

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.143/22/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002067034-47
Impugnação: 40.010152851-38
Impugnante: CSN Mineração S.A.
IE: 001043586.02-24
Proc. S. Passivo: Décio Flávio Gonçalves Torres Freire/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO/BENS ALHEIOS. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS 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.

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 agosto de 2016 a dezembro de 2020, relativos a materiais de uso e consumo e 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 págs. 22/71, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 164/187.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 188/237, 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.

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 págs. 66/68.

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

Portanto, ao contrário das alegações 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.

Dessa forma, indefere-se a 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 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 agosto de 2016 a dezembro de 2020, relativos a materiais de uso e consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento.

Em termos detalhados, a infração foi narrada da seguinte forma no Relatório Fiscal anexado ao Auto de Infração:

Relatório Fiscal

“... 8 - TRABALHO EXECUTADO

Identificação, levantamento e estorno dos créditos de Notas Fiscais Eletrônicas – NFe - lançadas no livro CIAP, vinculados às aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento e bens alheios às atividades relativas ao campo de incidência do ICMS desenvolvidas no estabelecimento do Contribuinte, e por ele considerados bens do Ativo Imobilizado com direito a crédito.

[...]

No decorrer dos trabalhos, esta Fiscalização procedeu à análise dos dados fornecidos pelo Contribuinte, conforme arquivos eletrônicos da EFD – Escrituração Fiscal Digital. Assim, utilizando o sistema de Auditoria Eletrônica – módulo - Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente, foi feito o processamento dos dados e emitidos os relatórios dos bens.

Destes relatórios foi gerado (01) arquivo em formato de planilha eletrônica ‘Excel’, onde são demonstrados os bens com suas características e os valores de ICMS estornados pela Fiscalização.

9 - IRREGULARIDADES APURADAS

Constatou-se, mediante conferência dos arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD, do Livro de Controle do Crédito do ICMS do Ativo Permanente – CIAP e documentos fiscais, que a Autuada, no período de agosto/2016 a dezembro/2020, deixou de recolher e/ou recolheu ICMS a menor, no valor original de R\$..., em razão de aproveitamento indevido de créditos do imposto provenientes do registro dos documentos fiscais relacionados no Anexo 1, relativos à aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento destinatário e de materiais destinados ao uso ou consumo...”.

(Grifou-se)

Os bens cujos créditos foram glosados estão relacionados nas planilhas inseridas no Anexo 1 do Auto de Infração.

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.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante relata inicialmente que demonstrará que a glosa de créditos de ICMS, ocasionada pelo suposto aproveitamento indevido de créditos do imposto, oriundo das aquisições de bens integrantes do ativo permanente, foi absolutamente indevida.

Com esse intuito, a Impugnante descreve o seu processo produtivo, “o qual se inicia com a entrada do minério no estabelecimento, que é transportado por caminhões, passa pelo seu beneficiamento e é concluído com a armazenagem e o transporte da mercadoria, ao final”.

Para facilitar a visualização do processo produtivo, a Impugnante apresenta os seguintes fluxogramas e esclarecimentos:

FLUXOGRAMA NA LINHA DE PRODUÇÃO



BRITAGEM PRIMARIA



A planta de britagem possui capacidade instalada de 4500t / h, consiste de duas linhas paralelas de britagem e peneiramento secundário, e três linhas paralelas de britagem e peneiramento terciário em circuito fechado, que reduzem e classificam todo o minério para uma granulométrica menor que 50mm. Os peneiramentos são a seco.

Após passar pela planta de britagem o minério segue para o pátio de blendagem (adequar física e quimicamente) e homogeneização, que possui capacidade de 800.000t, com especificações convenientes às exigências do processo, gerando assim, um material homogêneo para alimentar a usina de classificação.

CLASSIFICAÇÃO



Do pátio de homogeneização, o minério segue para a planta de classificação, que consiste de sete linhas de peneiramento a úmido, sendo seis delas com classificadores espirais e uma com hidrociclones, todas elas com peneiras para

desaguamento, e uma linha de britagem quaternária, que opera em circuito fechado com as linhas de classificação.

O processo de classificação consiste na separação dos produtos granulados (- 50mm + 6,3mm), sinter feed, (- 6,3mm + 0,15mm), hematitinha (-12mm + 6,3mm) e o overflow (- 0,15mm) que segue para a etapa de ciclonagem, para a área de concentração de finos.

FLOTAÇÃO E CICLONAGEM (CONCENTRAÇÃO)



A concentração de finos de minério de ferro é feita através de processo de deslamagem e sistema de flotação formado por seis colunas dispostas em quatro colunas rougher e duas colunas cleaner, com capacidade de produção de pellet feed fines para redução direta e alto forno.

CABLE BELT



Os produtos granulados e sinter feedm gerados na usina de classificação, são conduzidos ao pátio de estocagem e embarque ferroviário por meio de um

transporte de correio (Cable Belt) de 3,1 km de extensão, a taxa de 2.000 a 2.300 t/h.

FILTRAGEM



O concentrado produzido é espessado, ainda na área da concentração através de um espessador de 18m de diâmetro. Esta operação de espessamento recupera água para o processo pois admite a polpa do concentrado com 43% e libera-a com 55% a 66% de sólidos. Esta polpa é transportada através de um mineroduto (tubulação de 12" de diâmetro), que liga o espessador à unidade de filtragem distante cerca de 3,6 Km.

A operação de filtragem é realizada em filtros de disco a vácuo, de modo contínuo, ou seja, continuamente a polpa de concentrado, com 55 a 66% de sólidos em peso, é alimentada aos filtros. O produto retido nos tecidos dos filtros chama-se torta de minério e é descarregado com umidade média de 9,5%, através da utilização de sopro de ar a pressão de 1,4 kg / cm². Este é o produto pellet feed, que a seguir é estocado. O resíduo líquido, chamado licor filtrado, é direcionado para uma barragem de clarificação. Os suprimentos de vácuo para a realização de filtragem são contínuos, operando com uma depressão de 15" Hg na formação e 25" Hg na secagem. A área de filtragem, tem capacidade nominal de 440 t / h de pellet feed, sendo composto por 08 filtros a vácuo de disco, modelo 6' x 10 discos, 06 bombas de vácuo, tipo anel líquido, e também 02 compressores de anel líquido (sopradores). O sistema de filtragem funciona com o conceito de pena barométrica.

