art. 144 do CTN, *in verbis*:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

Nesse sentido, são várias as decisões judiciais, dentre as quais se destacam:

EMENTA: (...)

O PRÓPRIO ART. 144, § 1º, DO CTN DISPÕE QUE NORMAS POSTERIORES AO FATO GERADOR, RELATIVAS AO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ESTABELECEMENTO DE NOVOS CRITÉRIOS DE APURAÇÃO, FISCALIZAÇÃO E GARANTIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, APLICAM-SE IMEDIATAMENTE. (...)” (TRF-2ª REGIÃO. AC 94.02.07873-8/RJ. REL.: DES. FEDERAL CLÉLIO ERTHAL. 1ª TURMA. DECISÃO: 22/03/92. DJ DE 16/05/95, P. 29.072.)

EMENTA: (...)

I. O FISCO PODE, A PARTIR DA VIGÊNCIA DA LEI 10.174/01, USAR AS INFORMAÇÕES BANCÁRIAS RELATIVAS AO RECOLHIMENTO DA CPMF, PARA FINS DE LANÇAMENTO DE OUTROS TRIBUTOS, AINDA QUE RELATIVOS A EXERCÍCIOS FINANCEIROS ANTERIORES.

II. HOMENAGEM À NATUREZA PROCESSUAL DA NOVA NORMA, NOS TERMOS DO § 1º DO ART. 144 DO CTN. (...)

(TRF-5ª REGIÃO. AMS 2001.84.00.005467-2/RN. REL.: DES. FEDERAL PAULO ROBERTO DE OLIVEIRA LIMA. 2ª TURMA. DECISÃO: 11/06/02. DJ DE 25/04/03, P. 693.

Assim, diante da produção de efeitos imediata, inclusive em relação aos fatos geradores pretéritos, da norma que introduz novo critério ou processo de apuração do crédito tributário, não há que se falar em recomposição da conta gráfica, restando correta sua não utilização pelo Fisco no presente trabalho.

E, ainda, não bastasse o analisado, o referido diploma regulamentar ainda trouxe, no art. 1º, a inclusão no RICMS/02 do art. 89-A, com as seguintes disposições:

Art. 1º O Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo DECRETO N° 43.080, de 13 de dezembro de 2002, fica acrescido do art. 89-A, com a seguinte redação:

Art. 89- A Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento.

Portanto, o presente Auto de Infração foi lavrado em 19/12/16 (fls. 08), já de acordo com essa nova metodologia de apuração.

Destaca-se que eventual compensação dos valores estornados com créditos da escrita fiscal poderá ser realizada no momento do pagamento da autuação, de acordo com as regras dos §§ 1º, 2º, 3º e 4º do referido art. 195 do RICMS/02.

Vale, também, trazer os comentários do Fisco, em sua manifestação fiscal, de que a declaração da Impugnante de que “*a Empresa possui saldo credor de ICMS desde a sua origem*” **não corresponde à realidade.**

O Auto de Infração faz exigências relativas aos meses de janeiro de 2011 a novembro de 2015. Fazendo uma consulta à conta gráfica produzida pela Contribuinte, montada conforme as DAPIs por ela transmitidas, o Fisco verificou que há diversos períodos de apuração fechados com saldos devedores, conforme telas do Conta Corrente Fiscal da Autuada de fls. 778/780.

Observa-se, então, que a Impugnante juntou seletivamente, conforme a sua conveniência, às fls. 715/750, documentos relativos exclusivamente a DAPIs referentes

a meses em que os saldos finais foram credores, sendo omitidos aqueles que se referem a períodos de apuração cujos resultados implicaram em exigências regulares de ICMS.

No que tange às multas exigidas, a Defesa afirma que não há lastro legal para aplicação de multa de revalidação, por entender que o caso em questão não está previsto no art. 53, inciso III da Lei nº 6.763/75, a que se reporta o dispositivo que comina a multa de revalidação, mas sim em dispositivo mais específico, isto é, o art. 53, inciso IV da mesma lei.

Acrescenta que “*aplicar multa sobre o crédito e, ainda, multa sobre o valor do imposto supostamente não pago configuraria violação ao non bis in idem, dado que, a rigor, há pretensamente uma única infração (escrituração indevida do crédito), sendo o alegado recolhimento a menor um mero exaurimento daquela*”.

No entanto, mais uma vez, não procede a alegação da Impugnante.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada (caso previsto no inciso III do art. 53 da mesma lei).

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória (caso previsto no inciso IV do art. 53 da mesma lei).

Vê-se, portanto, que há amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, uma vez que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003  
COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL  
FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS  
GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

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.

Conforme salientado alhures, além do ICMS e da respectiva multa de revalidação, o Fisco está a exigir a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 50% (cinquenta por cento), em razão de uma reincidência, e em 100% (cem por cento), em razão de duas ou mais reincidências, com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei, de acordo com as datas em que ocorreram os fatos imponíveis, conforme indicado na coluna “OBS” da planilha constante do Anexo 15 do Auto de Infração (Demonstrativo do Crédito Tributário).

Entretanto, no tocante a majoração da penalidade isolada pela constatação de reincidência, destaca-se que o art. 79, inciso I, alínea “e” da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, revogou os dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, item I do § 5º e §§ 6º e 7º) que previam a referida majoração. Examine-se:

Art. 79 - Ficam revogados:

I - na Lei nº 6.763, de 1975:

(...)

e) o item 1 do § 5º e os §§ 6º e 7º do art. 53;

(...) (grifos acrescidos).

Dessa forma, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional – CTN, a seguir reproduzido, deve ser excluída a majoração da multa isolada pela constatação de reincidência.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

(...)

