

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	23.994/21/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001178053-25	
Impugnação:	40.010150162-77	
Impugnante:	CSN Mineração S.A. IE: 001043586.00-62	
Proc. S. Passivo:	Tales de Almeida Rodrigues/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. 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 constituir o crédito tributário, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de 01/01/14 a 30/11/14.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO/BENS ALHEIOS. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento, contrariando o disposto no art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Decadência não reconhecida. Decisão pelo voto de qualidade.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, lançados no documento Controle de Crédito do Ativo Permanente (CIAP/EFD), no período de janeiro a novembro de 2014, relativos a materiais de uso e consumo ou bens alheios à atividade do estabelecimento.

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 42/75, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 140/166.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 170/205, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

Das Preliminares

Do Requerimento de Prova Pericial

Com o intuito de demonstrar a legitimidade dos créditos por ela apropriados, a Impugnante solicita a realização de **prova pericial**, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados às fls. 72/73.

No entanto, a perícia requerida se mostra desnecessária, uma vez que as informações, argumentos e documentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante, revelam-se suficientes para a elucidação da matéria tratada nos autos.

Ressalte-se que a própria Autuada reconhece em sua impugnação que os produtos objeto da presente autuação referem-se a partes e peças de reposição/manutenção periódica.

Portanto, ao contrário da alegação da Impugnante, a matéria em questão é eminentemente de direito, restringindo-se à análise da legitimidade ou não dos créditos por ela apropriados, de acordo com a legislação vigente.

Opina-se, dessa forma, pelo indeferimento da prova requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA (Decreto nº 44.747/08).

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

[...]

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

Do Requerimento de Diligência

A Impugnante afirma que, *“quanto às questões levantadas pela Fiscalização: (i) os bens/produtos (alheios ou uso/consumo) não teriam sido ‘ativados’ na escrituração contábil; (ii) não foi demonstrada a vinculação às máquinas e equipamentos em que foram aplicadas; cumpre consignar que resta patente a deficiência na averiguação contábil-fiscal, uma vez que é possível aferir que os bens/produtos, tidos como alheios ou uso/consumo, foram regularmente escriturados*

como ativo imobilizado, sendo possível, ainda, proceder a vinculação respectiva às máquinas e equipamentos em que foram aplicados”.

Requer a realização de diligência, de forma a aferir tais aspectos, “*ou que se desconsidere tais argumentos fiscais, que, de todo modo, sequer foram demonstrados, muito menos comprovados, para fins de autuação fiscal e lançamento complementar”.*

Antes da análise do pleito propriamente dito, afigura-se necessária a transcrição do relatório do Auto de Infração e do Relatório Fiscal a ele anexado:

Relatório do Auto de Infração

“Constatou-se, mediante auditoria nos arquivos eletrônicos da escrituração fiscal digital (EFD), documentos fiscais e informações prestadas pelo contribuinte, que o Sujeito Passivo acima qualificado, no seu estabelecimento e no estabelecimento sucedido (CSN IE 180.014526.02-60), no período de 01/01/2014 a 30/11/2014, apropriou, indevidamente, crédito de ICMS no valor original de R\$... demonstrado no Anexo 1 do relatório fiscal, vinculado às aquisições de bens e componentes destinados ao ativo imobilizado, sem atendimento a legislação de regência visto que não foram ativados na escrituração contábil; as peças e partes não foram vinculadas às máquinas ou equipamentos em que foram aplicadas (conforme demonstrado em Planilha contida no CD anexo), **e ainda por se tratarem de bens/produtos alheios à extração/comercialização, ou bens/produtos destinados a manutenções diversas (uso ou consumo do estabelecimento) conforme apontado no Relatório Fiscal e demonstrado na Planilha anexa.**

Obs.: O Sujeito Passivo vem apropriando-se, reiteradamente, desde o exercício de 2001, de créditos de ICMS vinculados as aquisições de bens/produtos destinados ao uso/consumo ou alheios às atividades do estabelecimento, em desacordo com a legislação tributária, conforme evidenciado nos acórdãos 14.705/01/1^a, 2.651/02/CE, 17.864/08/2^a, 21.056/13/3^a e 4.206/14/CE.

Assim, por ter aproveitado créditos sabidamente indevidos, o contribuinte demonstrou a intenção de agir contrariamente à legislação tributária.

Em razão da prática da infração exige-se o pagamento de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, conforme valores abaixo:

[...]

Encontram-se anexos ao presente auto de infração: Relatório Fiscal e seus 4 anexos, Auto de Início de

Ação Fiscal nº 10.000028025.35 e Demonstrativo do Crédito Tributário.

Auto de Infração complementado pelo de nº 01.001441166.32.” (Grifou-se)

Relatório Fiscal

“... 7 – TRABALHO EXECUTADO

Identificação, levantamento e estorno de créditos vinculados às aquisições de bens e componentes destinados ao ativo imobilizado **que não se enquadram nas condições previstas na legislação de regência.**

8 – IRREGULARIDADES APURADAS

Constatou-se, mediante auditoria nos arquivos eletrônicos da escrituração fiscal digital (EFD), documentos fiscais e informações prestadas pelo contribuinte, que o Sujeito Passivo acima qualificado, no seu estabelecimento é no estabelecimento sucedido (CSN IE 180.014526.02-60), no período de 01/01/2014 a 30/11/2014, apropriou, indevidamente, crédito de ICMS no valor original de R\$... demonstrado no Anexo 1 do relatório fiscal, vinculado às aquisições de bens e componentes destinados ao ativo imobilizado, sem atendimento à legislação de regência, tendo em vista o que se segue:

- Os bens/produtos (alheios ou uso/consumo) não foram ativados na escrituração contábil;

- As partes e peças (componentes de máquinas ou equipamentos) não foram vinculadas às máquinas ou equipamentos em que foram aplicadas, contrariando as exigências previstas na escrituração fiscal digital (EFD), sobretudo os registros 0300 (Cadastro de bens ou componentes do Ativo Imobilizado) vinculado ao bloco G (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente), conforme se observa nos campos ‘Cód. Bem Vinc.’ e ‘Descrição Cód. Bem Vinc.’, extraídos da EFD, que se encontram sem informação no Anexo 1 do relatório fiscal, sendo que:

- Os bens/produtos com localização na manutenção de equipamentos, segurança patrimonial, centro de lubrificação, redes e linhas de energia, rebaixamento de lençol freático, laboratório, manutenção de estradas, inclusive motoniveladoras, e barragem de rejeito estão sendo **considerados como alheios à atividade do estabelecimento;**

- Os demais bens/produtos destinados a manutenções diversas estão sendo considerados como uso ou consumo do estabelecimento (vide Planilha Estorno ICMS CIAP anexado em mídia eletrônica com informações contidas no rodapé).

Em razão da prática da infração exige-se o pagamento do ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, conforme valores abaixo: ..." (Grifou-se)

É bem verdade que o Fisco fez menção a irregularidades formais na escrituração do documento Controle de Crédito do Ativo Permanente (CIAP/EFD), como, por exemplo, a falta de vinculação entre as partes e peças e o bem principal do ativo imobilizado em que foram aplicadas, o que pode ser observado nos documentos acostados às fls. 11/14, onde se verifica que as colunas "Cód. Bem Vinc." e "Descrição Cód. Bem Vinc." encontram-se sem as informações pertinentes.

Porém, o cerne da acusação fiscal reside no fato de que as partes e peças objeto da presente autuação foram consideradas alheias à atividade do estabelecimento ou destinadas ao seu uso ou consumo, nos termos da Instrução Normativa nº 01/98 ou por não se enquadrarem nos pressupostos estabelecidos no art. 66, §§ 3º, 5º, 6º, 7º e 12º do RICMS/02, por se tratar de peças de reposição/manutenção (§ 13º do art. 66), dispositivos estes expressamente citados no Auto de Infração.

