

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.996/21/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001178246-21  
Impugnação: 40.010147710-98  
Impugnante: CSN Mineração S.A.  
IE: 001043586.02-24  
Proc. S. Passivo: Bianca Delgado Pinheiro/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 01/01/13 a 31/12/13.

**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 dezembro de 2013, 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. 22/56, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 225/249.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 254/284, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CCMG decorre do disposto no art. 146, parágrafo único, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335 de 22/06/11.

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

#### **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. 53/54.

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 em sua defesa, 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 das 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.

Pelas mesmas razões, a “diligência” pleiteada pela Impugnante afigura-se desnecessária, uma vez que, como afirmado, as informações, argumentos e documentos carreados aos autos pelas partes revelam-se suficientes para a elucidação da matéria tratada nos autos.

### **Do Mérito**

#### **Da Arguição de Decadência do Crédito Tributário (01/01/13 a 28/12/13)**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante argui a decadência integral do crédito tributário, relativo aos fatos geradores anteriores a 28/12/13, 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 2013, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/14, findando-se somente em 31/12/18.

Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 18/12/18 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 28/12/18, 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 01/01/13 a 31/12/13

### **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 dezembro de 2013, 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. 21, aba “Estorno ICMS CIAP 2013”.

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 dos arts. 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 materiais de uso e consumo os seguintes”:

- Chapa ASTM;
- Redutor de Velocidade;

- Cunha;
- Vergalhões;
- Fio para Bobina;
- Chapas de Aço;
- Válvulas;
- Curvas.

Informa que, para demonstrar a destinação dos materiais listados no Anexo I do AI, apresenta o CD anexado à sua defesa (fl. 217), “*no qual se encontra planilha demonstrativa de cada bem, com a indicação do fornecedor respectivo e descrição do equipamento o qual integrou, e que se destinou ao ativo imobilizado*”, acrescentando que também está apresentando “*contratos de fornecedores vinculados às aquisições dos materiais e bens destinados a equipamentos registrados no ativo imobilizado*”.

Enfatiza que, de forma a demonstrar a propriedade de suas alegações, “*impõe-se destacar o ‘racional’ aplicado na espécie, a título de exemplo, utilizando-se, inclusive, o material Chapa, que representa grande volume de glosas procedidas pela Fiscalização*”, nos seguintes termos (CD fl. 217):

“Código Patrimonial (Coluna A) de nº ... que corresponde a uma ‘CHAPA ASTM A 36 4,75MM’.

Tal chapa foi adquirida em virtude do anexo contrato de nº S10943932A (Coluna Y) e representa uma das contratações (Turn Key) realizadas para cumprimento do projeto ‘P-041.0015’ (Coluna AA), o qual tem como objetivo a ‘construção’ do ativo imobilizado ‘SEPARADOR MAGNÉTICO DE ALTA INTENSIDADE’ (Coluna AB).

Isto é, a mencionada Chapa foi adquirida pela Impugnante, para integrar o Separador Magnético de Alta Intensidade, que, depois de pronto, é registrado e tratado contabilmente como um ativo imobilizado.

Importante consignar que, dentre os materiais cujos créditos constituídos na aquisição foram glosados, tem-se aqueles destinados à composição do equipamento ‘SEPARADOR MAGNÉTICO DE ALTA INTENSIDADE’, sendo este é o mais representativo (94%), especificamente no que concerne a aquisição de chapas, já que todas estão ‘amarradas’ pelo mesmo número de projeto nº P-041.0015 (Coluna AA).

Os itens vinculados a este equipamento SEPARADOR MAGNÉTICO DE ALTA INTENSIDADE merecem atenção e averiguação pontual, o que, certamente demonstrará a fragilidade que norteia a acusação fiscal, bem como o inteiro preenchimento dos

requisitos para validar o direito ao crédito utilizado pela Impugnante”

Salienta, por fim, 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) (GRIFOU-SE)

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 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 PARA A MANUTENÇÃO.**” (GRIFOU-SE)

-----  
“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. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.”

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

-----  
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. AGRAVO 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 - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO” (GRIFOU-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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A conceituação de produtos intermediários foi disciplinada pela Instrução Normativa SLT n° 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 n° 01/86

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

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

“IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A 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 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)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 ...”

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**, na qual consta expressamente que as partes e peças adquiridas separadamente para o fim de reposição, 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 da empresa como Ativo Circulante ou diretamente como despesas operacionais, gastos gerais de fabricação, custos de produção ou nome equivalente.

“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 art. 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 - Conseqüentemente, com fundamento no inciso II do art. 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.