EMBARQUE



O pátio de estocagem tem capacidade para 02 pilhas de minério para sinterização de 120.000 t cada e 2 pilhas de minério granulado para alto-forno, de 40.000 t cada uma.

O pátio de estocagem de pellet feed tem capacidade de 90.000 t e recebe este material através de um sistema de correias transportadoras e empilhadeira de uma lança, que o trazem diretamente dos filtros. Os produtos para sinterização e granulado alto-forno chegam ao pátio de estocagem e embarque através de um transporte de longa distancia chamado "cable belt", com capacidade para 2300 t / h, tracionado por cabos montados sobre polias.

O sistema de retomada destes produtos é constituído por dois transportadores de correias e duas retomadoras de rodas de caçamba. Os produtos recuperados pelas retomadoras são descarregados num sistema de transportadores de correias, que por sua vez, descarrega-os no transportador de carregamento, equipado com "tripper" e carregador de vagões. Existe a alternativa do minério ser levado diretamente para o embarque ferroviário, sobrepassando o pátio de estocagem.

No carregador de vagões, a operação é realizada pelo operador do equipamento, que controla visualmente a quantidade carregada.

Afirma que, *“com base no fluxograma acima, com as devidas adaptações para a unidade de Ouro Preto – MG, é possível se ter uma visão panorâmica da linha produtiva da Impugnante, que se inicia na usina, onde o insumo será transformado no produto final, através dos processos de britagem, plotagem, ciclonação, transporte pela correia transportadora (cable belt), filtragem e, finalmente, depósito ou embarque nos vagões da locomotiva, de forma que o produto seja escoado pelo modal ferroviário. Isso porque somente na unidade de Congonhas-MG é que ocorre a extração de minério nas minas”*.

Acrescenta que, *“ao se ter conhecimento do processo produtivo da Impugnante, o que não foi verificado pela Fiscalização, com a devida percuciência, reforça-se o sentimento da fragilidade dos lançamentos fiscais, porquanto fica preclaro que os bens integrantes do ativo permanente da Impugnante são*

necessários e vinculados à sua atividade produtiva, não estando, pois, localizados em linha marginal de produção”.

A seu ver, o Fisco, *“sem sequer, visualizar ou averiguar o processo produtivo da CSN Mineração, utilizou de critérios absolutamente PRESUNTIVOS (o que é vedado no ato administrativo), e levantou, para a autuação fiscal, uma gama extensa de bens integrantes do ativo imobilizado, sem distinção e sem conhecimento do processo produtivo e de suas etapas, que se tivesse sido levado a cabo, teria sido constatado a sua devida utilização na linha principal da atividade social da empresa”.*

Após discorrer sobre o princípio da não cumulatividade do ICMS, a Impugnante ressalta que *“é notório que no processo de industrialização da atividade econômica da Impugnante, determinados bens são substituídos por outros mais novos ou por modelos mais modernos, de maneira a possibilitar a continuidade da atividade operacional da empresa, sendo que o mesmo se opera, com aquelas partes e peças essenciais ao funcionamento regular, eficiente e seguro do bem ou maquinário principal, que foi integrado ao ativo imobilizado”.*

Acrescenta que, *“se tais bens são de reposição de peças e partes de bem do ativo imobilizado, assim como as peças sobressalentes imobilizadas individualmente - inciso III do §12 do art.66 do RICMS/MG, então, também integram o bem principal da Impugnante, devendo, pois, aproveitar a sua classificação na linha operacional, como bem do ativo imobilizado, desde que aumentem a vida útil do bem em mais de 12 meses”.*

Pondera que, *“no caso dos bens, partes e peças classificados pela Fiscalização, como bens alheios à atividade principal do estabelecimento, nota-se que grande parte dos itens teve a classificação de controle interno, para fins de centro de custos, como, por exemplo, ‘coordenação de meio ambiente’. Isso não significa, automaticamente, que sejam bens empregados para a proteção do meio ambiente, como pretende o Fisco Mineiro! É preciso saber o que é o item, sua função e onde está inserido na linha de produção”.*

Por sua vez, segundo a Impugnante, *“os bens, partes e peças classificados pela Fiscalização, como bens de uso ou consumo, deveriam ser itens que se deterioram, rapidamente, através do seu uso, visto que, como foi explanado acima, os itens do ativo fixo devem ser duradouros ou ter uma vida útil maior que 12 meses. E, nesse ponto, peca a autuação fiscal, pois o agente autuante apontou a vida útil dos bens, partes e peças, de modo genérico com a indicação de ‘60’, ‘180’ ou ‘0’ na coluna R do Anexo 1.1 do AI, sem indicar se referem a dias ou meses”.*

Cita, a título de exemplo, o *“BRITADOR SECUNDARIO CONICO - COD: 8284730”*, salientando que *“fica claro que a sua vida útil não é de apenas 180 dias, ou ainda, o item ‘MOTOR CA ASSINCR B3D 355M/L 4P 300CV’ não dura apenas 60 dias, até mesmo pelo simples bom senso!!!”.*

Argumenta que, *“o que se pode perceber da coluna R da aba ‘uso ou consumo’ do Anexo 1.1 do AI é uma alternância padronizada de uma vida útil dos itens glosados do CIAP, em ‘0’, ‘60’ ou ‘180’ dias, sem qualquer tipo de lastro*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

documental para essa afirmativa e, pior ainda, para itens que, obviamente, não possuem uma duração tão ínfima!!”.

Destaca que, “*consoante o exposto, na época da aquisição das partes e peças, a legislação societária, no artigo 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 ao registro das peças de reposição*”, conforme:

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, pois, ocorrer o seu registro contábil de outra forma*”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Reporta-se e transcreve o disposto no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, afirmando que “*em harmonia com os supracitados dispositivos e com 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 significativa do mesmo, exatamente como no presente caso, capaz de aumentar a vida útil do bem principal*”.