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto à alegação de que as multas impostas violam os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, revelando-se confiscatórias, conveniente destacar

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que os valores exigidos são decorrentes de disposição expressa em lei, que determina os percentuais a serem aplicados sobre a base de cálculo estabelecida, não cabendo ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

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;

(...)

Com relação à afronta ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG .REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Diante do exposto, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir as exigências fiscais, exceto quanto às exigências relativas ao bem “Compressor de Ar” e a majoração da multa isolada.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, por maioria de votos, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencido o Conselheiro Erick de Paula

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Carmo, que a reconhecia em relação ao período anterior à 07/12/11. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relativas ao equipamento “compressor de ar”, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG, e ainda para excluir a majoração da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI em virtude de revogação do inciso I do § 5º e os §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 22.549/17, nos moldes do art. 106, inciso II, alínea "c" do CTN. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), que o julgava parcialmente procedente, para excluir ainda, os equipamentos utilizados na estação de tratamento de água. Vencido, em parte, o Conselheiro Erick de Paula Carmo, que o julgava parcialmente procedente, para excluir, além das exigências constantes do voto da Conselheira Relatora, as exigências relativas aos equipamentos vinculados à retífica de cilindros e de laboratório. Vencido, em parte, o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira, que o julgava parcialmente procedente, para excluir somente a majoração da multa isolada. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Wenceslau Teixeira Madeira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Sérgio Adolfo Eliazar de Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 26 de julho de 2017.**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente / Relator designado**

T

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	22.568/17/3 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000648423-11	
Impugnação:	40.010142765-85	
Impugnante:	Aperam Inox América do Sul S.A.	
	IE: 687013342.03-52	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Em um breve apanhado, conforme relatado no Acórdão, a presente autuação trata da constatação, no período de janeiro de 2011 a novembro de 2015, que a Autuada apropriou-se indevidamente de créditos de ICMS, escriturados no CIAP, oriundos de aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado da empresa, contudo, alheios à atividade da Contribuinte, acarretando recolhimento a menor do imposto.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação, prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso XXVI, a qual sofreu majorações em razão de reincidência prevista nos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

Doravante, a fundamentação do presente voto se limitará a debater e a demonstrar as razões que amparam os pontos contrários à decisão majoritária, quais sejam: o reconhecimento da decadência do direito de lançar do Fisco mineiro para o período anterior a 07/12/11 e a exclusão das exigências fiscais vinculadas aos estornos de créditos de ICMS dos seguintes produtos: **retífica de cilindros e equipamentos de laboratório.**

Quanto à exceção substancial indireta de mérito da decadência do direito de lançar, para as exigências fiscais, em que houve recolhimento a menor de ICMS, por representar pagamento de boa-fé da contribuinte, entendo que deve ser aplicado o § 4º do art.150 do CTN, para que sejam declarados decaídos do direito de lançar os tributos anteriores ao dia 07/12/11 (data de intimação do AIAF).

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Em contraponto, existe a regra geral do art.173, inciso I, do CTN, a qual dita caber à Fazenda Pública o lançamento de ofício, segundo o termo inicial de contagem do prazo de 5 (cinco) anos ali fixado.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em apreço):

“DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART.20, §4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. **NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART.150, §4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART.173, INC.I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...)**”. TJMG – PROC. Nº 1.0024.05.692077-0/001 (1); RELATORA: DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUBL.30/03/2007”.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art.173, inciso I, do CTN.

Na mesma toada, decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial n.182.241 - SP (1998/0052800-8), *in verbis*:

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

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

2. RECURSO ESPECIAL NÃO-PROVIDO.

#### **VOTO**

#### **O EXMO. SR. MINISTRO JOAO OTÁVIO DE NORONHA:**

A QUESTÃO POSTA NOS AUTOS DIZ RESPEITO À CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

**O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE NAS HIPÓTESES EM QUE A LEGISLAÇÃO ATRIBUA AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO DE TRIBUTO SEM A PRÉVIA ANÁLISE DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA.** NESTA MODALIDADE DE LANÇAMENTO, A APURAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS, DA BASE DE CÁLCULO E DO PAGAMENTO DA EXAÇÃO DEVERÁ SER EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO, PRÉVIA, AUTÔNOMA E INDEPENDENTEMENTE DE QUALQUER INICIATIVA DO FISCO.

MUITO BEM, EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO AS ATIVIDADES E CUMPRIDOS OS DEVERES QUE LHE FORAM IMPOSTOS PELA LEI, PRIMORDIALMENTE O PAGAMENTO DA EXAÇÃO, CABE AO FISCO APENAS HOMOLOGÁ-LOS, O QUE, POR CONSEQUENTE, RESULTA NA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NA FORMA DO ART. 156, VII, DO CTN ("ART. 156. *EXTINGUEM O CRÉDITO TRIBUTÁRIO:(...) VII - O PAGAMENTO ANTECIPADO E A HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ARTIGO 150 E SEUS 1º E 4º;*"). DEVE SER FRISADO QUE ESSA HOMOLOGAÇÃO PODE SER EXPRESSA OU TÁCITA, ESTA OCORRE NA HIPÓTESE EM QUE O SUJEITO PASSIVO CUMPRIR FIELMENTE TODAS AS SUAS OBRIGAÇÕES, OU SEJA, SEM QUE HAJA MANIFESTAÇÃO EXPRESSA DO FISCO, BEM COMO DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

**NA REALIDADE, A HOMOLOGAÇÃO DA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE, SEJA DO PAGAMENTO, SEJA DOS PROCEDIMENTOS DE APURAÇÃO DA MATERIALIDADE DO FATO GERADOR DA QUAL NÃO RESULTE TRIBUTO A PAGAR, QUALIFICA-SE APENAS COMO UM ATO DE FISCALIZAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, CUJA FINALIDADE É EXERCER O CONTROLE DE LEGALIDADE E CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES PELO SUJEITO PASSIVO.**