[...]

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 1º.01.2003, por força da Lei Complementar nº 99/99.”

(Grifou-se)

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

LC nº 87/96

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a

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

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

[...]

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 subsequentes:

[...]

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. 21, verifica-se que todas as partes e peças objeto da presente atuação (**quadro abaixo**), 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

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

restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem.

Descrição do Código	Cod. Bem Vinc.	Descrição Cod. Bem Vinc.
CHAPA ASTM A36 4,75MM		
CHAPA ASTM A36 4,75MM		
CHAPA ASTM A36 22,22MM		
CHAPA ASTM A36 38,10MM		
CHAPA ASTM A36 22,22MM		
CHAPA ASTM A36 38,10MM		
CHAPA ASTM A36 6,35MM		
CHAPA ASTM A36 8MM		
CHAPA ASTM A36 6,35MM		
CHAPA ASTM A36 8MM		
REDUTOR VELOCIDADE 1:341		
CUNHA MOD GAUSTEC HG 3600		
VERGALHAO NERVURADO NBR7480CA50 6,3MM		
VERGALHAO NERVURADO NBR7480CA50 8,0MM		
VERGALHAO NERVURADO NBR7480CA50 10,0MM		
VERGALHAO NERVURADO NBR7480CA50 12,5MM		
VERGALHAO NERVURADO NBR7480CA50 16,0MM		
VERGALHAO NERVURADO NBR7480CA50 20,0MM		
CUNHA MOD GAUSTEC HG 3600		
FIO PARA BOBINA DE ALUMINIO		
FIO PARA BOBINA DE ALUMINIO		
FIO PARA BOBINA DE ALUMINIO		
REDUTOR XPH09KF127AM250		
FIO PARA BOBINA DE ALUMINIO		
CHAPAS DE ACO 5/8		
CHAPAS DE ACO 5/8		
REDUTOR VELOCIDADE 1:14		
VALVULA GUIL A36 WAF 150 12 "		
CHAPA A131 32 9,5X 2440X6000MM		
CHAPA A131 32 12,7X 2440X6000MM		
VALVULA GUIL A216 WCB WAF 150 10 "		
CHAPA (CANCELADO)		
CHAPA A517 A 31,7X 2440X6000MM		
CHAPA SAE 1060 38,1X 2440X6000MM		
CHAPA SAE1020 19,0X 2200X6000MM		
CHAPA ASTM A36 7,9X 2440X6000MM		
CHAPA SAE1020 19,0X 2200X6000MM		
REDUCAO EXC COR-420 10 X 8 "		
CURVA 75GR RL COR 420 4MM 10 "		
CURVA 90GR RL COR 420 4MM 6 "		
CURVA 90GR RL COR 420 4MM 8 "		
VALVULA GUIL A536 WAF 150 6 "		
VALVULA GUIL A536 WAF 150 10 "		
VALVULA GUIL A536 WAF 150 8 "		
VALVULA GUIL A536 WAF 150 4 "		
VALVULA ESF PVC SW SOLDA 50MM		

**Sob a ótica do inciso IV da IN nº 01/86, todas as partes e peças de reposição/manutenção periódica objeto da presente autuação, são consideradas materiais de uso e consumo.**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sob o prisma do art. 1º, inciso III da IN SUTRI nº 01/98, os vergalhões são considerados alheios à atividade do estabelecimento, por serem utilizadas em obras de construção civil (obras estruturais), assim como outros bens utilizados para esse fim.

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

[...]

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

Com relação às Chapas ASTM citadas pela Impugnante, há que de destacar, inicialmente, que o art. 66, § 12, inciso VI do RICMS/02 admite a apropriação de créditos de ICMS dos denominados **componentes**, assim consideradas as mercadorias utilizadas na fabricação de bem do ativo imobilizado no próprio estabelecimento do contribuinte.

Porém, **não** basta afirmar, e sim comprovar, contabilmente, qual foi o bem fabricado no estabelecimento, os componentes utilizados nessa fabricação, além de demonstrar que o bem fabricado atende a todas as condições estabelecidas na legislação, quanto à legitimidade dos créditos passíveis de apropriação, **devendo-se ressaltar que os materiais utilizados em obras estruturais, construídas para dar suporte a um bem principal do imobilizado, não geram direito a créditos do ICMS**, por se tratar de obras de construção civil.