A vedação aos créditos foi corretamente capitulada no art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02.

A classificação das partes e peças como materiais de uso ou consumo ou bens alheios à atividade do estabelecimento foi devidamente motivada no Relatório Fiscal, tendo sido baseada na descrição das mercadorias e no local de sua aplicação, informações estas extraídas da EFD do contribuinte.

Além disso, como será visto na análise de mérito, em casos da espécie, cabe ao contribuinte comprovar que não se trata de bens alheios ou que as partes e peças aumentam a vida útil dos bens em que aplicadas, por prazo superior a 12 (doze) meses, para fins de legitimação dos créditos ele apropriados.

Dessa forma, opina-se pelo indeferimento da diligência requerida, pois as questões relativas à EFD do contribuinte não foram utilizadas como fundamento para a glosa dos créditos promovida pelo Fisco, tendo sido apenas citadas na autuação.

Por outro lado, quando a Impugnante afirma que é possível proceder a vinculação das partes e peças às máquinas e equipamentos em que foram aplicadas, ela acaba reconhecendo que inexistente essa vinculação em sua EFD.

Assim, não há que se falar em desconsiderar a afirmação contida no Auto de infração, pois tal fato encontra-se devidamente caracterizada nos autos, embora não tenha sido utilizado como argumento para fins de glosa dos créditos.

Do Mérito

Da Arguição de Decadência do Crédito Tributário (01/01/14 a 30/11/14)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante argui a decadência integral do crédito tributário, relativo aos fatos geradores anteriores a 23/12/14, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

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

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2014, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/15, findando-se somente em 31/12/19.

Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 19/12/19 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 23/12/19, verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em **antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa**, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função da utilização indevida de créditos do imposto.

Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento e sim em **exigência de ofício** do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário relativo ao período de 01/01/12 a 30/11/14

Da irregularidade Crédito de ICMS - Aproveitamento Indevido - Material de Uso e Consumo/Bens Alheios:

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, lançados no documento Controle de Crédito do Ativo Permanente (CIAP/EFD), no período de janeiro a novembro de 2014, relativos a materiais de uso e consumo ou bens alheios à atividade do estabelecimento.

Os bens cujos créditos foram glosados estão relacionados na planilha inserida na mídia digital acostada à fl. 41, aba “Estorno ICMS CIAP 01-14 a 11-14”.

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Contraopondo-se ao feito fiscal, a Impugnante, após discorrer sobre o princípio da não cumulatividade do ICMS, relata, inicialmente, que “é notório que no

processo de industrialização da atividade econômica da Impugnante, determinados bens são repostos para dar continuidade à atividade operacional da empresa, logo, tais partes e peças adquiridas passam a integrar o ativo imobilizado”.

Acrescenta que, “se tais bens são de reposição de partes e peças do ativo fixo, logo também passam a integrar o ativo imobilizado da Impugnante, assim não há qualquer impossibilidade ou limitação no aproveitamento dos créditos de ICMS referentes à sua aquisição”.

Destaca que, “consoante o exposto na época da aquisição das partes e peças, a legislação societária, no art. 179, inciso IV, da Lei 6.404/76, definiu que os bens adquiridos destinados à manutenção das atividades da empresa integram o ativo fixo”.

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

[...]

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)

Ressalta que, “em conformidade com a referida legislação societária e na época da aquisição das partes e peças pela Impugnante, o Conselho Federal de Contabilidade publicou a Resolução CFC nº 2009/001177, que estabeleceu as Normas Brasileiras de Contabilidade para o registro do ativo imobilizado (NBC TG 27), tendo sido dedicado um item sobre o registro de peças de reposição”, verbis:

1. O objetivo desta Norma é estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, bem como suas mutações. Os principais pontos a serem considerados na contabilização do ativo imobilizado são o reconhecimento dos ativos, a determinação dos seus valores contábeis e os valores de depreciação e perdas por desvalorização a serem reconhecidas em relação aos mesmos.

[...]

8. Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.
(Grifos da Impugnante)

Pondera que, “desse modo, pela leitura dos dispositivos da supracitada Resolução, observa-se que as partes e peças de reposição integram o ativo imobilizado da Impugnante, não podendo ocorrer o seu registro contábil de outra forma”.

Reporta-se e transcreve o disposto no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, afirmando que “em harmonia com os supracitados dispositivos, o princípio constitucional da não cumulatividade, previsto no artigo 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal, e o princípio contábil da continuidade, estabeleceu o direito do contribuinte de se creditar do ICMS recolhido anteriormente, em relação aos bens destinados ao ativo fixo”, complementando que “apesar da Lei Complementar nº 87/96 mencionar ‘ativo permanente’, vale também para as partes e peças para a manutenção do mesmo, exatamente como no presente processo”.

A título de exemplo, cita a Resposta à Consulta nº 129/98, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, da qual reproduz os seguintes excertos:

"RC/SP nº 129/98 – Crédito Fiscal – ativo imobilizado – conserto e restauração. Item 13 – **Concluindo, e em resposta, temos que, diante do atrás exposto, sendo as partes e peças utilizadas na reconstrução/atualização/conserto ou reparo de bens, no caso, máquinas e equipamentos, enquadrados como Ativo Imobilizado (conceito contábil), é assegurado o direito ao crédito do valor do imposto que onera a entrada ou aquisição destas mercadorias**, observadas, naturalmente, todas as demais regras de lançamento e estorno constantes dos artigos 20 e 21 da já citada Lei Complementar nº 87/96 e artigos 56 e seguintes do Regulamento do ICMS/SP." (Destques da Impugnante)

Aduz que, em simetria ao dispositivo acima transcrito é a redação do art. 28 da Lei nº 6.763/75 e do art. 62 do RICMS/02, concluindo que, “dessa forma, a legislação é clara ao estabelecer o direito do contribuinte de se creditar do ICMS recolhido anteriormente em relação aos bens destinados ao ativo fixo, o que é o caso dos bens e componentes adquiridos pela Impugnante, cujo crédito foi glosado na autuação”, oportunidade em que menciona doutrina de Roque Antonio Carrazza, que defende o direito do contribuinte de se creditar do ICMS do custo incorporado em sua cadeia produtiva.

Menciona, ainda, decisões do STJ que, a seu ver, “já apresentou seu posicionamento consolidado ao definir o bem do ativo permanente/imobilizado como aquele diretamente relacionado com a atividade fim da pessoa jurídica”.

No caso concreto, prossegue a Impugnante, “denota-se da planilha contida no Anexo I da autuação fiscal que foram tidos como bens/produtos alheios à atividade produtiva e/ou destinados para uso e consumo, bens e materiais destinados ao ATIVO IMOBILIZADO”.

Salienta que “*se creditou devidamente do ICMS, em estrita observância da proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos) e em consonância com o estabelecido no artigo 20, § 5º, inciso I da Lei Complementar nº 87/1996*”.

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

Para demonstrar a correção do procedimento fiscal, mostra-se necessária, inicialmente, a abordagem das normas legais que regem a matéria, com especial enfoque naquelas que estabelecem o direito ou a vedação à apropriação dos créditos de ICMS, para compensação com os débitos pelas saídas subsequentes das mesmas mercadorias ou outras delas resultantes.

A regra da não cumulatividade do ICMS encontra-se disciplinada no art. 155, inciso II, § 2º da CF/88, nos seguintes termos:

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

[...]

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

O Supremo Tribunal Federal tem o entendimento consolidado de que o **direito constitucional à não cumulatividade é regido pelo critério do crédito físico**, podendo ser citadas, a título de exemplo, as seguintes decisões:

“NÃO IMPLICARÁ CRÉDITO PARA COMPENSAÇÃO COM O MONTANTE DO IMPOSTO DEVIDO NAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES SEGUINTEs, A ENTRADA DE BENS DESTINADOS A CONSUMO OU À INTEGRAÇÃO NO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO’.