DIANTE DISSO, HÁ DE SE INDAGAR: COMO SE EMPREGA, EM TAIS ATIVIDADES, A DEFINIÇÃO DE LANÇAMENTO, SOBRETUDO, QUANDO ESTE SE CONCEITUA, A TEOR DO DISPOSTO NO ART. 142 DO CTN, COMO A APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL, DO MONTANTE DO TRIBUTO DEVIDO, DA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO E, SENDO O CASO, DA APLICAÇÃO DE PENALIDADE? ENTENDO QUE, EM CASOS COMO TAIS QUANDO A FUNÇÃO ADMINISTRATIVA CINGE-SE À HOMOLOGAÇÃO DE ATOS DO SUJEITO PASSIVO, INEXISTE A FIGURA TÍPICA DO LANÇAMENTO, O QUE OCORRE, NA VERDADE, É UM "ATO CONFIRMATIVO DA LEGALIDADE DO PAGAMENTO, COMO VALOR JURÍDICO DE QUITAÇÃO" (ALBERTO XAVIER, *DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO*, EDITORA FORENSE, 3ª EDIÇÃO, PÁG. 87). (GRIFOU-SE)

Em decisão de 19/10/10, o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade do art.173, I, do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.119.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº1.119.262-MG

RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AGRAVANTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA – PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART.173, I, DO CTN.

A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART.20 DA LEI COMPLEMENTAR N.87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

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

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS

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

MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: “A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR.”

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO)

A decisão ora destacada foi levada à apreciação do STJ em embargos de divergência, quando se proferiu a seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.119.262-MG (2011/0036985-1)

RELATOR: MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA: FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART.150, §4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DDA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ

O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO.

“ [...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O §4º DO ART.150 DO CTN” (AGRG NOS ERESP. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006).

COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO.

A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART.150, §4º, DO CTN.

NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART.150, §4º, DO CTN.

AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Portanto, dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao período anterior a 29/12/10, deve levar em consideração o disposto no art.150, § 4º, do CTN.

Até mesmo porque havendo apenas recolhimento a menor de ICMS, devido à glosa de créditos pela Fiscalização, em que pende dúvida razoável, oriunda da subjetividade do conceito classificatório dos créditos permitidos ou vedados à compensação no sistema de débito e crédito do ICMS, segundo a legislação tributária vigente, não há inexatidão ou omissão grave, a ponto de consistir em irregularidade do cumprimento de obrigações acessórias pelo contribuinte. Assim, resta inaplicável o art.149, inciso V, do CTN à espécie.

Desta feita, pendendo apenas ato administrativo de homologação dos valores declarados e recolhidos pelo contribuinte, acaso permaneça inerte a Fazenda Pública por mais de 5 (cinco) anos, verifica-se a homologação tácita do numerário indicado e recolhido pelo contribuinte.

Embora a maioria dos Conselheiros, considere que a atitude do Fisco que revela a quebra de sua inércia em lançar o crédito tributário se refira à intimação do Auto de Infração, entendo que deva se referir à data anterior, isto é, a data de intimação do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), tendo em vista a prerrogativa fiscal permitida pelo parágrafo único do art.173 do CTN.

Com o escopo de robustecer a convicção desse Conselheiro, reputo válida a citação de excerto da festejada obra do insigne tributarista **Eduardo Sabbag**, o qual em seu *Manual de Direito Tributário*, assim se posiciona sobre a temática, *in verbis*:

**“(…)No lançamento por homologação, há uma típica antecipação de pagamento**, permitindo-se ao Fisco conferir sua exatidão em um prazo decadencial de cinco anos, contados a partir do fato impositivo. O transcurso *in albis* do quinquênio decadencial, sem que se faça uma conferência expressa, provocará o *procedimento homologatório tácito*, segundo o qual perde a Administração Pública o direito de lançar, de modo suplementar, uma eventual diferença.

Com efeito, conforme assevera José Jayme de Macêdo Oliveira, “transcorrido dito lustro, sem a manifestação da Fazenda Pública, verifica-se a chamada homologação tácita, perdendo aquela, pelo fenômeno da decadência, o direito de exigir possíveis diferenças.”

Lembre-se, a propósito, que no caso do ICMS, apesar de o contribuinte apresentar a Declaração (GIA) no mês seguinte, a contagem da decadência tem início a partir da data do fato gerador (por exemplo, a data da saída da mercadoria com a emissão da nota fiscal). Se se tratar do IR, a data da entrega da declaração de rendimento é irrelevante, porque a contagem será a do fato gerador, que neste imposto se dá no dia 31 de dezembro.

*Ad argumentandum*, a expressão “homologação tácita do lançamento” é adotada pelo CTN (§ 4º), não obstante sabermos que, até então, na relação jurídico-tributária (*vide* Apêndice), não existe lançamento algum. Tal raciocínio leva estudiosos a afirmarem que, no lançamento por homologação, inexistente a decadência, em si, mas sim, a *decadência do direito de a Fazenda exigir, por meio do lançamento de ofício (art.149, V), o resíduo tributário, relativo à incompleta antecipação de pagamento*.

É importante ressaltar que o intitulado lançamento por homologação traduz-se em “procedimento não

impositivo” – uma expressão utilizada por Zelmo Denari -, pois a iniciativa constitutiva do crédito não é da Administração, mas do contribuinte, que, por sua conta e risco, declara ao Fisco o montante das operações tributáveis e efetiva o cálculo do imposto devido. Daí se falar em “*débito declarado*” em contraposição à expressão “*débito apurado*” – refere-se àquele débito constituído por iniciativa do Fisco, mediante procedimento impositivo.