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 SEGUINTE DO REGULAMENTO DO ICMS/SP.**"

(...)

(GRIFOS DA IMPUGNANTE)

Cita, ainda, a Decisão Normativa CAT nº 1 de 07/11/2000 da SEFAZ/SP, “*a qual discrimina os seguintes requisitos para a apropriação dos créditos de partes e peças de bens principais do ativo imobilizado, o que evidencia a inexistência de estorno nos casos de serem ou não itens de reposição, desde que sejam capazes de otimizar a sua funcionalidade, a sua eficiência ou a sua capacidade de operação*”, *in litteris*:

“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 nº 87/96, **alterada pela LC nº 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 nº 87/96**, alterada pelas LCs nºs 99/99 (de 20.12.99) e 102/2000 (de 12.07.2000), e artigos 56 e seguintes do Regulamento do ICMS – RICMS.”

(...)

(Grifos 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 pelas Impugnantes, cujo crédito foi glosado na atuação”*, oportunidade em que menciona doutrina de Roque Antônio Carrazza, que defende o direito do contribuinte de se creditar o ICMS do custo incorporado em sua cadeia produtiva.

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

No caso concreto, prossegue a Impugnante, *“denota-se da planilha DOC 06, baseada na planilha anexa ao auto de infração ora combatido, que foram tidos como bens de uso e consumo ou alheios à atividade do estabelecimento diversos itens, contudo, mereceria especial atenção e análise, por parte do julgador, os seguintes itens, os quais estão diretamente vinculados à linha produtiva do estabelecimento atuado”*, conforme abaixo:

- **Caminhão Branca Diesel 8x4 e 6x4** (Caminhão traçado para carregamento de minério).



- **Trator de Esteiras (Mina – Extração)** - Tratos de Esteira 6 CIL. Diesel 170 HP



- **Escavadeira Hidráulica Komatsu PC 350LC** (Mina – Extração e Beneficiamento)
- **Peneira Namisa** (Equipamento vinculado à linha produtiva)
- **Carregadeira Catterpillar** (Extração e carregamento de minério)

Externa o seu entendimento de que, “*diferentemente da lógica de escrituração dos créditos de ICMS, oriundos dos ‘produtos intermediários’, em que é possível se segregar o tempo de uso ou a quantidade dos materiais que realmente seriam utilizados como insumos no processo produtivo do contribuinte, no caso dos bens do ativo imobilizado, basta que o bem, o maquinário, a parte ou a peça deste bem seja relevante para o aumento ou a manutenção da capacidade instalada do estabelecimento empresarial, sendo, pois, indiferente se esse bem é empregado também em atividades alheias ao estabelecimento*”.

Nessa linha, cita, a título de exemplo, “*o caminhão de carregamento de minério, pois se, por um lado, na maior parte do tempo, é utilizado para se transportar o minério da mina para a usina, ele também é empregado para se transportar os rejeitos de minério*”.

Pondera que, “*em autuações fiscais de glosa de créditos de óleo diesel, segundo a lógica do Fisco, quando ele não seja empregado como ‘produto intermediário’, a prova técnica, normalmente, cinge-se ao tempo de emprego desses itens para cada tipo de atividade, o que permite uma discriminação positiva de um percentual de óleo diesel passível de apropriação como crédito de ICMS, sendo, pois, o excedente glosado nos seus livros fiscais*”.

Argumenta, porém, que, “*a mesma lógica não pode ser aproveitada para as autuações fiscais de glosa de créditos de ‘bens do ativo imobilizado’, vez que até mesmo a sua escrituração fiscal segue uma metodologia de cálculo distinta, no sentido*

de se permitir uma apropriação gradual desses créditos à razão de 1/48, que se atrela ao desgaste e à obsolescência média de 5 anos esperada para esses bens até que haja a sua substituição pelo empresário, antes de apresentar uma diminuição sensível da sua capacidade de produção ou qualquer tipo de mau funcionamento capaz de parar a linha de produção”.

Assim, a seu ver, “se o bem do ativo imobilizado é empregado, diretamente, na linha produtiva do minério, desde que, em parte significativa do tempo, seja ali utilizado, pouco importa se na outra parte do tempo ou se, esporadicamente, ele é utilizado fora dela, o fato é que será direito do contribuinte se escriturar, regularmente, esse bem no livro CIAP”.

Enfatiza, nesses termos, que, “dentro da lógica de creditamento do Fisco, se os caminhões transportam minério da mina para a usina, se as carregadeiras fazem o carregamento do minério nos caminhões, se o trator de esteiras pode fazer a extração do minério pelo corte na rocha, sem se recorrer à detonação da rocha, se as escavadeiras retiram o minério preso nas rochas e o empilha fora da mina, se as peneiras auxiliam na redução da granulometria do minério, após a britagem, todos eles geram direito ao crédito de ICMS no CIAP, ainda que os caminhões também transportem rejeitos de minério, ainda que as carregadeiras também realizem o carregamento de rejeito de minério a ser descartado, ainda que os tratores de esteiras possam ser utilizados para se empilhar o minério a ser transportado, ainda que as escavadeiras também retirem terra acumulada que obstrui o acesso à mina, e ainda que as peneiras retenham os minérios com granulometria inadequada para sua reinserção na etapa de britagem”.

Em suma, segundo a Impugnante, “os fatos relevantes, para a averiguação da regularidade fiscal do creditamento de ICMS no CIAP, são a constatação da aquisição do bem do ativo imobilizado para ser empregado na linha produtiva do minério e o seu emprego efetivo ali, ainda que possa e seja utilizado também em atividades alheias ao do estabelecimento empresarial, restando ainda, por óbvio, o cumprimento dos requisitos do art.66 e do art.69 do RICMS/MG”.

Informa que, “seguindo a análise do Anexo 1 da autuação fiscal, a Impugnante, identificou determinados itens que claramente não poderiam ser objeto de glosa e classificados como materiais de uso e consumo ou bens alheios à atividade do estabelecimento”.