SE NÃO HÁ SAÍDA DO BEM, AINDA QUE NA QUALIDADE DE COMPONENTE DE PRODUTO INDUSTRIALIZADO, NÃO HÁ FALAR-SE EM CUMULATIVIDADE TRIBUTÁRIA. RECURSO NÃO CONHECIDO.” (RE 200.168, REL. MIN. ILMAR GALVÃO, PRIMEIRA TURMA, DJ DE 22.11.1996)

RE 195894 / RS - RIO GRANDE DO SUL

“IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS - PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE - OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA A AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTOS, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. **A EVOCÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL PARA A MANUTENÇÃO.**”

“**SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE, O CONTRIBUINTE DO ICMS NÃO TEM DIREITO A SE CREDITAR DO IMPOSTO PAGO NA AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, COMUNICAÇÃO, BENS DO ATIVO FIXO E DE USO E CONSUMO.** PRECEDENTES: AI 250.852-AGR E RE 195.894. AGRADO REGIMENTAL IMPROVIDO.”

(RE 354.935-AGR, REL. MIN. ELLEN GRACIE, PRIMEIRA TURMA, DJ DE 21.02.2003).

RE 503877 AgR / MG - MINAS GERAIS

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. OPERAÇÕES DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA. UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. AUSÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONSUMIDOR FINAL. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. AGRADO IMPROVIDO

I - A DECISÃO AGRAVADA ESTÁ DE ACORDO COM ENTENDIMENTO ADOTADO POR AMBAS AS TURMAS DESTA CORTE, QUE CONSOLIDARAM A JURISPRUDÊNCIA NO SENTIDO DE QUE **NÃO OFENDE O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE A INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO DE ICMS PAGO EM RAZÃO DE OPERAÇÕES** DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA, DE UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU **DE AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO.** PRECEDENTES.

II - A AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS APLICADOS NO PROCESSO PRODUTIVO QUE NÃO INTEGRAM FISICAMENTE O PRODUTO FINAL NÃO GERA DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS, UMA VEZ QUE **A ADQUIRENTE, NESSE CASO, MOSTRA-SE COMO CONSUMIDORA FINAL.** PRECEDENTES.

III - AGRADO REGIMENTAL IMPROVIDO”

(DESTACOU-SE)

De acordo com essas decisões, resta cristalino que **a vedação da apropriação de créditos correspondentes às entradas de materiais de uso ou**

consumo está em perfeita sintonia com a regra constitucional da não cumulatividade do ICMS.

Por outro lado, o art. 33, caput e inciso I da LC nº 87/96, estabelece que, na aplicação do art. 20 da mesma lei, deverá ser observado que os créditos de materiais de uso e consumo somente darão direito a créditos de ICMS a partir de 01/01/33.

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

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

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

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

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

Instrução Normativa SLT nº 01/86

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

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

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

Contudo, o inciso V da Instrução Normativa em apreço, com vigência até 31/03/17, definia também como produtos intermediários as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvessem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, **em contato físico com o produto que se industrializa**, resultando na perda de suas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementava ou as contivesse.

Instrução Normativa SLT n° 01/86

Efeitos de 21/02/86 a 31/03/17

(Redação Original)

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

Não é esse, entretanto, o caso dos autos, pois as mercadorias objeto da presente autuação são partes e peças de reposição/manutenção, não se enquadrando, pois, no conceito de produtos intermediários, tanto é que a própria Impugnante não as classificou como tal, pois apropriou os créditos a elas relativos, mediante lançamento no CIAP, à razão de 1/48 mês (um quarenta e oito avos por mês), como se integrantes do imobilizado fossem.

Essas partes e peças são classificadas como materiais de uso e consumo, nos termos do inciso IV da IN n° 01/86, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02.

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

[...]

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

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

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

Esclareça-se que o art. 3° da Instrução Normativa SUTRI n° 01/14, que define o processo produtivo das empresas que exploram a atividade de mineração, faz remissão à IN SLT n° 01/86, para a classificação de qualquer produto utilizado nesse processo como intermediário.

Art. 3° Para fins de definição de produto intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SLT n.º 01, de 20 de fevereiro de 1986, entende-se como processo produtivo de extração mineral aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fase de estocagem, inclusive a movimentação do produto mineral do local de extração até o de seu beneficiamento mineral ou estocagem. (Grifou-se)

Reitere-se, porém, que as partes e peças de reposição/manutenção, são classificadas como materiais de uso e consumo, nos termos do inciso IV da IN nº 01/86.

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

Art. 66. 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 permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;

[...]

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

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

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado

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

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

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

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

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

Aliás, a própria Impugnante reconhece que os bens objeto da presente autuação se referem a partes e peças de reposição e/ou manutenções periódicas, quando utiliza, em sua impugnação, expressões do tipo “*determinados bens são repostos para dar continuidade à atividade operacional da empresa*”, “*se tais bens são de reposição de partes e peças do ativo fixo*”, “*pela leitura dos dispositivos da supracitada Resolução, observa-se que as partes e peças de reposição integram o ativo imobilizado da Impugnante, não podendo ocorrer o seu registro contábil de outra forma*”.

Ressalte-se que a restrição imposta pela legislação mineira encontra respaldo exatamente na legislação contábil e, em especial, nos §§ 1º a 3º do art. 346 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto Federal nº 3.000/99 - atual Decreto nº 9.580/18 – art. 354), *verbis*:

Decreto nº 9.580/18

(22/11/18)

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

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

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

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

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

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

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

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

Decreto nº 3.000/99

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

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

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

[...]

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

A conclusão é a mesma em relação às hipóteses previstas no § 12º do mesmo art. 66, abaixo reproduzidas:

§ 12. Incluem-se, também, no conceito de bem do ativo imobilizado, observadas as condições estabelecidas nos §§ 5º e 6º deste artigo:

I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;

II - a parte de bem imobilizado em partes;

III - a parte de bem principal a ser utilizada exclusivamente como sobressalente, desde que a parte tenha sido imobilizada individualmente;

IV - a parte de um bem principal que será agregada a este, desde que essa parte melhore as condições e amplie a vida útil econômica originalmente estimada para o bem principal;

V - a mercadoria originária do estoque do ativo circulante que for imobilizada para utilização nas atividades operacionais do contribuinte;

VI - o componente do bem, assim considerada a mercadoria utilizada na fabricação de bem do ativo imobilizado no próprio estabelecimento do contribuinte.

Com relação aos incisos I e VI acima, caberia à Impugnante identificar o bem fabricado em seu próprio estabelecimento, os componentes utilizados nessa fabricação, além de comprovar que o bem fabricado atende a todas as condições estabelecidas na legislação (bem não alheio), quanto à legitimidade dos créditos passíveis de apropriação, **o que não ocorreu no caso dos autos.**

Quanto ao inciso IV, assim como já afirmado anteriormente, caberia à Impugnante comprovar que a parte integrada ao bem principal não seria utilizada em meros reparos, reposições ou manutenções, mas sim de uma reforma que autorizasse afirmar que o bem foi renovado, ampliando a sua vida útil econômica originalmente, **prova esta não produzida nos autos.**

No tocante aos incisos II, III e V, além de observar o disposto no § 13º, a Impugnante deveria demonstrar quais os casos que se enquadrariam nas hipóteses desses incisos e comprovar que a imobilização atende aos pressupostos da Lei nº 6.404/76 e, especificamente em relação às peças citadas no inciso V, que não se trata de meras peças de manutenção e/ou reposição.

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

Peças de uso específico e vida útil comum

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

Nesse caso, tais peças devem ser classificadas no Imobilizado e, na verdade, têm vida útil condicionada à vida útil do próprio equipamento; dessa forma, são depreciadas em base similar à do equipamento correspondente ...”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, como já afirmado, as partes e peças objeto da presente autuação são destinadas à reposição ou a manutenções diversas, motivo pelo qual se enquadram na regra estabelecida no § 13 do art. 66 do RICMS/02, não gerando, pois, direito a créditos do ICMS.