(...) Com a devida vênia, pensamos que o raciocínio, não obstante louvável e, até mesmo, largamente exitoso na órbita administrativa federal, choca-se com a visão do STJ, que possui precedentes nos quais afirma a aplicabilidade do art.150, § 4º, do CTN apenas às hipóteses em que o sujeito passivo **apura, declara e paga** alguma quantia, enquanto o lançamento de ofício (art.173, I) a ser feito pela Fazenda serve para exigência de uma diferença decorrente de eventual equívoco verificado na apuração feita pelo contribuinte.” (sem destaques no original)

Por essas razões jurídicas, entendo que as exigências fiscais, atinentes ao período anterior ao dia 07/12/11 (data de intimação do AIAF), estão extintas pela decadência do direito da Fazenda Pública Estadual de lançar o crédito tributário recolhido a menor.

No que tange à exclusão dos seguintes produtos: “**retífica de cilindros e equipamentos de laboratório**”, considero-os produtos intermediários que integram o processo produtivo da Autuada, ao revés de produtos alheios à atividade do estabelecimento ou produtos de uso e consumo, os quais só poderiam ser creditados no ICMS, a partir do ano de 2020, conforme as razões a seguir discriminadas.

Primeiramente, o aproveitamento do crédito para a compensação na base de cálculo do imposto devido no ICMS está previsto no art.19 (crédito físico) e no art.20 (crédito financeiro) da LC nº 87/96, sendo que o §1º do art.20 prevê a exclusão do creditamento da entrada de bens alheios à atividade do estabelecimento.

Desse modo, o art. 155, § 2º, inciso I, da CF/88 prevê, expressamente, o princípio da não-cumulatividade do ICMS para os créditos físicos, isto é, aqueles decorrentes da aquisição de bens que estejam relacionados direta ou indiretamente ao processo produtivo da empresa e se consumem ou se integram ao produto final, na condição de elemento indispensável à sua composição. Assim o é, pois, os produtos agregariam algo ou o transformariam, antes de circular juridicamente para o estabelecimento adquirente.

Nada obstante, ainda que o crédito financeiro esteja fora do princípio da não-cumulatividade do ICMS, ele constitui benefício ou favor fiscal instituído pela legislação infraconstitucional, qual seja o art.20 da LC nº 87/96 e o art.66 do RICMS/02, logo, inquestionável é que a empresa pode proceder à escrituração contábil de seus custos financeiros, oriundos das suas operações de entrada de produtos, desde

que sejam observados os critérios e as restrições impostas pela legislação tributária vigente.

No âmbito do STF, a **ADI 2.325-DF-MC** declarou-se a constitucionalidade do uso do crédito financeiro, no ICMS, para a fixação do imposto devido, dentro da cadeia de créditos e débitos fiscais da conta gráfica empresarial, porquanto a sua normatização irradiaria da LC nº 87/96, como benefício ou favor fiscal, e, não, da CF/88, que contempla apenas o crédito físico do ICMS, nos moldes do princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Já a decisão do STF no **AgRg em RE 635.209** (publ. 15/05/12), muitas vezes, invocada pela Fiscalização Fazendária, como prova do entendimento de que a não-cumulatividade do ICMS se vincularia tão somente ao crédito físico, uma vez que o crédito financeiro não estaria contemplado em nosso ordenamento jurídico e se associaria ao antigo IVA (Imposto sobre o Valor Agregado).

*Data maxima venia*, essa interpretação jurídica, dada à decisão do STF pelo Fisco, não merece vingar, porquanto, ainda que se ignorasse sua contradição com a interpretação dada na **ADI 2.325-DF-MC**, o crivo estreito de cognição do Recurso Extraordinário se cinge à afronta de dispositivos constitucionais e à interpretação de normas constitucionais, não podendo, pois, examinar o quadro fático-probatório dos autos ou até mesmo a legislação infraconstitucional, salvo incursões mediatas e correlatas ao exame das normas constitucionais.

Nesta esteira, não se prescinde a transcrição da ementa do **AgRg em RE 635.209** do STF, antes de se tecer as ponderações que devem ser dadas ao referido aresto, *in litteris*:

“EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. BENEFÍCIO FISCAL. CRÉDITO PRESUMIDO.

1. O TRIBUNAL DE ORIGEM CONCLUIU QUE ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS NÃO SE EQUIPARAM A INSUMO OU MATÉRIA-PRIMA QUE SE INCORPORA NA MERCADORIA INDUSTRIALIZADA. CONCLUSÃO DIVERSA DEMANDARIA O PRÉVIO EXAME DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL E DO QUADRO FÁTICO-PROBATÓRIO, O QUE É VEDADO NA VIA ESTREITA DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO (SÚMULAS 279 E 636/STF).

2. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL CONCLUIU QUE NÃO HÁ DIREITO CONSTITUCIONAL ASSEGURADO AO CREDITAMENTO DE VALORES RELATIVOS À AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, BENS OU MERCADORIAS DE USO E CONSUMO OU AQUELES DESTINADOS À INTEGRAÇÃO AO ATIVO FIXO, MESMO QUE INTERMEDIÁRIOS, QUE NÃO SE INTEGREM DIRETAMENTE À MERCADORIA CIRCULADA OU AO SERVIÇO PRESTADO (CRÉDITO FÍSICO). TRATA-SE DE BENEFÍCIO FISCAL CUJA APLICABILIDADE DEPENDE DA EXISTÊNCIA DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL NESSE SENTIDO.(...)”. (GRIFOU-SE)

Ora, o entendimento do STF, quanto à análise da classificação dos produtos, como intermediários, de uso e consumo ou alheios à atividade do estabelecimento, estava prejudicada pelo crivo estreito do recurso extraordinário, logo, toda a fundamentação seguinte estava jungida ao entendimento do tribunal de origem.