Complementa que, “para facilitar a compreensão da análise, a Impugnante utilizou o próximo anexo 1 da autuação, ora acostado como DOC. 06, realizando um simples filtro na aba ‘ALHEIOS’, alcançando, por amostragem, os seguintes itens”:

- Carregadeiras/Carregadeiras Komatsu WA740-6 (são veículos responsáveis pelo carregamento dos caminhões com o minério que será transportado para a usina);
- Caminhão Branca Diesel 6x4 (utilizado no transporte de minério para as etapas de beneficiamento na usina);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Escavadeiras Hidráulicas Komatsu PC350LC (são veículos responsáveis por escavar materiais duros e compactos, como a terra e o minério);
- Motoniveladoras (são veículos responsáveis pelo nivelamento pesado a nivelamento de acabamento, construção de estradas e manutenção para acesso a mina, construção de valas e rampas, dentre outras funções);
- Pás Carregadeiras Komatsu WA5006 (são veículos responsáveis pelo carregamento dos caminhões com o minério que será transportado para a usina);
- Peneiras Namisa (Permitem a separação granulométrica do minério, bem como a retirada de amostras para análise químico-física laboratorial);
- Tratores de Esteiras (são veículos responsáveis pelo desmonte mecânico do minério (corte), o que compreende a extração mineral sem detonação, bem como também são utilizados para a abertura de bancadas, que permitem o acesso das perfuratrizes e escavadeiras na área de extração do minério).

Sustenta que “*apenas pelas características e funções dos itens, fica evidente que, ao contrário do raso entendimento da fiscalização, são bens complementemente ligados e essenciais ao processo produtivo da Impugnante*”.

Acrescenta que, “*com base no Anexo 1 da autuação fiscal e na planilha de análise amostral anexada à esta peça impugnativa (DOC. 06), merece especial atenção e análise, por parte do julgador, os seguintes bens, partes e peças, que estão diretamente vinculados à linha produtiva do estabelecimento autuado, especialmente no que concerne aos itens reclassificados como bens de uso ou consumo:*

- ***Britador Secundário Cônico*** (utilizado na etapa de britagem do minério, dentro do seu beneficiamento na usina);
- ***Motores CA Assíncronos/Indução*** (podem ser utilizados em máquinas, equipamentos e veículos para ser convertido em força motriz, dentro da linha operacional do estabelecimento);
- ***Motoredutor*** (sic) (são utilizados para reduzir as rotações, mediante caixa de engrenagens, de modo a se ajustar à quantidade de força motriz exigida pela máquina, equipamento e veículo, dentro da linha operacional);
- ***Peneiras*** (Permitem a separação granulométrica do minério, bem como a retirada de amostras para análise químico-física laboratorial);

Aduz que, “*embora o Fisco tenha classificado esses itens como bens de uso ou consumo, nota-se que sua vida útil é muito superior a 12 meses, não consistindo, pois, em itens que se deterioram rapidamente com o uso, como, equivocadamente, pretende a Fiscalização*”.

Salienta que, “*acaso os Ilustres Conselheiros julgadores acatem a exclusão dos itens amostrais das exigências fiscais do Auto de Infração, tal qual discriminado na planilha adaptada do Anexo 1.1 da autuação (DOC.6 da Impugnação), na aba ‘DCT’, discriminamos em colunas separadas as seguintes informações: o ICMS devido – Alheio, a dedução dos itens amostrais relevantes, o total do ICMS mantido na autuação, a MR e a MI incidentes, o total do crédito tributário – Alheio, e as mesmas*

colunas para o ICMS – Uso e Consumo, com o acréscimo da coluna Total geral do crédito tributário – Alheio e Uso e Consumo. Em síntese, podemos destacar que do total do valor histórico cobrado na autuação fiscal de R\$3.029.265,73, após as deduções das exclusões dos itens amostrais relevantes da autuação, restaria a ser mantido no Auto de Infração, o montante de R\$801.228,98”.

Requer “aos conspícuos julgadores, o cotejo detido dos itens específicos elencados acima, de modo a se verificar se aumentam a vida útil do bem principal e se este bem do ativo imobilizado é empregado, diretamente, na linha produtiva do estabelecimento autuado, mediante prova pericial técnica ou por possibilidade de demonstração em sede de interlocutório da Assessoria do CCMG ou da Câmara julgadora”.

Afirma que, “caso os I. Julgados não entendam por esse entendimento de plano, para demonstrar a destinação dos materiais, listados nos Anexos 1 e 2 do Auto de Infração, a Impugnante requer a produção de prova pericial ou, subsidiariamente, requer a baixa dos autos por despacho interlocutório para que apresente eventuais documentos, que a Douta Assessoria do CCMG ou a Câmara julgadora do CCMG, entendam necessárias à demonstração do emprego dos bens, partes e peças no equipamento principal e no processo produtivo do estabelecimento autuado”.

Alternativamente, requer, “acaso se faça necessário, poderia ainda a Impugnante apresentar documentos adicionais de interesse dos julgadores ou da Douta Assessoria deste Conselho, visto que já foi anexado nesta peça impugnativa, uma planilha demonstrativa de itens considerados mais relevantes por amostragem, com a indicação de informações pertinentes, mediante a adaptação da planilha do Fisco do Anexo 1.1 do Auto de Infração”.

Esclarece 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 que concerne àquelas partes e peças glosadas pela Fiscalização, devido ao fato de serem consideradas como meras peças de reposição, explana que “somente as meras peças de fixação e as peças estruturais do bem do ativo imobilizado é que deveriam ser consideradas de fato como peças de reposição, tais como, porcas e parafusos, peças de reparo na carcaça ou no envoltório do bem ou equipamento, etc., desde que não cumpram outra função, como, por exemplo, a absorção de vibração causada pelos motores do equipamento. Nesta última hipótese ilustrativa, embora seja mera peça de fixação e estrutural do bem, o reforço estrutural da peça, o design e o material empregado nela, demonstra ser capaz de aumentar a vida útil do bem ao diminuir os esforços de tensão estrutural sobre o mesmo”.