Art. 66 ...

[...]

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

Em contraposição à consulta citada pela Impugnante (nº 129/98 – SEF/SP), transcreve-se abaixo a Decisão Normativa CAT nº 01/00, **que reformou todas as soluções de consultas com entendimento diverso**, *verbis*:

“Decisão Normativa CAT nº 1, de 07.11.2000, do Coordenador da Administração Tributária - DOE SP de 08.11.2000

ICMS - Dispõe sobre o direito ao crédito do valor do imposto destacado em documento fiscal referente a aquisição de partes e peças empregadas na reconstrução, reforma, atualização, conserto etc, de máquina ou equipamento do Ativo Imobilizado.

O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista o disposto no artigo 587 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 33.118, de 14.03.91, decide:

1 - Fica aprovada a resposta dada pela Consultoria Tributária, em 14.07.2000, à Consulta nº 1.199/99, cujo texto é reproduzido em anexo a esta decisão.

2 - Consequentemente, com fundamento no inciso II do artigo 586 do Regulamento do ICMS, ficam reformadas todas as demais respostas dadas pela Consultoria Tributária e que, versando sobre a mesma matéria, concluíram de modo diverso.

3 - Esta decisão produzirá efeitos a partir da sua publicação.

"Consulta nº 1.199/99

'1. Expõe a Consulente que, no exercício de sua atividade fabril de alimentos, necessita realizar revisões/manutenções periódicas em seus equipamentos e máquinas, os quais compõem seu ativo imobilizado, para preservação do seu bom funcionamento; necessitando, às vezes, de reconstruções, atualizações, consertos, reformas, restaurações, reparos etc.

2. Para tal fim a Consulente adquiere partes e peças que serão utilizadas nas citadas situações.

3. Diante do exposto, pergunta, em síntese, se pode creditar-se do valor do imposto destacado no documento fiscal, à vista do princípio constitucional da não-cumulatividade e de outras disposições legais e/ou regulamentares.

4. Inicialmente, temos que, tendo em vista o artigo 20 da Lei Complementar nº 87/96, é assegurado ao contribuinte do ICMS o direito de se creditar do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria (bem móvel corpóreo), real ou simbólica, no estabelecimento, destinada ao Ativo Permanente ou ao seu uso ou consumo, nesta última hipótese, a partir de 1º de janeiro de 2003 (LC nº 99/99), ou no recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

5. Disso decorre, ao que aqui interessa, considerando que a legislação tributária não conceituou o que venha a ser a dicção Ativo Permanente, devemos buscá-lo nos artigos 178 e 179 da Lei nº 6.404/76 (conceito contábil), mesmo porque há disposição expressa no artigo 110 do Código Tributário Nacional ('a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado').

6. No cotidiano, na legislação de uma forma geral, na doutrina e até em decisões emanadas do Poder Judiciário encontramos as expressões ativo permanente, ativo fixo e ativo imobilizado, as quais, embora possuam significados distintos em termos contábeis, costuma-se empregá-las como se fossem sinônimas.

7. Nos interessa a dicção Ativo Imobilizado (art. 179, inciso IV, da Lei nº 6.404/76), que faz parte do Ativo Permanente (art. 178, § 1º, alínea 'c', da Lei nº 6.404/76).

8. Nesse sentido, para o fim da Lei Complementar nº 87/96 (art. 20), vale citar que: 'Desta definição, subentende-se que neste grupo de contas do balanço são incluídos todos os bens de permanência duradoura, destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade' ('in' Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - FIPECAFI - Editora Atlas, 1985, pág. 198).

9. Sendo assim, sempre afirmamos que - tendo por base o princípio constitucional da não-cumulatividade e o regime de compensação do imposto tratado na Lei Complementar nº 87/96 - dão direito a crédito do valor do ICMS incidente nas operações de aquisições ou entradas de mercadorias destinadas ao Ativo Imobilizado que participem, no estabelecimento de contribuinte, da industrialização e/ou comercialização de mercadorias objeto de posteriores saídas tributadas pelo ICMS, equiparando-se, para tanto, as operações com mercadorias destinadas ao exterior.

10. Seguindo essa linha de raciocínio, quanto ao direito de crédito do valor do imposto referente a aquisições de partes e peças empregadas nas situações descritas no item 1 retro, antes há de se também fazer algumas digressões para melhor elucidar a questão.

11. Naquela mesma obra (pág. 203), diz-se o seguinte:

'Dependendo das circunstâncias, as peças ou conjuntos de reposição podem ser classificados no Imobilizado ou em conta de Estoques no Ativo Circulante, em função das características específicas de uso, vida útil, destinação contábil etc.'

12. Dessa forma, devem integrar a conta de imobilizado as partes e peças contabilizadas como adição ao Ativo Imobilizado em operação, e não como Ativo Circulante (conta de Estoque), cujos valores correspondentes posteriormente são lançados em despesas operacionais, custos de produção, gastos gerais de fabricação ou nome equivalente ('in' obra citada pág. 203)

13. Na contabilidade os valores pertinentes às partes e peças substituídas devem ser baixados, quando da troca, sendo certo que, em determinadas situações, é quase que impossível se determinar esses valores, já que a máquina ou o equipamento em que a parte ou peça nova foi substituída está contabilizado/registrado pelo seu valor total. Nesse caso, diz a doutrina que não se efetiva a baixa da parte ou peça substituída, mas a parte ou peça nova colocada é apropriada neste momento para despesas ou custos ('in' obra citada pág. 203).

14. Por outro lado, partes e peças 'de uso específico e vida útil comum, muitas vezes, na compra de certos equipamentos de porte, as empresas adquirem no mesmo momento uma série de peças ou conjuntos importantes e vitais ao seu funcionamento, normalmente produzidas e montadas pelo próprio fornecedor do equipamento. **Essas peças**

sobressalentes são de uso específico para tal equipamento e necessárias para que o equipamento não fique paralisado por longo tempo, no caso de substituição (preventiva ou corretiva)' ('in' obra citada pág. 203).

15. 'Nesse caso, tais peças devem ser classificadas no Imobilizado e, na verdade, têm vida útil do próprio equipamento. Desta forma, são corrigidas monetariamente e depreciadas em base similar ao do equipamento correspondente, mesmo não sendo usadas. **Inversamente, as peças mantidas pela empresa, que tenham disponibilidade normal no mercado e que, portanto, têm vida útil física e valor econômico por si só, ou seja, não vinculados à vida útil e ao valor do equipamento específico da empresa, devem ser classificadas em Estoques no Circulante.** 'À medida que são utilizadas ou consumidas, tais itens são apropriados como despesas, ou custos do produto; em outras palavras, não devem ser ativadas' ('in' obra citada pág. 204).

16. Seguindo a doutrina exposta, a qual fundamenta-se nos artigos da Lei nº 6.404/76, temos que as partes e peças que acompanham a máquina ou o equipamento quando de suas aquisições, são contabilizadas como Ativo Imobilizado, e como tal geram direito ao crédito do valor do ICMS correspondente.

17. **Já no que pertine às partes e peças adquiridas separadamente para o fim de manutenção, reparo, conserto etc.** (não contabilizadas no Ativo Imobilizado), **de máquinas ou equipamentos não geram, por suas aquisições, o direito de lançar na escrita fiscal o valor do imposto correspondente, por se tratar de valores de mercadorias que serão lançados na contabilidade da empresa como Ativo Circulante ou diretamente como despesas operacionais, gastos gerais de fabricação, custos de produção ou nome equivalente,** cujo direito ao crédito somente se dará a partir de 01.01.2003, por força da Lei Complementar nº 99/99.