Por conseguinte, o cotejo *incidenter tantum* do STF se adstringe exclusivamente à matéria constitucional, ou seja, ao crédito físico do ICMS, o qual se vincula ao princípio da não-cumulatividade, sendo, pois, vedado o debate das questões alusivas ao crédito financeiro, que foi previsto como favor fiscal, apenas em legislação infraconstitucional. Destarte, torna-se perceptível, que a interpretação usual dada pelo Fisco é equivocada.

Além disso, a interpretação fiscal corriqueira do art.70, inciso XI, do RICMS/02, para corroborar a sua tese jurídica de inexistência de contemplação do crédito financeiro no ordenamento jurídico-tributário vigente não merece prosperar, porquanto, a vedação ao crédito do ICMS para “**operação posterior com a mesma mercadoria** ou com outra dela resultante, **que não deva ocorrer, por qualquer motivo**”, está atrelada ao cancelamento da transferência da mercadoria, outrora destinada à circulação em operação subsequente, mas que foi recebida pelo estabelecimento intermediário, como destinatário final do produto, por algum motivo.

Ante o espeque da linha interpretativa fiscal, a vedação de crédito do ICMS para mercadoria que não circulou, segundo o conceito de crédito físico, não faz sentido, até porque esse preceito legal não se refere à transformação ou à integração de produto na mercadoria alterada, que passa a circular.

Feitas essas considerações preliminares, é possível se encetar a linha de raciocínio da exclusão das exigências fiscais derivadas da glosa dos créditos apropriados pela Autuada pertinentes aos seguintes produtos classificados, como produtos intermediários, salvo melhor juízo: “**retífica de cilindros e equipamentos de laboratório**”.

Sob uma interpretação histórica do crédito financeiro do ICMS, o **antigo Convênio ICMS nº 66/88**, que regulava as normas gerais do ICMS e que foi recepcionada pela Constituição Federal com o *status* de lei complementar, dispunha que os insumos de produção podiam ser creditados, desde que: a) fossem consumidos no processo industrial e; b) integrassem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

Nada obstante, com o advento da **LC nº 87/96**, que revogou o Convênio nº 66/88, o crédito financeiro foi ampliado para possibilitar a sua compensação, com o imposto anteriormente cobrado, nas operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, isto é, permite-se a dedução dos custos financeiros da operação de aquisição de bens aplicados na linha de produção. É essa a regra geral.

Contudo, o legislador infraconstitucional ressaltou que esse conceito de crédito financeiro compensável, **inclusive** abrange os produtos de uso e consumo e os destinados ao ativo permanente do estabelecimento empresarial.

Pela regra geral, isto significa que o conceito é amplo e que os produtos de uso e consumo, além dos bens destinados ao ativo permanente, são apenas elementos contidos nesse conjunto continente.

O próprio rol exaustivo do art. 66 do RICMS/02 almeja traçar os contornos desse conjunto continente do crédito financeiro, trazido pelo conceito fluido do proêmio art.20 da LC nº 87/96.

Ante essa lógica interpretativa, o inciso V do art.66 do RICMS/02 reza ser possível o abatimento de crédito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, para emprego direto no processo produtivo, de extração, de geração ou industrialização.

Noutro giro, o §5º do art. 20 da LC nº 87/96 estabeleceu restrições à possibilidade de compensação do crédito financeiro do ICMS para os bens destinados ao ativo permanente, à proporção de 1/48 avos do valor do bem, em prestações mensais, sendo que ao final do 48º mês, eventual saldo remanescente do crédito é cancelado. Da mesma forma, o art.33, inciso I, da LC nº 87/96 também restringiu o gozo do crédito dos bens de uso e consumo do estabelecimento para a data futura de 01/01/20.

Lado outro, em regra especial e exceptiva, o §1º do art.20 da LC nº 87/96 excluiu os créditos financeiros decorrentes de operação anterior isenta ou não-tributada e aquelas que se refiram a mercadorias alheias à atividade do estabelecimento.

Neste diapasão, o art.70 do RICMS/02 regularia tudo o que não pode ser creditado, segundo a ideia de crédito financeiro, repetindo as hipóteses do §1º do art.20 da LC nº 87/96 e reiterando a exclusão dos bens de uso e consumo do estabelecimento até o ano de 2020, além de outras hipóteses atreladas à irregularidade e inidoneidade de escrituração do crédito ou de emissão de documentos fiscais, dentre outras atinentes aos requisitos formais do uso do crédito financeiro do ICMS.

Em seguida, houve uma miscelânea de instruções normativas, que se sucederam no tempo, as quais visavam interpretar e especificar o conceito de “**produto intermediário**”, para fins de apropriação do crédito de ICMS pelo estabelecimento contribuinte.

Cabe, aqui, uma análise mais detida de quais as instruções normativas aplicáveis *in casu* e quais devem ser afastadas, devido à sua impertinência ou à sua perda de objeto.

No tocante à **IN SLT nº 01/86**, que cuida de interpretar e especificar o que seria “**produto intermediário**” para fins de apropriação do crédito e sua consequente compensação na conta gráfica do contribuinte, ela traz conceito restrito, pois somente os produtos consumidos imediata e integralmente no processo produtivo do estabelecimento empresarial ou que se integrassem ao produto final é que não se enquadrariam, como “bem alheio à atividade do estabelecimento”. Esse o antigo enfoque de “**produto intermediário**” ainda atrelado ao revogado **Convênio ICMS nº 66/88**.