Assim, na sua ótica, “as demais partes e peças que sejam empregadas no bem, de modo a se incrementar sua eficiência, sua capacidade de produção ou de permitir que a vida útil desse bem se renove, essas partes e peças teriam o condão

de aumentar a vida útil do bem principal, nos termos da legislação tributária, e, por conseguinte, de se autorizar seu creditamento no CIAP, ainda que seja peça sobressalente, como se pode inferir dos incisos do §12 do art.66 do RICMS/MG”.

Finaliza defendendo o entendimento, a título exemplificativo, no sentido de que, “*na hipótese das MOTONIVELADORAS, malgrado elas assumam função mediata na linha operacional do estabelecimento autuado, o inciso II do §5º do art.66 do RICMS/MG estabelece como requisito apenas “ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte”, logo, como se cuida de crédito financeiro de ICMS, basta que desempenhe função útil na linha operacional, como, por exemplo, criar acesso à jazida de minério para que as perfuratrizes possam acessar a mina. Isso significa que são itens passíveis de serem imobilizados e registrados no CIAP, enquanto, os bancos do veículo e as peças de reparo de funilaria nesse veículo, por exemplo, não seriam”.*

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

“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.”

(RE 195894 / RS - RIO GRANDE DO SUL)

“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).

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”

(RE 503877 AGR / MG - MINAS GERAIS)

(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 Lei Complementar 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.

Embora tenha surtido efeitos somente a partir de 01/04/17, a conclusão acima é corroborada pela norma estabelecida no § 22 do art. 66 do RICMS/02, segundo a qual não se compreende no consumo a que se refere a alínea “b” do inciso V do caput o desgaste de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento:

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:

[...]

Efeitos a partir de 01/04/2017 - Dec. n° 47.119/16

§ 22. Não se compreende no consumo a que se refere a alínea “b” do inciso V do caput o desgaste de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento.

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 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 em sua substituição.

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.

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.”
(GRIFOU-SE)

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

Instrução Normativa SLT nº 01/86

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

(Redação Original)

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

Não é esse, entretanto, o caso dos autos, pois as mercadorias objeto da presente atuação 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 nº 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.

Ressalte-se que a exceção acima, contida no inciso V da IN nº 01/86, foi revogada, em **01/04/17**, pelo art. 2º, inciso I, com vigência estabelecida pelo art. 4º, ambos da Instrução Normativa SUTRI nº 1 de 04/01/17, *in verbis*:

Instrução Normativa SUTRI Nº 001/17

Art. 2 - Ficam revogados:

I - o item V da Instrução Normativa SLT nº 1, de 20 de fevereiro de 1986;

[...]

Art. 4º - Esta Instrução Normativa entra em vigor em 1º de abril de 2017.

(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;

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 Autuada comprovar, para fins de direito a créditos do imposto, que as partes e peças geram aumento da vida útil do bem em que empregadas, *in verbis*:

“Quando se tratar de partes e peças, portanto, cabe à Autuada comprovar que a substituição não decorre de meros reparos e manutenção (como efetivamente contabilizou tais aquisições), mas sim de uma reforma que autoriza afirmar que o bem foi renovado, com aumento da vida útil pelo prazo superior a 12 (doze) meses, tudo devidamente demonstrado e contabilizado nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade.

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 substituídos por outros mais novos ou por modelos mais modernos, (...), sendo que o mesmo se opera, com aquelas partes e peças essenciais ao funcionamento regular, eficiente e seguro do bem ou maquinário principal”;
- “se tais bens são de reposição de peças e partes de bem do ativo imobilizado”;
- “pela leitura dos dispositivos da supracitada Resolução, observa-se que as partes e peças de reposição integram o ativo imobilizado”;

- “vale também para as partes e peças para a manutenção”;
- “as demais partes e peças que sejam empregadas no bem, de modo a se incrementar sua eficiência, sua capacidade de produção ou de permitir que a vida útil desse bem se renove”.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

§ 12º 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 original, 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 algum tipo de comprovação, destacando-se 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 série 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.

Por consequência, de plano, sem a necessidade de maiores análises, todas as partes e peças objeto da presente autuação, cujas entradas no estabelecimento autuado tenham ocorrido em datas posteriores a 01/04/17, não geram direito a créditos do ICMS, por força da vedação estabelecida no art. 70, inciso XVII do RICMS/02,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

devendo-se destacar, porém, que o mês da apropriação da parcela do crédito no CIAP não deve ser confundida com a data da entrada do bem no estabelecimento autuado.

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

(...)

Efeitos a partir de 01/04/17

XVII - o imposto se relacionar à entrada de partes e peças de máquinas e equipamentos, que não se caracterizam como bens do ativo imobilizado, ainda que desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto resultante de qualquer processo produtivo, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

(Grifou-se)

Na verdade, independentemente da data da entrada no estabelecimento autuado, os bens objeto da presente autuação são caracterizados como materiais de uso e consumo, inexistindo nos autos partes e peças que se enquadrem no inciso V da Instrução Normativa nº 01/86 (efeitos até 31/03/17), isto é, que participem ativa e diretamente do processo de produção, em contato físico com o produto em elaboração, gerando, via de consequência o produto final, consumindo-se imediate e integralmente no curso da industrialização, por consequência dessa ação.

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, *in 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 adquire 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 nº 87/96, alterada pela LC nº 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 nº 87/96, alterada pelas LCs nºs 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 nº 87/96, introduzidas pela Lei Complementar nº 102/2000, a Coordenadoria da Administração tributária, por meio do Comunicado CAT nº 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)

As partes acima destacadas não foram observadas pela Impugnante, quando fez alusão à referida decisão normativa.

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 nº 87/96, não geram direito a créditos do ICMS as entradas de bens alheios 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 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.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 do Anexo 1 do Auto de Infração, que contém a listagem dos bens caracterizados como materiais de uso e consumo ou alheios à atividade do estabelecimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, analisando-se o mencionado anexo, 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 em máquinas, equipamentos e veículos diversos, são consideradas materiais de uso e consumo.