18. Diante de todo o exposto, em conclusão, temos as seguintes condições para o aproveitamento, como crédito, do imposto pago nas aquisições de partes e peças destinadas às situações retratadas no item 1 retro:

a) os bens de Ativo Imobilizado a que serão incorporadas devem eles, também, ter feito jus ao crédito do imposto, na forma e condições da Lei

Complementar n° 87/96, alterada pela LC n° 102/2000;

b) sejam as partes e peças classificadas no Ativo Imobilizado;

c) sejam observadas todas as demais regras de lançamento e estorno constante nos artigos 20 e 21 da Lei Complementar n° 87/96, alterada pelas LCs n°s 99/99 (de 20.12.99) e 102/2000 (de 12.07.2000), e artigos 56 e seguintes do Regulamento do ICMS - RICMS."

4 - Com as alterações da Lei Complementar n° 87/96, introduzidas pela Lei Complementar n° 102/2000, a Coordenadoria da Administração tributária, por meio do Comunicado CAT n° 99/00, veio esclarecer que, a partir dos fatos geradores que ocorrerem após 1º.01.2001, o crédito do valor do ICMS referente às entradas ou aquisições para o Ativo Imobilizado será efetuado ao longo de 48 meses." (Grifou-se)

A referida decisão normativa é absolutamente clara ao afirmar que as partes e peças adquiridas, separadamente, para o fim de manutenção, reparo, conserto, etc. de máquinas ou equipamentos, **não geram**, por suas aquisições, **o direito de lançar na escrita fiscal o valor do imposto correspondente**, por se tratar de valores de mercadorias que serão lançados na contabilidade como Ativo Circulante ou diretamente como despesas operacionais, gastos gerais de fabricação, custos de produção ou nome equivalente.

Reitere-se que a Impugnante **não trouxe aos autos qualquer comprovação de que as partes e peças ora em análise atendem aos pressupostos do art. 66, §§ 6º e 12º do RICMS/02**, muito pelo contrário, pois, como já afirmado, as partes e peças objeto da autuação se adequam ao disposto no § 13º do mesmo dispositivo, isto é, *“não se enquadra no conceito de bem do ativo imobilizado a parte de um bem principal não definida nas hipóteses previstas nos incisos II, III e IV do § 12 e utilizada para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem”*.

Noutro enfoque, de acordo com o disposto no art. 20, § 1º da Lei Complementar n° 87/96, **não** geram direito a créditos do ICMS as entradas de mercadorias alheias à atividade-fim do estabelecimento.

LC n° 87/96

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

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Na legislação mineira, a vedação ao crédito relativo a aquisições de **bens alheios** à atividade do estabelecimento foi estabelecida através dos arts. 31, inciso III da Lei nº 6.763/75 e 70, inciso XIII do RICMS/02.

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

É necessário, também, que o bem exerça alguma ação intrínseca na atividade-fim do estabelecimento, nos termos estabelecidos no art. 1º, inciso II, alínea “c” da Instrução Normativa nº 01/98.

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

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

Resumindo, considera-se ativo imobilizado, para os fins do aproveitamento de crédito disposto na Lei Complementar nº 87/96, aquele caracterizado nos termos da Lei nº 6.404/76, e que atenda, também, aos requisitos contidos nos §§ 3º, 5º, 6º e 12º do art. 66 do RICMS/02 e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98 (IN 01/98).

Feitas essas considerações sobre os aspectos legais que regem a matéria, passa-se à análise dos anexos do Auto de Infração, que contêm a listagem dos bens caracterizados como materiais de uso e consumo ou alheios à atividade do estabelecimento.

Nesse sentido, analisando-se a planilha elaborada pelo Fisco, que se encontra inserida na mídia digital acostada à fl. 41¹, verifica-se que todas as partes e peças objeto da presente atuação, pelas razões já expostas, enquadram-se na hipótese prevista no § 13º do art. 66 do RICMS/02, novamente reproduzido abaixo.

Art. 66 ...

[...]

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

Sob a ótica do inciso IV da IN nº 01/86, todas as partes e peças de reposição/manutenção periódica objeto da presente atuação, aplicadas nas áreas, equipamentos, máquinas e veículos utilizados na “Britagem Primária, Secundária e Terciária”, “Classificação”, “Filtragem de Finos”, “Flotação”, “Pátio de Homogeneização”, “Perfuração”, “Laboratório Químico”, “Transportadores de

¹ Planilha-resumo anexada ao PTA nº 01.001441166-32.

Correias”, “Manutenção dos Equipamentos do Beneficiamento”, “Caminhões”, “Tratores”, “Escavadeiras”, etc., **são consideradas materiais de uso e consumo**.

Sob o prisma do art. 1º, incisos II, alínea “c” e III da IN SUTRI nº 01/98, **alguns bens** (partes e peças), como aqueles empregados na “Barragem de Rejeitos”, “Carregamento de Produtos” (**exemplo: dormentes de madeira**), “Centro Avançado de Lubrificação”, “Energia Redes e Linhas”, “Gerência de Segurança Patrimonial”, “Manutenção de Estradas e Motoniveladoras”, “Rebaixamento de Lençol Freático” são classificados como alheios à atividade do estabelecimento, **uma vez que essas áreas/equipamentos não são utilizados** no processo produtivo mineral propriamente dito ou na comercialização do produto final, ou, ainda, utilizados em obras de construção civil, como é o caso dos dormentes, por exemplo.

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

[...]

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

[...]

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

Quanto ao Relatório Técnico acostado às fls. 106/128, onde constam exemplos de alguns produtos (**alguns deles de uso genérico**, conforme fls. 113/115), seguem abaixo excertos da manifestação fiscal, que refutam com muita propriedade os argumentos da Impugnante:

Manifestação Fiscal (fls. 140/166)

“... V - Dos Documentos Trazidos pela Impugnante e do Crédito Estornado

Embora a Autuada não tenha realizado qualquer referência ou sustentação no texto da sua impugnação, trouxe às fls. 106 a 128 documentos intitulados “Relatórios Técnicos de Ativo Imobilizado – Natureza e aplicação no processo produtivo” e notas fiscais de entrada às fls. 129 a 131.

Em relação aos documentos às fls. 106 a 128, aqueles às fls. 111 a 115 não se referem ao estabelecimento da Autuada, já que fazem referência ao estabelecimento da CSN Mineração S/A localizado no município de Ouro Preto/MG (IE nº 001.043586.02-24), portanto, não guardando relação com o presente lançamento que tem como sujeito passivo a CSN Mineração S/A, localizada no município de Congonhas/MG (IE nº 001.043586.00-62).

A nota fiscal à fl. 129 é referente a uma importação realizada pela Autuada de parte/peça (comando caterpillar 1659955) para o equipamento

motoniveladora caterpillar, modelo 24 M, conforme consta do campo “informações complementares” do referido documento sem, entretanto, identificá-lo de forma específica, considerando que há no estabelecimento da Impugnante outros equipamentos de mesma especificação.

Porém, conforme a fl. 128 fica evidenciado que a parte/peça (comando caterpillar 1659955) é utilizada em “bem alheio”, diante de sua não utilização nas atividades de extração, beneficiamento ou comercialização do minério de ferro pois, segundo o documento, “...são responsáveis pelo acabamento e qualidade das vias de acesso da Mina”, conforme a alínea “c”, inciso II, art. 1º da IN DLT/SRE nº 01/1998.

A nota fiscal à fl. 130 tem descrição imprecisa, mas podem ser identificadas no texto da descrição as palavras “tinta” e “elo”. Tinta não é parte ou peça, mas produto para uso geral, ou seja, destinada ao uso ou consumo do estabelecimento.

Quanto ao “elo”, a Impugnante parece trazer à fl.126 a especificação da parte/peça, entretanto, sem identificar inequivocamente o equipamento, impossibilitando a verificação do correto enquadramento à legislação de regência, ou seja, local de utilização (área operacional ou não), se a substituição resultou em aumento da vida útil do bem principal por prazo maior que 12 meses (históricos de manutenção), se o ativo principal é próprio ou de terceiros, sem prejuízo de outras exigências fiscais.