Adicionalmente, em seu inciso IV, a referida instrução normativa exclui do conceito de “**produto intermediário**”, as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento que não tenham identidade própria, fora do bem que compõem, logo, são tratados como meros componentes de manutenção de um produto intermediário individualizado.

Já no inciso V da IN SLT nº 01/86, há inclusão no conceito de “**produto intermediário**”, quanto aos componentes desgastáveis de atuação sobre o produto final, que integram máquina, aparelho ou equipamento, com atuação particularizada e que exija substituição periódica, em razão da sua inutilização ou exaurimento.

Nada obstante, esse tipo de enfoque do produto intermediário se vinculava a uma ótica restritiva de se admitir apenas a apropriação do crédito físico pelo contribuinte, que vigia na época em que o Decreto Lei nº 406/68 e o subsequente Convênio ICMS nº 66/88, regulavam as normas gerais de tributação do ICMS contemplado na Constituição Federal de 1967.

Com a revogação explícita do Convênio ICMS nº 66/88 pela Lei Complementar nº 87/96, houve uma quebra de paradigma de apropriação do crédito físico, segundo o princípio constitucional da não-cumulatividade, para se abarcar as hipóteses de compensação dos custos financeiros das operações de entrada de bens representativos de insumos de produção, como um viés de favor fiscal infraconstitucional e que se consubstancia na ideia de “crédito financeiro”.

*Ex nihilo, nihil oritur*, isto é, “do nada, nada surge”, portanto, norma interpretativa de norma revogada se encontra, tacitamente, revogada à semelhança, vez que o acessório segue o principal. Assim sendo, em virtude da perda de objeto da IN SLT nº 01/86, entendo que a concepção de “**produto intermediário**” resta regulada tão somente pelo art.66, inciso V, alínea *b*, do RICMS/02.

Inerente a essa linha de raciocínio, o “**produto intermediário**” é tão somente “aquele empregado diretamente no processo produtivo de extração, industrialização, geração ou comunicação, sem se prescindir de que sejam consumidos ou integrados ao produto final, na condição de elemento indispensável à sua composição”, *ex vi* do art.66, inciso V, alínea *b*, do RICMS/02.

Assim sendo, qualquer inferência sobre as partes e peças que compõem a máquina, o aparelho ou o equipamento diretamente aplicado na linha de produção do estabelecimento não se fazem *per se stante*, mas associadas ao bem que se integram como um todo.

Com o desiderato de tornar mais palatável a explanação *supra*, exemplifico que, **segundo a IN SLT nº 01/86**, a “carenagem do britador” seria parte que não geraria crédito de ICMS, enquanto a “mandíbula do britador” seria parte que geraria crédito de ICMS.

Em contraponto, consoante o exame único do art.66, inciso V, alínea *b*, do RICMS/02, todas as partes e peças, que integram o “britador”, gerariam crédito de ICMS, pois, não haveria uma classificação individualizada dos componentes de uma máquina, aparelho ou equipamento, senão do próprio todo, no qual irão se inserir.

Encaram-se os “**produtos utilizados em retífica de cilindros de laminação**”, desse modo, ou seja, observando o cilindro de laminação propriamente dito, ainda que sua manutenção, que aumenta a sua vida útil, seja feita fora da linha de industrialização, antes de se integrá-la, novamente, nela.

Da mesma forma, os **equipamentos utilizados no sistema de tratamento da água** devem ser aproveitados, uma vez que toda a água utilizada no estabelecimento, seja dentro da linha de industrialização (centrais térmicas), seja fora dela (ex: banheiro, restaurante, limpeza de máquinas, entre outros), passa por essa estação de tratamento da água e essa água, que não é utilizada na linha de industrialização, não pode dela ser dissociada, pois, pelo que se verifica dos documentos juntados, trata-se de um sistema fechado de abastecimento de água.

Assim sendo, os “**produtos utilizados em retífica de cilindros de laminação**” podem ser conceituados com o adminículo das **fls. 710 a 713**, as quais trazem documentos relativos a estes materiais, confirmando, pois, a sua utilização para compor uma nova retífica dos cilindros de laminação na oficina da LTQ (Setor de Laminação a Quente). A oficina é chamada na Peça Impugnatória de “setor de retífica de cilindros”.

Conforme restou asseverado na peça de manifestação fiscal, a própria Fazenda Pública Estadual reconhece a relevância desses produtos, ainda que ao final entendam que não geram direito à apropriação do crédito de ICMS para fins de compensação com o débito fiscal, como se depreende do seguinte excerto que se transcreve: “(...) Certamente os equipamentos que retificam os cilindros de laminação desempenham funções importantes e são fundamentais para diminuir os custos da Usina. Eles utilizam rebolos abrasivos que retiram defeitos da superfície dos cilindros, **fazendo com que eles não sejam descartados prematuramente e, mais especificamente no caso dos cilindros de trabalho, garantindo maior qualidade às peças de aço por eles laminadas**”. (fls. 771, 772 e 782 dos autos).

Afastada a interpretação dada pela **IN SLT nº 01/86**, quanto às peças e partes de manutenção, ainda que o emprego dos produtos, na retífica dos cilindros de laminação, se faça fora da linha de industrialização dos laminadores em operação, e os cilindros sejam reutilizados, somente após o término do trabalho nos cilindros, é certo que a superfície deles sem trincas microscópicas é imprescindível à qualidade das bobinas de aço usinadas das placas utilizadas. Portanto, classifico os **produtos utilizados na retífica dos cilindros**, como produtos intermediários e não como bens alheios à atividade do estabelecimento.