Como bem salienta o Fisco, importante também salientar que os projetos da Impugnante, de grande porte, como os alegados “concentrador magnético” e “separador magnético”, **são empreendimentos compostos não só dos bens do ativo imobilizado, em si, como também de várias obras complementares**, como de construção civil (galpões, passarelas, escadas, estruturas e outros) que compõem uma planta: planta de concentração magnética.

Assim, no caso dos autos, seriam necessárias provas inequívocas a cargo da Impugnante, especialmente contábeis, tais como:

- Apresentação da íntegra do projeto;
- Comprovação contábil do registro das Obras em Andamento (ou Imobilizações em Andamento), no período em que ocorreram;
- Comprovação contábil do conjunto de notas fiscais relativas ao **universo de partes e peças utilizadas na construção do bem (novo)** do ativo imobilizado;
- Comprovação contábil da data efetiva da imobilização do bem, com a respectiva baixa da conta Obras em Andamento (ou Imobilizações em Andamento, ou outras rubricas do gênero)
- Tratando-se de bem pré-existente, comprovação de que as partes e peças nele aplicadas aumentaram a sua vida útil, por prazo superior a 12 (doze) meses, acarretando a sua reavaliação contábil.

Essas comprovações, no entanto, **não vieram aos autos**.

Por oportuno, seguem abaixo outros argumentos do Fisco sobre a questão ora em apreço, integralmente ratificados pela Assessoria do CCMG:

Manifestação Fiscal (fls. 225/249)

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

À fl. 202 a Autuada trouxe, em sua impugnação, mídia em CD-R que conteria contratos com fornecedores e planilha do ativo imobilizado para sustentar sua narrativa contra o lançamento do imposto.

Entretanto, ao inspecionar a mídia supramencionada a fiscalização não encontrou qualquer informação, ocasião em que Impugnante foi intimada à fl. 214, sendo atendida a demanda com a juntada aos autos de nova mídia CD-R à fl. 217.

Na mídia à fl. 217 a Impugnante trouxe os seguintes arquivos:

a) Planilha em formato Excel vinculando as partes e peças a contratos, fornecedores e bens principais do ativo, elaborada a partir da planilha utilizada pela fiscalização para o lançamento (fls. 9 a 12), constante também da mídia CD-R à fl. 21 (Anexo 4 do Relatório Fiscal) e,

b) 5 (cinco) contratos, sendo 4 (quatro) de anuência da Impugnante para a subcontratação por parte de seus contratados, conforme segue:

**S10925830** (contrato entre a Autuada e a Indústria Mecânica Irmãos Corgozinho Ltda)

Cláusula 1 - Objeto 1.1 Constitui objeto deste Contrato o fornecimento à NAMISA, pela Contratada, dos materiais, equipamentos e componentes especificados neste Contrato e/ou nos documentos a que se refere o item 2.1 abaixo (**o "Fornecimento"**), bem como a **prestação dos serviços de engenharia montagem eletromecânica para a implantação e entrega da Planta de Desaguamento de Concentrado de Minério** na Filial NAMISA, localizada no município de Ouro Preto, MG (**os "Serviços"**), os quais deverão ser executados de acordo com os termos, condições e especificações previstos neste Contrato e nos demais documentos a que se refere o item 2.1 abaixo (Fornecimento e Serviços designados conjuntamente, o "Empreendimento"

**S10943932A** (anuência da Autuada em subcontratação da Dinaço pela Gaustec)

1.1 Constitui objeto deste Instrumento a execução de **fornecimento de aço ASTM A-36, matéria prima**

**para a fabricação dos conjuntos mecânicos e estruturais dos separadores magnéticos** (#Fornecimento#) conforme previsão contratual.

**S10943932E** (anuência da Autuada em subcontratação da MZT Indústria pela Gaustec)

1.1 Constitui objeto deste Instrumento a execução dos serviços de **fabricação de peças e sub-conjuntos mecânicos, em serviços de caldeiraria e usinagem, para os separadores magnéticos** conforme previsão contratual.

**S10943932F** (anuência da Autuada em subcontratação da Sew Eurodrive pela Gaustec)

1.1 Constitui objeto deste Instrumento o **fornecimento dos redutores de velocidade empregados nos mecanismos de acionamento dos separadores magnéticos** conforme previsão contratual.

**S10943932J** (anuência da Autuada em subcontratação da PPE pela Gaustec)

1.1 Constitui objeto deste Instrumento a **execução de fornecimento dos condutores de alumínio utilizados na fabricação das bobinas que equipam os separadores magnéticos** conforme previsão contratual

Com base nos documentos supracitados, a Autuada sustenta que as informações trazidas aos autos vinculariam as partes e peças, constantes do lançamento, aos correspondentes ativos principais.