Já a nota fiscal à fl. 131 contém “conjunto de proteção de correia” que, combinada com as fotos às fls. 121 e 122, parece aplicada ao ativo principal “correia transportadora”. Por outro lado, verifica-se que não fazem parte do bem do ativo principal, em si, pois são estruturas (guarda-corpo) independentes e complementares que, nas palavras da Impugnante (fl. 121) “...são utilizadas para o atendimento as exigências da NR 12 e NR22 e eliminar riscos de segurança aos empregados, sendo empregadas nos transportadores de correias contínuos CSN MIN CDP”.

Nos demais documentos, entre as fls. 106 a 128, ressalvada a exceção das fls. 111 a 115, a Impugnante se dedica à visão geral de seu processo produtivo e a descrever mais um produto, o “capacitor” (fls. 109 e 124).

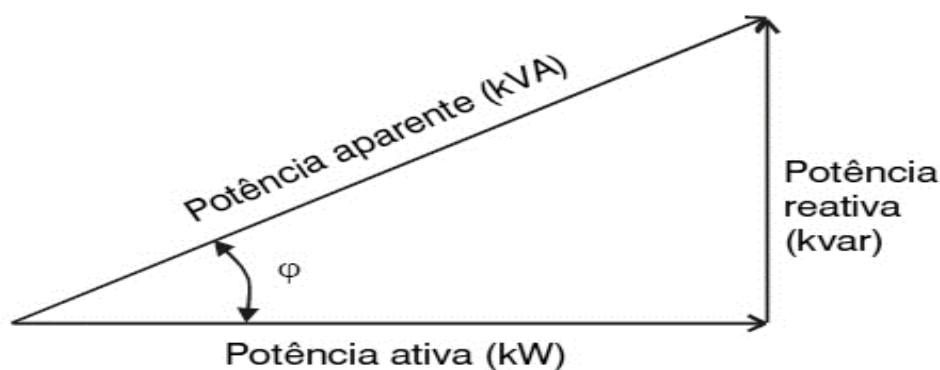
Em resumo, diz a Autuada que os capacitores foram instalados em subestações para regulação do fator de

potência da rede elétrica, em decorrência de exigência contratual junto à distribuidora CEMIG.

A obrigatoriedade para a correção do fator de potência (FP) da rede elétrica de grandes consumidores, como o estabelecimento da Autuada, tem origem na Resolução Normativa nº 414/2010 da Agência Nacional de Energia Elétrica – ANEEL que estabelece um limite mínimo de 0,92 para o FP, sendo o valor máximo igual a 1. (*vide incisos XXXII e XXXV do art. 2º e art. 195*)

O objetivo da ANEEL com a exigência da correção do FP é evitar interferências indesejáveis nas redes de distribuição das empresas distribuidoras (oscilação de tensão, retorno de energia na rede, superdimensionamento de transformadores, etc), ocasionada pelos grandes consumidores operando com baixo FP em seu sistema elétrico, além de um melhor aproveitamento da energia fornecida, ou seja, que até 92% de toda a energia consumida pelo estabelecimento (*energia aparente*) seja utilizada para realizar “trabalho” (*energia ativa*), isto é, transformar uma energia em outra (elétrica em cinética = movimento eixo do motor ou térmica = resistências elétricas, lâmpadas incandescentes), isto porque a energia utilizada unicamente para gerar campos magnéticos em bobinas (*energia reativa*) de motores, geradores e outros aparelhos, não produz “trabalho”.

Veja a figura a seguir do triângulo vetorial da energia:



Triângulo retângulo de potência

$$FP = \frac{kW}{KVA} = \cos \varphi = \cos \left(\text{arc tg } \frac{kvar}{kW} \right)$$

$$FP = \frac{kWh}{\sqrt{kWh^2 + kvarh^2}}$$

Então, quanto maior a energia reativa (que não produz *trabalho*), menor o fator de potência (FP = Potência ativa / Potência aparente), significando dizer que menos eficiente estará sendo a utilização da energia pelo consumidor, sendo mais eficiente quando a energia total fornecida (*aparente*) seja mais próxima da *energia ativa* (que produz *trabalho*).

Salienta-se que o sistema elétrico de grandes consumidores, como no caso da Autuada, poderá funcionar com o FP abaixo do estabelecido pela ANEEL (\geq a 0,92), e que o valor excedente cobrado, quando o FP se encontrar abaixo do parâmetro, ocorrerá a título de multa, por não se encontrar dentro da norma, conforme diz a própria Impugnante às fls. 109 e 124.

Desta forma, como o sistema elétrico da Autuada poderá operar com o FP menor que aquele estabelecido pela ANEEL, a distribuidora CEMIG incluiu a cláusula de penalidade (energia reativa excedente) no contrato de fornecimento de energia, objetivando coagir a Impugnante a cumprir as exigências da ANEEL, conforme diz o próprio Sujeito Passivo às fls. 109 e 124

Considerando que todas as distribuidoras do Brasil estão obrigadas a exigir a correção do FP dos seus grandes consumidores, para corroborar, veja os esclarecimentos, p. ex., da Companhia de Eletricidade do Estado da Bahia – Coelba, em seu sítio eletrônico: *grifamos*

“Para fazer os motores, transformadores e outros equipamentos com enrolamentos funcionarem, são necessárias a energia ativa e a energia reativa. A **energia reativa** produz o fluxo magnético nas bobinas dos equipamentos, para que os eixos dos motores possam girar. Já a **energia ativa** é aquela que executa de fato as tarefas, fazendo os motores girarem para realizar o trabalho do dia-a-dia. Apesar de necessária, a utilização de energia reativa deve ser a menor possível. O excesso de energia reativa exige condutor de maior seção e transformador de maior capacidade, além de provocar perdas por aquecimentos e queda de tensão.



Fator de Potência

É um índice que relaciona a energia ativa e reativa de uma instalação elétrica, sendo **um dos principais indicadores de eficiência energética**. O fator de potência próximo de 1 indica pouco consumo de energia reativa em relação à energia ativa. Uma vez que a energia ativa é aquela que efetivamente executa as tarefas quanto mais próximo da unidade for o fator de potência, maior é a eficiência da instalação elétrica.

O fator de potência é classificado em indutivo ou capacitivo. O fator de potência indutivo significa que a instalação elétrica está absorvendo a energia reativa. A maioria dos equipamentos elétricos possui características indutivas em função das suas bobinas (ou indutores), que induzem o fluxo magnético necessário ao seu funcionamento. O fator de potência capacitivo significa que a instalação elétrica está fornecendo a energia reativa. São características dos capacitores que normalmente são instalados para fornecer a energia reativa que os equipamentos indutivos absorvem. O fator de potência torna-se capacitivo quando são instalados capacitores em excesso. Isso ocorre, principalmente, quando os equipamentos elétricos indutivos são desligados e os capacitores permanecem ligados na instalação elétrica.

Principais Causas do Baixo Fator de Potência

Tudo o que exige energia reativa elevada acaba causando baixo fator de potência:

- Motores trabalhando em vazio durante grande parte de tempo;
- Motores superdimensionados para as respectivas cargas;
- Grandes transformadores alimentando pequenas cargas por muito tempo;
- Lâmpadas de descargas (de vapor de mercúrio, fluorescente, etc.) sem correção individual do fator de potência;
- Grande quantidade de motores de pequena potência.

Efeitos do Baixo fator de Potência

Um baixo fator de potência demonstra que a energia está sendo mal aproveitada pela unidade consumidora e pode trazer os seguintes riscos e prejuízos:

- Variações de tensão, que podem provocar queima de equipamentos elétricos;
- Condutores aquecidos;

- Perdas de energia;
- Redução do aproveitamento da capacidade de transformadores;
- Quanto mais baixo o fator de potência, mais cara a conta de energia.