No que tange aos **equipamentos de laboratório**, classifico-os, igualmente, como produtos intermediários, pois, são imprescindíveis ao atendimento dos parâmetros de industrialização do produto, inclusive pelo tipo de aço produzido e se atende às especificações legais do produto final, no que concerne à sua resistência mecânica e aos limites de tolerância determinados pela engenharia de qualidade e segurança.

Conforme detalhado pelo Fisco, este grupo compreende os equipamentos adquiridos junto à empresa alemã “Herzog”, usados na preparação de amostras que serão analisadas em laboratório, tais como uma **prensa**, um **moinho** e um **britador de amostras**.

Engloba, também, um **analisador de carbono e enxofre** (e seus acessórios/periféricos) adquirido junto à “Leco Corporation”, utilizado na análise de amostras de aços elétricos.

Consta, ainda, um **espectrômetro**, que funciona no laboratório de análises químicas da Aciaria, usado no estudo de amostras de gusa, aço líquido e ferroligas diversas.

Em linhas primaciais, os itens de laboratório se destinam à análise e validação do produto recém-industrializado, logo, tão somente após a certificação da qualidade e das características inerentes ao produto concebido em projeto, é que se finaliza o processo produtivo.

Tanto isso é verdade, que se o produto analisado não alcançar os parâmetros pretendidos em projeto, será forçoso o seu retorno à linha de produção ou ao seu descarte, caso não possa ser aproveitado. Desconsiderar o produto como intermediário, simplesmente, porque o laboratório está localizado em espaço físico à margem da linha de industrialização, não tem o condão de desqualificar a essencialidade das atividades ali desempenhadas, dentro do contexto do processo produtivo da Autuada.

Desse modo, os equipamentos de aferição dos limites de especificação do produto elaborado, no que concerne à sua tolerância aos esforços mecânicos de compressão, tração, cisalhamento e torção do material testado, garantem a legitimidade de sua comercialização ulterior. Isso é o que se passa com a **prensa**, o **moinho** e o **britador de amostras**.

Já quanto ao **espectrômetro** e ao **analisador de carbono e enxofre**, é ainda mais essencial ao processo produtivo da Autuada e até mesmo uma certificação das propriedades do material adquirido, quanto à sua aplicabilidade industrial.

Quando ocorre a redução da matéria-prima (minério) em ferro gusa, aqui ele é o mesmo tanto para o aço-carbono, quanto para o aço-liga, em todas as suas inúmeras especificações técnicas e aplicabilidade industrial, porquanto ainda não houve a extração de suas “impurezas”, isto é, carbono, ou a adição e/ou supressão de elementos químicos no ferro gusa, com o intuito de produzir aço-liga.

Para se ter uma breve ideia, as famílias do aço se submetem a uma especificação técnica de órgãos certificadores do material, tais como a SAE – Society of Automotive Engineers, a ASTM – American Society for Testing and Materials, entre outros.

Na especificação do material SAE para o aço-carbono, existem placas de aço SAE 1008, SAE 1012, SAE 1016, dentre outras, sendo que os dois primeiros números da classificação se referem ao tipo de material e se for aço-liga, qual o elemento químico preponderante adicionado à liga.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso do SAE 10XX, o material é o aço-carbono, sem adição de elementos químicos à composição do aço. Já os últimos dois números da classificação SAE, isto é, SAE XX12 significa a percentagem centesimal de carbono presente no aço. Por exemplo, 0,12% de carbono presente no material.

Nesta linha de raciocínio, a diferença entre o material vendido SAE 1008 e o SAE 1012, o qual inclusive possui precificação diferenciada por peso do material, é tão somente 0,04% de presença de carbono no aço. Sem equipamentos de análise de material, em laboratório, vender-se-ia “gato” por “lebre” sem ao menos se perceber essa sutil distinção entre os materiais.

Diga-se de passagem, que a presença de carbono superior a 6% no aço, o torna imprestável para qualquer uso, caracterizando-o como “rejeito”. Além disso, quanto à aplicação industrial do aço, pode-se afirmar que os aços com alta concentração de carbono possuem alta resistência, são temperados e possuem excelente fio de corte, logo, são utilizados para produzir serrotes e facas, por exemplo. Já os aços com baixa concentração de carbono possuem baixa resistência, são usináveis e soldáveis, logo, são utilizados em materiais de construção civil. Por fim, apenas para exemplificar, os aços de médio carbono são utilizados para se fabricar virabrequins e engrenagens, de um modo geral.

Feitas essas considerações, fica claro que a análise do material produzido por amostragem é imprescindível ao atendimento das especificações técnicas do material e de seu limite de tolerância exigido pelas normas técnicas dos órgãos de certificação, o que determina, inclusive, se o lote examinado deve ser rejeitado ou reinserido na linha de industrialização para sua transformação ou se será certificado como “produto acabado” e pronto para a comercialização.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, pelo reconhecimento parcial da decadência do direito da Fazenda Pública formalizar o crédito tributário para os fatos geradores ocorridos anteriores a 07/12/11, bem como para excluir as exigências fiscais relativas aos itens: **“equipamentos utilizados no sistema de tratamento de água, equipamentos de laboratório e produtos utilizados na retífica dos cilindros de laminação”**, pelos fatos e fundamentos jurídicos expendidos no corpo desse voto.

**Sala das Sessões, 26 de julho de 2017.**

**Erick de Paula Carmo**  
**Conselheiro**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.568/17/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000648423-11  
Impugnação: 40.010142765-85  
Impugnante: Aperam Inox América do Sul S.A.  
IE: 687013342.03-52  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

Voto proferido pelo Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

A discordância do presente voto em relação à decisão prevalente se atém à exclusão das exigências fiscais relativas ao equipamento “compressor de ar” ao entendimento do enquadramento deste como bem do ativo permanente vinculado às atividades operacionais da Impugnante e, dessa forma, segundo esse entendimento passível de apropriação de créditos em sua aquisição.