Sob o prisma da IN SUTRI nº 01/98, alguns bens são classificados como alheios à atividade do estabelecimento, uma vez que não utilizados no processo produtivo mineral propriamente dito ou na comercialização do produto final, tais como aqueles empregados em atividades ambientais, construção civil, topografia, em redes elétricas (transformadores), como é o caso dos autos.

Esclareça-se que a planilha elaborada pelo Fisco, relativas aos créditos glosados, foi baseada em informações prestadas pela própria Impugnante em sua EFD, inclusive em relação ao local de aplicação e prazo de vida útil de cada bem, sendo, pois, totalmente impertinentes os seus questionamentos sobre a aplicação e a vida útil dos bens indicados na planilha, devendo-se ressaltar que essa vida útil, especialmente no que diz respeito aos bens individualizados do ativo imobilizado, tais como motoniveladoras, tratores, etc, não foi utilizada como fundamento para a classificação desses bens como alheios à atividade-fim do estabelecimento e sim a função e local de aplicação de cada um deles (atividades ambientais, preponderantemente).

Destaque-se, nesse sentido, que no Anexo 1 do Auto de Infração consta a seguinte observação, dentre outras: “1 – Este arquivo é uma cópia do Livro CIAP transmitido pelo Contribuinte através do SPED Fiscal”.

Por oportuno, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal sobre essas questões, *in verbis*:

Manifestação Fiscal

“... No Arquivo: ‘Anexo 1 - AI 01.002067034-47 - CSN.xlsx’, anexo constante do referido Auto de Infração, estão de forma sistematizada e para cada item objeto do trabalho os motivos e justificativas do estorno, com base nas informações prestadas pelo próprio Contribuinte, em sua escrituração fiscal.

Assim, e com base nestas informações prestadas pelo próprio Contribuinte, constatamos diversos itens lançados na rubrica ‘20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE’.

Como apresentado pela Impugnante e de amplo conhecimento da Fiscalização, consubstanciado em diversas diligências no complexo minerário de Congonhas e Ouro Preto, e considerando ainda a grandiosidade destas unidades de extração e processamento do minério de ferro, e mais ainda, as recentes notícias sobre os fatos envolvendo barragens e suas estruturas gigantescas, há paralelamente ao processo de extração e beneficiamento da substância diversas atividades necessárias ao suporte da atividade principal que, não obstante serem volumosas e consumirem elevados valores em recursos, as mesmas não estão no campo de incidência do ICMS.

Assim, destacamos as seguintes atividades comuns em mineradoras: Meio Ambiente, Pavimentação de vias para as diversas finalidades, A movimentação de rejeitos, A construção e manutenção das ditas barragens, A recuperação das áreas devastadas, O tratamento dos afluentes, A produção e distribuição de energia elétrica e demais atividades de construção e reforma de prédios e a manutenção de bens e equipamentos em diversas oficinas.

Desta forma, a alocação de diversos tipos de recursos é necessária nestas áreas alheias ao campo de incidência do ICMS.

A área do Meio Ambiente implica uma atenção maior tendo em vista a sua regulamentação pelo poder público e neste sentido requer um aporte maior de recursos. E foi exatamente o que o Contribuinte demonstrou na sua escrita fiscal alocando inúmeros bens nesta rubrica.

Neste sentido, pesquisamos em diversos sistemas o que seria a rubrica '20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE'.

Em resposta, encontramos que existe um profissional qualificado para exercer a atividade de coordenação de meio ambiente.

O que faz o Coordenador do Meio Ambiente?

'Coordena atividades de licenciamento e auditoria ambiental de empresas de pequeno, médio e grande porte, acompanha levantamentos de impactos e relatórios técnicos de monitoramento e desenvolve planos de recuperação de áreas degradadas, gestão de resíduos e programas de educação ambiental.'

Fonte:

<https://www.catho.com.br/profissoes/coordenador-de-meio-ambiente/> - em 15/12/2021 às 09:57hs.

Contudo, estas atividades, em uma companhia de mineração do porte e da complexidade do grupo CSN, tomam dimensões elevadas, pois o tratamento do enorme volume de rejeitos gerados no processo de transformação do ROM para o minério de ferro requer uma quantidade significativa de veículos, máquinas e equipamentos especiais para armazenar com segurança este volume de rejeitos.

Por outro lado, e considerando que as unidades de extração e beneficiamento estão em áreas distantes umas das outras, inclusive em municípios diversos e considerando ainda a enorme quilometragem das vias de acesso dos veículos transportadores dos resíduos e do ROM, fica claro que a gerência do meio ambiente necessita de um aporte de recursos operacionais relativos ao tamanho do ambiente operacional. Contudo, tais recursos estão fora do campo de incidência do ICMS.

[...]

Reafirmamos que toda a classificação foi processada com base nas informações prestadas regularmente pelo próprio Contribuinte, através dos arquivos SPED-Fiscal.

[...]

Equívocou-se a Impugnante em afirmar que: ‘o agente autuante (Fisco) apontou a vida útil dos bens, partes e peças, de modo genérico com a indicação de ‘60’, ‘180’ ou ‘0’ na coluna R do Anexo 1.1 do AI, sem indicar se referem a dias ou meses’, pois tal informação relativa à vida útil dos referidos bens foram prestadas pelo Contribuinte através dos arquivos eletrônicos do SPED-Fiscal. Assim, resta, pois, que a Impugnante desconhece que o próprio Sujeito Passivo fez constar a indicação de ‘60’, ‘180’ ou ‘0’ na coluna R do Anexo através da sua transmissão dos arquivos eletrônicos ...”

(Grifou-se)

Dos Bens Alheios (Incluindo os Bens Citados pela Impugnante)

Há que se destacar, inicialmente, que o estabelecimento autuado (Ouro Preto – MG) não tem a atividade de extração mineral, fato reconhecido pela Impugnante ao informar que “*somente na unidade de Congonhas-MG é que ocorre a extração de minério nas minas*”, questão reforçada pelo Fisco, ao afirmar que, “*considerando que as unidades de extração e beneficiamento estão em áreas distantes umas das outras, inclusive em municípios diversos e considerando ainda a enorme quilometragem das vias de acesso dos veículos transportadores dos resíduos e do*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ROM, fica claro que a gerência do meio ambiente necessita de um aporte de recursos operacionais relativos ao tamanho do ambiente operacional”.