Ações para a Correção do Baixo Fator de Potência

As providências básicas para evitar o desperdício de dinheiro e de energia e também riscos eventuais decorrentes do baixo fator de potência podem ser as seguintes:

- Dimensionar corretamente motores e equipamentos;
- Utilizar e operar convenientemente os equipamentos;
- Elevar o consumo de energia ativa (kWh) se for conveniente à unidade consumidora;
- **Instalar capacitores onde for necessário;**
- Corrigir o baixo fator de potência por meio da utilização do serviço de técnicos habilitados.

Legislação e Faturamento

A Agência Nacional de Energia Elétrica - ANEEL, determina que o fator de potência deve ser mantido o mais próximo possível da unidade; porém permite um valor mínimo de 0,92, indutivo ou capacitivo, correspondente a um certo valor de energia reativa consumida. À medida que o fator de potência decresce, temos valores maiores, correspondentes à energia reativa consumida, ainda que a energia ativa consumida permaneça constante.”

Finalmente, a partir dos esclarecimentos anteriores, pode-se concluir que os capacitores ou banco (conjunto) de capacitores são componentes individualizados do sistema elétrico da Impugnante, instalados por exigência da ANEEL para evitar interferências indesejáveis nas redes de distribuição das empresas distribuidoras de energia elétrica e estabelecer maior eficiência na utilização da energia pelo estabelecimento da Autuada.

Então, os capacitores não têm qualquer relação com o processo produtivo, ou seja, não são utilizados nas áreas extrativas, de beneficiamento ou de comercialização, nos termos da alínea “c”, inciso II, art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/1998, tratando-se, portanto, de bens alheios à atividade do estabelecimento: ...”

(...)

(Grifos Originais)

Da Arguição de Aplicação Indevida da Multa de Revalidação

A Impugnante sustenta que a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 somente poderia ser aplicada nos casos previstos no inciso III do art. 53 do mesmo diploma legal, isto é, somente nos casos de não recolhimento do imposto.

Entende o Sujeito Passivo, no entanto, que a hipótese dos autos é de utilização indevida de créditos, enquadrando-se na disposição do inciso IV do art. 53 da Lei nº 6.763/75, concluindo que a multa de revalidação a ele imputada deve ser cancelada, por ausência de tipicidade.

No entanto, **em que pesem os seus argumentos**, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que o art. 53, § 1º da Lei nº 6.763/75 estabelece, claramente, que as multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

Lei nº 6.763/75

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

[...]

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

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

[...]

§ 1º As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

[...]

Por outro lado, o art. 195 do RICMS/02, com a redação dada pelo art. 3º do Decreto nº 46.698, de 30/12/14, com vigência a partir de 01/02/15, extinguiu a necessidade de recomposição da conta gráfica em casos da espécie.

Com essa alteração, o caput do referido dispositivo legal estabeleceu expressamente que, nos casos envolvendo aproveitamento indevido de créditos de ICMS, **os valores indevidamente apropriados serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, da multa relativa ao aproveitamento indevido e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.**

RICMS/02

Vigência a partir de 01/02/15

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

[...]

Esclareça-se, porém, que o § 1º do referido dispositivo legal, garante ao contribuinte a quitação do crédito tributário com os créditos acumulados que detiver, observado o disposto nos §§ 2º e 3º do mesmo dispositivo.

Art. 195 ...

§ 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.

§ 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.

[...]

Por sua vez, o § 4º disciplina que valores relativos aos juros de mora e à multa de revalidação sofrerão redução proporcional à parcela quitada mediante utilização de saldos credores acumulados.

Assim, se o contribuinte detiver saldo credor acumulado para quitar a totalidade dos créditos indevidamente apropriados, **ele arcará somente com o valor da multa isolada exigida**, como ocorria à época em que se exigia a recomposição da conta gráfica.

De forma similar, se o saldo credor acumulado for suficiente para cobrir apenas parte dos créditos indevidamente apropriados, **os juros de mora e a multa de revalidação serão exigidos somente de forma proporcional à parcela não quitada**, o que ocorria, também, à época da exigência da recomposição da conta gráfica, em que os créditos do contribuinte eram inferiores aos valores glosados.

Se o contribuinte não possuir nenhum saldo credor, a recomposição geraria valor a recolher exatamente igual ao somatório dos créditos glosados, sobre o qual incidiria a multa de revalidação.

Independentemente dessas observações, a exigência fiscal da multa de revalidação, como já afirmado, está devidamente amparada no caput do art. 195 do RICMS/02.

Há que se destacar que a nova regra contida no dispositivo legal em apreço tem efeitos retroativos, pois a nova redação apenas **instituiu um novo critério de apuração ou de procedimento de fiscalização** (não obrigatoriedade de recomposição da conta gráfica), nos termos do § 1º do art. 144 do CTN, sem qualquer prejuízo ao contribuinte, pois este pode fazer uso de eventuais créditos acumulados que possuir para quitação do crédito tributário, ou, se assim não desejar, manter os créditos em sua conta gráfica para compensação com débitos futuros ou mesmo transferi-los a terceiros, nos termos previstos na legislação.

O próprio Decreto 46.698/14 (art. 4º), que alterou a redação do art. 195 do RICMS/02, faz menção expressa a seus efeitos retroativos, com fulcro no art. 144, § 1º do CTN.

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.

[...]

(Destacou-se)

Portanto, **contrariamente à afirmação da Impugnante**, o procedimento fiscal está devidamente amparado na legislação que rege a matéria, uma vez que a exigência da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 está expressamente prevista no art. 195 do RICMS/02.

Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação de Multa de Revalidação e Multa Isolada em Decorrência da mesma Infração

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei nº 6.763/75

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

[...]

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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

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

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

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

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com

a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

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

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

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

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

(...)

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

Questões de Cunho Constitucional

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de diligência formulado pelo Contribuinte. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de prova pericial requerida. Quanto à prejudicial de mérito, pelo voto de qualidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencidos os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Revisor) e Paula Prado Veiga de Pinho, que a reconheciam. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 09 de novembro de 2021.

Paulo Levy Nassif
Relator

Luiz Geraldo de Oliveira
Presidente

P

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.994/21/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001178053-25
Impugnação: 40.010150162-77
Impugnante: CSN Mineração S.A.
IE: 001043586.00-62
Proc. S. Passivo: Tales de Almeida Rodrigues/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

Voto proferido pelo Conselheiro Thiago Álvares Feital, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, lançados no documento Controle de Crédito do Ativo Permanente (CIAP/EFD), no período de janeiro a novembro de 2014, relativos a materiais de uso e consumo ou bens alheios à atividade do estabelecimento.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência diz respeito à interpretação do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional em relação à decadência, como a seguir exposto.

Nos termos do Código Tributário Nacional, a decadência nos tributos lançados por homologação se dá em cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, caso lei não fixe prazo diferente:

CTN

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

(...)

Especificamente em relação ao tema objeto do lançamento aqui analisado, a interpretação do Superior Tribunal de Justiça é pacífica e remansosa. Entende aquele tribunal que o dimensionamento incorreto do crédito tributário, na hipótese de tributo lançado por homologação, não afasta a aplicação do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, acima reproduzido. Deste modo, na hipótese de lançamento suplementar de ICMS, não se aplica o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Neste sentido o posicionamento recente do STJ no AREsp 1471958/RS, reiterando sua jurisprudência:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. DECADÊNCIA. PAGAMENTO A MENOR, EM DECORRÊNCIA DE DIMENSIONAMENTO INCORRETO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO E DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS. ART. 150, § 4º, DO CTN. PRECEDENTES DO STJ. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL CONHECIDO, PARA CONHECER, EM PARTE, DO RECURSO ESPECIAL, E, NESSA EXTENSÃO, DAR-LHE PROVIMENTO.

I. AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL INTERPOSTO CONTRA DECISUM PUBLICADO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015.