Em sua exposição, a Impugnante apresenta um exemplo de vinculação da chapa ASTM A36 ao ativo “separador magnético de alta intensidade”, podendo ser observado às fls. 220 e 221.

Sustenta ainda a Impugnante, que o ativo mencionado foi contratado sob a forma de “*turn key*” através do contrato nº S10943932A.

Analisando a sustentação da Autuada, observa-se que a contratação sob a forma de *turn key* (entrega das chaves) envolve uma empreitada total (serviços, fornecimento e engenharia), consistindo no transpasse de todos os encargos da execução da obra ao empreiteiro para que a entregue concluída e em condições de uso imediato, segundo a sua destinação, em conformidade com o projeto e o contrato, conforme nos ensina o mestre Hely Lopes Meirelles, em sua obra Licitação e Contrato Administrativo (10ª edição, São Paulo: Editora Revista dos Tribunais).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Segundo a Impugnante, as chapas foram fornecidas conforme o contrato nº S10943932A que, na realidade, se trata de contrato de anuência para que a subcontratada, Dinação Indústria e Comércio de Ferro e Aço Ltda, fornecesse as placas de aço ASTM 36 para o contrato *turn key* celebrado entre a Autuada e a contratada originária, Gaustec Indústria e Manutenção em Eletro-Magnéticos Ltda.

Antes de prosseguir, deve ser esclarecido que a Autuada realizou a escrituração fiscal (EFD) sem vincular as partes e peças, constantes do lançamento, aos bens principais do ativo imobilizado, conforme consta do Relatório Fiscal, pois não prestou qualquer informação no campo próprio da EFD, conforme se observa nos campos “Cod. Bem Vinc.” e “Descrição Cod. Bem Vinc.” da planilha constante do Anexo 1 do lançamento.

A vinculação de bens, partes e peças, aos bens principais do ativo imobilizado que integram é realizada através do campo 5 do registro “0300” da EFD:

Nº	Campo	Descrição	Tipo	Tam	Dec	Obrig
01	REG	Texto fixo contendo "0300"	C	004*	-	0
02	COD_IND_BEM	Código individualizado do bem ou componente adotado no controle patrimonial do estabelecimento informante	C	060	-	0
03	IDENT_MERC	Identificação do tipo de mercadoria: 1 = bem; 2 = componente.	C	001*	-	0
04	DESCR_ITEM	Descrição do bem ou componente (modelo, marca e outras características necessárias a sua individualização)	C	-	-	0
05	COD_PRNC	Código de cadastro do bem principal nos casos em que o bem ou componente ( campo 02) esteja vinculado a um bem principal.	C	060	-	OC
06	COD_CTA	Código da conta analítica de contabilização do bem ou componente (campo 06 do Registro 0500)	C	060	-	0
07	NR_PARC	Número total de parcelas a serem apropriadas, segundo a legislação de cada unidade federada	N	003	-	OC

**Campo 05 (COD\_PRNC):** código do bem que esteja vinculado ao bem ou componente informado no campo 02, seja por se tratar: a) de uma imobilização em andamento – código do bem resultante; b) de um bem vinculado a um bem principal – código do bem principal.

Desta forma, quando não há vinculação entre as partes e peças e os bens principais do ativo que as integraram, significa dizer que as partes e peças destinaram-se ao uso geral, ou seja, ao uso ou

consumo do estabelecimento, ou até em atividades alheias àquelas operacionais da Impugnante. (*vide fls. 9 a 12 com registros do bloco G combinado com o registro "0300": campos "Cód. Bem Vinc." e "Descrição Cod. Bem Vinc."*)

Considerando que a Autuada se insurge contra o lançamento sustentando que as partes e peças vinculadas ao auto de infração foram utilizadas em ativos principais, conforme fls. 220 e 2021, cabe unicamente à Impugnante, de forma inequívoca, comprovar sua alegação, pois o lançamento se baseou estritamente nas informações escrituradas pela Autuada.

Importante também salientar que os projetos da Impugnante, de grande porte, como os alegados "concentrador magnético" e "separador magnético", são empreendimentos compostos não só dos bens do ativo imobilizado, em si, como também de várias obras complementares, como de construção civil (galpões, passarelas, escadas, estruturas e outros) que compõem uma planta: planta de concentração magnética.

Ainda, como se trata de contrato *turn key* espera-se que todas as aquisições sejam realizadas em nome da contratada com entrega no local do empreendimento, sendo todos os documentos fiscais vinculados ao projeto e execução do bem destinado ao ativo.