De toda forma, os bens classificados como alheios à atividade do estabelecimento autuado não exercem qualquer ação no processo mineral propriamente dito, eis que empregados em atividades ambientais, topografia, construção civil (obras em andamento), redes elétricas e sistemas de informática (sistema de controle e backup), conforme quadro ilustrativo abaixo, cujos dados (parciais) foram extraídos do Anexo 1 do Auto de Infração:

BENS CLASSIFICADOS COMO ALHEIOS À ATIVIDADE-FIM DO ESTABELECIMENTO - RESUMO

CÓDIGO DO BEM	MOTIVO ESTORNO	OBSERVAÇÃO	DESCRIÇÃO DO BEM	LOCALIZAÇÃO	CONTA CONTÁBIL
33582004_130_9119811	ALHEIO	Cabine de proteção - Equipamento de topografia	CABINE DE PROTECAO PARA ESTACAO TOTAL	20102 TRATOR DE ESTEIRA D61EX	13050301 CONSTRUÇÕES EM ANDAMENTO
_19251915_10_000000000008423386	ALHEIO	Meio ambiente	CAMINHAO BRANCA DIESEL 6 X 4	20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
_19251973_10_000000000008423386	ALHEIO	Meio ambiente	CAMINHAO BRANCA DIESEL 6 X 4	20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
_19252065_10_000000000008423386	ALHEIO	Meio ambiente	CAMINHAO BRANCA DIESEL 6 X 4	20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
_19252095_10_000000000008423386	ALHEIO	Meio ambiente	CAMINHAO BRANCA DIESEL 6 X 4	20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
_19252134_10_000000000008423386	ALHEIO	Meio ambiente	CAMINHAO BRANCA DIESEL 6 X 4	20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
_19252165_10_000000000008423386	ALHEIO	Meio ambiente	CAMINHAO BRANCA DIESEL 6 X 4	20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
_19252190_10_000000000008423386	ALHEIO	Meio ambiente	CAMINHAO BRANCA DIESEL 6 X 4	20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
32630870_10_8762394	ALHEIO	Equipamento utilizado na CONSTRUÇÃO	CARREGADEIRA	20102 TRATOR DE ESTEIRA D61EX	13050301 CONSTRUÇÕES EM ANDAMENTO
32630913_10_8762394	ALHEIO	Equipamento utilizado na CONSTRUÇÃO	CARREGADEIRA	20102 TRATOR DE ESTEIRA D61EX	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
32631358_10_8762394	ALHEIO	Equipamento utilizado na CONSTRUÇÃO	CARREGADEIRA	20102 TRATOR DE ESTEIRA D61EX	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
32652677_10_8762394	ALHEIO	Equipamento utilizado na CONSTRUÇÃO	CARREGADEIRA	20102 TRATOR DE ESTEIRA D61EX	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

BENS CLASSIFICADOS COMO ALHEIOS À ATIVIDADE-FIM DO ESTABELECIMENTO - RESUMO

CÓDIGO DO BEM	MOTIVO ESTORNO	OBSERVAÇÃO	DESCRIÇÃO DO BEM	LOCALIZAÇÃO	CONTA CONTÁBIL
32652797_10_8762394	ALHEIO	Equipamento utilizado na CONSTRUÇÃO	CARREGADEIRA	20305 ESCAVADEIRA PC350	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
_21802686_10_000000000008295480	ALHEIO	Meio ambiente	CARREGADEIRA KOMATSU WA470-6	20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
_22191048_10_000000000008295480	ALHEIO	Meio ambiente	CARREGADEIRA KOMATSU WA470-6	20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
_21802806_10_000000000008294646	ALHEIO	Meio ambiente	ESCAVADEIRA HIDRAULICA KOMATSU PC350LC	20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
_22006501_10_000000000008294646	ALHEIO	Meio ambiente	ESCAVADEIRA HIDRAULICA KOMATSU PC350LC	20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
33582004_10_8793474	ALHEIO	Equipamento de topografia	ESTACAO TOTAL	20102 TRATOR DE ESTEIRA D61EX	13050301 CONSTRUÇÕES EM ANDAMENTO
_19749769_20_000000000008161493	ALHEIO	Meio ambiente	KIT	20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
_19749769_10_000000000008456892	ALHEIO	Meio ambiente	MARTELO ROMPEDOR BR777	20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
32726863_10_8762428	ALHEIO	"Máquinas pesadas e equipamentos para construção" - Página do fabricante	MOTONIVELADORA	20305 ESCAVADEIRA PC350	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
32726867_10_8762428	ALHEIO	"Máquinas pesadas e equipamentos para construção" - Página do fabricante	MOTONIVELADORA	20305 ESCAVADEIRA PC350	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
_19344416_10_000000000008296236	ALHEIO	Meio ambiente	PA CARREGADEIRA KOMATSU WA5006	20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
_19424135_10_000000000008414650	ALHEIO	Meio ambiente	PENEIRA NAMISA EG305871 FL. 1/2, 2/2	20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
_19144749_10_000000000008414643	ALHEIO	Meio ambiente	PENEIRA NAMISA EG305872 FL. 1/2, 2/2	20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
_19356251_10_000000000008416657	ALHEIO	Meio ambiente	PENEIRA NAMISA EG307285 FL. 1/2 ATE 3/3	20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
_19369253_10_000000000008416657	ALHEIO	Meio ambiente	PENEIRA NAMISA EG307285 FL. 1/2 ATE 3/3	20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
_19749769_30_000000000008341877	ALHEIO	Meio ambiente	PONTEIRO	20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
31703753_10_8718904	ALHEIO	Equipamento utilizado na CONSTRUÇÃO	QUADRO CSN DM405947 1 ATE 8	20102 TRATOR DE ESTEIRA D61EX	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
33582004_110_9119809	ALHEIO	TI	SISTEMA DE CONTROLE E BACKUP	20102 TRATOR DE ESTEIRA D61EX	13050301 CONSTRUÇÕES EM ANDAMENTO
_16804883_10_000000000001758067	Alheio	Equipamento utilizado na rede elétrica para rebaixar tensão	TRANSFORMADOR DISTRIB TRIF 1,5MVA	20199 MANUTENÇÃO ELETRO ELETRÔNICO	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
_19333067_10_000000000001740043	Alheio	Equipamento utilizado na rede elétrica para rebaixar tensão	TRANSFORMADOR DISTRIB TRIF 45,0KVA	20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