No contexto da legislação que rege a matéria, tem-se o disposto na Lei Complementar nº 87/96, que veda o aproveitamento de créditos vinculados a aquisições de bens alheios à atividade da empresa, nos termos do § 1º do art. 20 e a obrigatoriedade de estorno do imposto relacionado a mercadoria que vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento no inciso III do art. 21, veja-se:

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

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

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - for objeto de saída ou prestação de serviço não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço;

II - for integrada ou consumida em processo de industrialização, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto;

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento; (Grifou-se)

Por sua vez, o art. 66, inciso II e §§ 5º e 6º do RICMS/02, disciplina o aproveitamento de créditos de ICMS relativos a bens do ativo imobilizado, 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:

(...)

II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º, 12, 13, 16, 18 e 19 deste artigo;

(...)

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

I - ser de propriedade do contribuinte;

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

Nesse mesmo sentido, reza o art. 70, inciso XIII do 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.

XIV - a mercadoria entrada no estabelecimento for destinada à prestação de serviço não tributada ou isenta do imposto.

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

(Grifou-se)

Para melhor estabelecer os parâmetros de enquadramento dos bens destinados ao ativo imobilizado nesses preceitos normativos, foi editada a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, em cujo contexto definiu-se outros requisitos para a caracterização de bem alheio:

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;

(...)

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

(Grifou-se)

Conforme bem esclarecido na decisão prevalente, "... o art. 1º dessa instrução normativa apresenta critérios gerais para a conceituação de bens alheios:

- aqueles que **não** sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos os **não utilizados na área de produção industrial** (alínea "c" do inciso II). A área de produção industrial compreende os espaços onde são desenvolvidas as atividades relacionadas com o processo produtivo, desde o recebimento dos insumos até a entrega do produto final;

- aqueles utilizados em atividade exercida no estabelecimento, fora do campo de incidência do ICMS (alínea "a" do inciso II), assim entendido os bens utilizados em atividades listadas no Anexo Único da Lei Complementar nº 116/03 e que não sofrem incidência do ICMS, ressalvados dessa condição aqueles empregados nas atividades desenvolvidas na área de produção industrial."

Logo, os bens destinados ao ativo imobilizado geram direito a crédito de ICMS apenas quando tem participação efetiva e particularizada na atividade fim desenvolvida pelo contribuinte, *in casu*, em sua atividade industrial, com vínculo específico ao seu processo produtivo.

Contudo, a princípio, esse não é o caso dos autos.

Em relação ao bem em comento, assim informa a Fiscalização em sua manifestação fiscal:

*DO COMPRESSOR DE AR:*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Às fls. 575 a 577, a APERAM defende os creditamentos feitos na compra do compressor de ar acobertada pelas notas fiscais representadas às fls. 212 e 213. Junta às fls. 689 a 691 informações sobre tal produto.

A Autuada afirma que o compressor foi instalado para dar “maior segurança e confiabilidade operacional” ao “sistema da Central de Ar Comprimido, reduzindo o risco de interrupção na produção e distribuição de ar” na sua planta. Salaria que o compressor fornece ar comprimido para diversos equipamentos da sua linha de produção, sendo imprescindível para o seu processo manufatureiro.

Mais uma vez, o Fisco rebate o argumento da Impugnante. Imprescindibilidade não é argumento próprio para descaracterizar um bem como alheio. Não há qualquer instrumento legal que vincule a imprescindibilidade de uma mercadoria ou bem à não-cumulatividade.

Novamente a Fiscalização recorre ao fluxograma juntado às fls. 674 e 678 pela própria Autuada. A Central de Ar Comprimido não compõe a linha principal de produção da APERAM. Atua marginalmente a ela. Por conseguinte, os bens que atuam nesta Central não merecem recuperação de créditos de ICMS.

Esclarece a Fiscalização que a Central de Ar Comprimido, onde foi instalado o equipamento, não compõe a linha principal de produção e, uma vez que a própria Autuada informa que o equipamento foi instalado para dar “maior segurança e confiabilidade operacional” ao “sistema da Central de Ar Comprimido, reduzindo o risco de interrupção na produção e distribuição de ar” na sua planta, presume-se que a referida Central de Ar Comprimido se encarrega de toda a necessidade de suprimento de ar da planta industrial, inclusive de setores não vinculados à atividade de industrialização, como setor de manutenção, por exemplo.

Nesse contexto, com a devida *venia*, não é possível a apropriação de créditos do imposto referentes ao equipamento compressor de ar.

Ressalte-se que, ainda que passível de creditamento, este só poderia ser admitido na proporção de sua participação no processo industrial, observadas as disposições contidas nos arts. 66 a 74-A do RICMS/02.

Saliente-se, também, que as recentes decisões proferidas por este Egrégio CC/MG, segundo os Acórdãos n<sup>os</sup> 22.391/17/3<sup>a</sup>, 4.859/17/CE, mantiveram as exigências fiscais relacionadas a estorno de crédito de compressor de ar empregado, segundo depreende-se das informações consignadas relativas à função do equipamento, em atividades semelhantes à da Impugnante.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, para excluir somente a majoração da multa isolada por reincidência em razão da sua revogação pela alínea “e” do inciso I do art. 79 da Lei n<sup>o</sup> 22.549/17.

**Sala das Sessões, 26 de julho de 2017.**

**Luiz Geraldo de Oliveira**  
**Conselheiro**