II. NA ORIGEM, TRATA-SE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL, OBJETIVANDO, NO QUE REMANESCE NO PRESENTE RECURSO ESPECIAL, O RECONHECIMENTO DA DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, NO PERÍODO ANTERIOR A NOVEMBRO DE 2005, QUANTO AOS FATOS GERADORES DE JANEIRO A OUTUBRO DE 2005, CONSIDERANDO A NOTIFICAÇÃO FISCAL OCORRIDA EM NOVEMBRO DE 2010. O JUÍZO SINGULAR JULGOU IMPROCEDENTES OS PEDIDOS, CONSIGNANDO, EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA, QUE, EM SE TRATANDO DE "IMPOSTO NÃO PAGO", APLICAR-SE-IA O DISPOSTO NO ART. 173 DO CTN, DE MODO QUE "O TERMO INICIAL DA CONTAGEM DOS CINCO ANOS INICIOU-SE EM 01.01.2006", SENDO A NOTIFICAÇÃO FISCAL DE 05/11/2010. O TRIBUNAL A QUO, MANTENDO A SENTENÇA, NEGOU PROVIMENTO À APELAÇÃO.

III. O TERMO INICIAL DO PRAZO DECADENCIAL DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO - COMO É O CASO, EM REGRA, DO ICMS -, DEPENDE DA CIRCUNSTÂNCIA DE TER O CONTRIBUINTE ANTECIPADO, OU NÃO, O PAGAMENTO DA EXAÇÃO. COM EFEITO, NOS TERMOS DA SÚMULA 555 DO STJ, "QUANDO NÃO HOUVER DECLARAÇÃO DO DÉBITO, O PRAZO DECADENCIAL QUINQUENAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONTA-SE EXCLUSIVAMENTE NA FORMA

DO ART. 173, I, DO CTN, NOS CASOS EM QUE A LEGISLAÇÃO ATRIBUI AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO SEM PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA" (PRIMEIRA SEÇÃO, DJE DE 15/12/2015). OU SEJA, NÃO ANTECIPADO O PAGAMENTO, O PRAZO DECADENCIAL INICIA-SE NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE PODERIA TER SIDO EFETUADO O LANÇAMENTO. POR OUTRO LADO, ANTECIPADO O PAGAMENTO DO TRIBUTO, O PRAZO DECADENCIAL OBSERVA O ART. 150, § 4º, DO CTN, OU SEJA, DESDE A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR INICIA-SE O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO SUPLEMENTAR, SOB PENA DE HOMOLOGAÇÃO TÁCITA DO LANÇAMENTO. NESSE SENTIDO: STJ, AGINT NO RESP 1.817.191/RS, REL. MINISTRO FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, DJE DE 24/04/2020; AGINT NO AGINT NO ARES 1.229.609/RJ, REL.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJE DE 24/10/2018.

IV. NA ESPÉCIE, O TRIBUNAL DE ORIGEM, ACOLHENDO, NA ÍNTEGRA, OS FUNDAMENTOS DA SENTENÇA, AO CONSIGNAR QUE "A HIPÓTESE DOS AUTOS VERSA SOBRE IMPOSTO NÃO INFORMADO, ISTO É, IMPOSTO NÃO PAGO", ASSENTOU QUE O PRAZO DECADENCIAL OBSERVARIA O DISPOSTO NO ART. 173, I, DO CTN. NÃO OBSTANTE, EM SEGUIDA, A CORTE A QUO ASSEVEROU QUE HOUVÉ "DIFERENÇA APURADA PELO FISCO NO PROCEDIMENTO FISCAL QUE CULMINOU COM O AUTO DE LANÇAMENTO NÚMERO 18732690", CONCLUINDO QUE "A CDA EM EXECUÇÃO FISCAL REFERE-SE A IMPOSTO NÃO INFORMADO, PORQUE OBJETIVA O PAGAMENTO DA DIFERENÇA ENTRE O QUE FOI ENTÃO DECLARADO E PAGO E O QUE NÃO FOI NEM DECLARADO E NEM PAGO". COMO SE NOTA, O "IMPOSTO NÃO PAGO" A QUE SE REFERE O ACÓRDÃO RECORRIDO É, NA VERDADE, A DIFERENÇA A MENOR ENTRE O QUE FOI PAGO PELO CONTRIBUINTE E O QUE FOI APURADO, POSTERIORMENTE, NO LANÇAMENTO COMPLEMENTAR, PELO FISCO, EM DECORRÊNCIA DO CREDITAMENTO INTEGRAL, REALIZADO PELO CONTRIBUINTE, E DO DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS.

V. EM CASOS TAIS, O PRAZO DECADENCIAL REGE-SE PELO ART. 150, § 4º, DO CTN, TENDO INÍCIO NA DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. "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 OU 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" (STJ, AGRG NOS ERESP 1.199.262/MG, REL. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE DE 07/11/2011). EM IDÊNTICO SENTIDO: STJ, AGINT NO RESP 1.774.844/SP, REL. MINISTRO HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJE DE 12/09/2019; AGINT NO ARES 794.369/RS, REL. MINISTRO GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJE DE 24/05/2019; AGINT NO ARES 1.425.553/RS, REL. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJE DE 14/05/2019; AGINT NO RESP 1.842.061/SP, REL. MINISTRA REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, DJE DE 18/12/2019.

VI. NO CASO, NÃO HÁ, NOS AUTOS, QUALQUER IMPUTAÇÃO DE PRÁTICA, PELA CONTRIBUINTE, DE ATO DOLOSO, FRAUDULENTO OU SIMULADO, QUE PODERIA AFASTAR A REGRA DE DECADÊNCIA DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

VII. OCORRIDOS OS FATOS GERADORES DE JANEIRO A OUTUBRO DE 2005, TENDO SIDO A CONTRIBUINTE INTIMADA DA NOTIFICAÇÃO FISCAL EM 05/11/2010, INCIDE A DECADÊNCIA.

VIII. NÃO HÁ INCIDÊNCIA, NO CASO, DA SÚMULA 7/STJ, PORQUANTO CUIDAM OS AUTOS DE QUESTÃO EXCLUSIVAMENTE DE DIREITO, A SABER: SE, NA HIPÓTESE DE LANÇAMENTO SUPLEMENTAR DE ICMS, EM DECORRÊNCIA DE DIMENSIONAMENTO INCORRETO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO (CREDITAMENTO A MAIOR E DIFERENCIAL DE ALÍQUOTAS), DEVE SER APLICADO O ART. 150, § 4º, OU O ART. 173, I, DO CTN. TRATA-SE DE DAR ADEQUADA QUALIFICAÇÃO JURÍDICA À PREMISSA FÁTICA POSTA NO ACÓRDÃO RECORRIDO, À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ. NESSE SENTIDO, NO JULGAMENTO DE HIPÓTESE ANÁLOGA: STJ, AGINT NO ARES 1.229.609/RJ, REL. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJE DE 24/10/2018.

IX. AGRAVO CONHECIDO, PARA CONHECER, EM PARTE, DO RECURSO ESPECIAL, E, NESSA EXTENSÃO, DAR-LHE PROVIMENTO, PARA RECONHECER A DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, RELATIVAMENTE ÀS COMPETÊNCIAS ANTERIORES A NOVEMBRO DE 2005, REFERENTES AOS FATOS GERADORES DE JANEIRO A OUTUBRO DE 2005. PREJUDICADAS AS DEMAIS QUESTÕES VEICULADAS NO RECURSO ESPECIAL, EM RAZÃO DO ACORDO FIRMADO ENTRE AS PARTES, NA CORRESPONDENTE EXECUÇÃO FISCAL.

(ARESP 1471958/RS, REL. MINISTRA ASSULETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 18/05/2021, DJE 24/05/2021)

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Deste modo, julgo caduco o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário, em relação aos fatos geradores anteriores a 23/12/14, com fundamento no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Sala das Sessões, 09 de novembro de 2021.

**Thiago Álvares Feital
Conselheiro**

CC/MG