Realizados os esclarecimentos anteriores, observa-se que as partes e peças (vergalhões, chapas, redutores de velocidade, válvulas, curvas, fio para bobina e cunhas) vinculadas ao crédito estornado não são perfeitamente identificáveis, ou tampouco de uso específico, mas com possibilidade de aplicação em várias áreas de uma empresa de mineração, como no caso da Autuada.

Em relação à chapa ASTM A36, por exemplo, segundo a empresa carioca Tenax ([www.tenax.com.br/](http://www.tenax.com.br/)), líder no fornecimento de aços especiais, os aços ASTM-A36 são aplicados como elementos estruturais variados, sendo produzidos em chapas e placas de bitolas entre 1/8" a 10":

*"São aços para aplicação em componentes estruturais onde as propriedades físicas são bem definidas para permitirem sua utilização em projetos que exijam dobramento e boa soldabilidade. Quando fabricados em chapas de aço possuem resistência intermediária e são **aplicadas em componentes estruturais***

***variados, desde os mais comuns até os mais elaborados tais como: Pontes, locomotivas, estruturas de máquinas, galpões, edifícios etc.”***

Em relação aos redutores de velocidade, por exemplo, segundo a empresa do setor, Transmaq (<https://transmaq.com.br/>), têm utilização variada como pontes rolantes, guinchos, agitadores, esteiras, misturadores, elevadores de carga, dentre outros:

*“Um redutor de velocidade é um componente de máquina. É um dispositivo mecânico que tem como função principal a redução da rotação (velocidade) de um acionador, que na maioria das vezes é um motor elétrico. Utiliza-se um redutor de velocidade quando existe a necessidade de adequar a rotação do motor para a rotação requerida pelo dispositivo a ser acionado. Além disso, aumenta-se consideravelmente a força do acionador.”*

Embora a Impugnante tenha apresentado contratos de fornecimento e planilha relacionando as partes e peças, não foi possível estabelecer uma vinculação inequívoca entre as partes e peças constantes do lançamento e os bens principais do ativo que as integraram.

Não há documentos fiscais vinculados à execução/aplicação dos/aos ativos principais, como se espera de empresas empreiteiras que executam um projeto, ou tampouco a Autuada apresentou os projetos dos bens do ativo com as especificações que vinculassem documentos, partes e peças e especificações técnicas.

Para corroborar, conforme se verifica no anverso da fl. 09 (relação das partes e peças) c/c as fls. 16 (nota fiscal) e 221 (bem do ativo principal indicado pela Impugnante), para o caso da chapa ASTM A36 constante do lançamento e também aplicada ao “separador magnético” segundo a Autuada, o fornecimento se deu diretamente à Impugnante por intermédio de outra empresa, ou seja, pela Benafer S.A. Comércio e Indústria, diferentemente da Dinaço, conforme consta no contrato indicado nº S10943932A, ou qualquer outra vinculada aos contratos apresentados pela Impugnante.

Aliás, o mesmo ocorre com a válvula guilhotina A536 10” no verso da fl. 09 (relação das partes e peças) c/c as fls. 14 (nota fiscal) e 221 (bem do ativo principal indicado pela Impugnante)

Em relação à válvula esfera PVC solda 50MM no verso da fl. 09 (relação das partes e peças) c/c as fls. 15 (nota fiscal) e 221 (bem do ativo principal indicado pela Impugnante), segundo a Autuada, foi aplicada no “Lavador Rodas e Chassi” que, pela própria nomenclatura já indica a natureza de bem alheio, para fins de creditamento do ICMS.

Importante observar que em todos os 3 (três) produtos tratados anteriormente, não há qualquer referência nos documentos fiscais que vinculem as mercadorias a um projeto ou destinação, portanto, com características de uso geral.

Então, não assiste razão à Impugnante ...”

(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.

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.

[...]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, 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*:

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<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

(...)

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

### **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”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em 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

---

Acórdão: 23.996/21/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001178246-21  
Impugnação: 40.010147710-98  
Impugnante: CSN Mineração S.A.  
IE: 001043586.02-24  
Proc. S. Passivo: Bianca Delgado Pinheiro/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 dezembro de 2013, 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 ARESP 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 ARESP 794.369/RS, REL. MINISTRO GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJE DE 24/05/2019; AGINT NO ARESP 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 AGINT NO ARESP 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 ASSUSETE 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 28/12/13, com fundamento no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

**Sala das Sessões, 09 de novembro de 2021.**

**Thiago Álvares Feital  
Conselheiro**

CC/MG