BENS CLASSIFICADOS COMO ALHEIOS À ATIVIDADE-FIM DO ESTABELECIMENTO - RESUMO

CÓDIGO DO BEM	MOTIVO ESTORNO	OBSERVAÇÃO	DESCRIÇÃO DO BEM	LOCALIZAÇÃO	CONTA CONTÁBIL
_18197053_10_000000000001734717	Alheio	Equipamento utilizado na rede elétrica para rebaixar tensão	TRANSFORMADOR DISTRIB TRIF 112,5KVA	20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
_19343847_10_000000000001743236	Alheio	Equipamento utilizado na rede elétrica para rebaixar tensão	TRANSFORMADOR DISTRIB TRIF 300,0KVA	20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
30369656_10_7164968	ALHEIO	Equipamento utilizado na rede elétrica para rebaixar tensão - Manutenção	TRANSFORMADOR DISTRIB TRIF 500,0KVA	20197 PLANEJAMENTO DE MANUTENÇÃO	13050301 CONSTRUÇÕES EM ANDAMENTO
_21026388_10_000000000008376448	ALHEIO	Meio ambiente	TRATOR DE ESTEIRA 6 CIL. DIESEL 170 HP	20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
000001301723	ALHEIO	Equipamento utilizado na CONSTRUÇÃO	TRATOR DE ESTEIRA D61EX	20102 TRATOR DE ESTEIRA D61EX	13050301 CONSTRUÇÕES EM ANDAMENTO
31425626_10_8497559	ALHEIO	Equipamento utilizado na CONSTRUÇÃO	TRATOR DE ESTEIRA D61EX	20102 TRATOR DE ESTEIRA D61EX	13050301 CONSTRUÇÕES EM ANDAMENTO
_21501004_10_000000000008535713	ALHEIO	Meio ambiente	ULTROMAT ULFA AT4000 C/ PROFIBUS	20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO
27523725_10_	ALHEIO	Meio ambiente	VALVULA GUIL A36 WAF 150 12 "	20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE	13050102 EQUIP. E INSTALAÇÕES EM OPERAÇÃO

Especificamente quanto às motoniveladoras citadas pela Impugnante, há diversos acórdãos deste E. Conselho que classificam tal bem como alheio à atividade de mineração, assim como os tratores de esteiras/pneus, por serem considerados bens de apoio operacional, podendo ser citados, a título de exemplo, os abaixo indicados, *in verbis*:

ACÓRDÃO Nº 19.963/13/2ª

“...2.4. DO ITEM “4” DO AUTO DE INFRAÇÃO:

A IRREGULARIDADE REFERE-SE A APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, A TÍTULO DE “OUTROS CRÉDITOS”, RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL, NÃO CONSUMIDO NA LAVRA, NA MOVIMENTAÇÃO DO MATERIAL E NO BENEFICIAMENTO DE MINÉRIO DE FERRO, CARACTERIZANDO-SE, PORTANTO, COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO.

(...)

- MOTONIVELADORAS - TERRAPLENAGEM DE MINA:



DENTRO DE UMA MINA HÁ ESTRADAS E/OU VIAS QUE INTERLIGAM OS DIVERSOS SETORES. AS MOTONIVELADORAS SÃO RESPONSÁVEIS PELA ABERTURA E CONSERVAÇÃO DESSAS VIAS (TERRAPLANAGEM - APOIO OPERACIONAL), MAS NÃO DESEMPENHAM NENHUMA AÇÃO NO PROCESSO DE MINERAÇÃO PROPRIAMENTE DITO.

- TRATORES – MANUTENÇÃO DAS MINAS:

SÃO TRATORES DIVERSOS (TRATOR CATERPILLAR D4, TRATOR CATERPILLAR D6N, TRATOR CATERPILLAR D6E, ETC.) UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO E CORTE DE ACESSO NAS MINAS (ATIVIDADE DE APOIO OPERACIONAL.

(...)

ACRESCENTE-SE QUE A E. 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO, AO ANALISAR CASO SIMILAR, APROVOU O ESTORNO DE CRÉDITOS DE ÓLEO DIESEL CONSUMIDO EM CAMINHONETES, CAMINHÃO GUINDALTO, CAMINHÃO DE APOIO, COMPRESSOR GERADOR, MOTONIVELADORAS, TRATORES DE ESTEIRA E TRATORES DE PNEU, CONFORME ACÓRDÃO Nº. 18.966/10/2ª, UTILIZANDO OS SEGUINTE ARGUMENTOS:

ACÓRDÃO Nº 18.966/10/2ª

“TRATA-SE DE APROPRIAÇÃO INDEVIDA, A TÍTULO DE CRÉDITO, DO IMPOSTO INFORMADO NAS NOTAS FISCAIS RELACIONADAS NO ANEXO 4 DA EXIGÊNCIA FISCAL, REFERENTES ÀS AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL UTILIZADOS FORA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, LANÇADO SINTETICAMENTE NO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS SOB O TÍTULO “OUTROS CRÉDITOS”, SUBTÍTULO “SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA”, CONFORME DETALHAMENTO FORNECIDO PELA CONTRIBUINTE.

(...)

NUMA ANÁLISE DA PLANILHA APRESENTADA PELO FISCO, CONSTATA-SE QUE FORAM GLOSADOS OS CRÉDITOS DE VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS NOS QUAIS O FISCO CONSIDEROU COMO “APOIO” À ATIVIDADE EXTRATIVA, ESTORNANDO-SE CRÉDITO DE AQUISIÇÃO DE ÓLEO DIESEL PARA UTILIZAÇÃO EM CAMIONETES, CAMINHÃO GUINDALTO, CAMINHÃO DE APOIO, COMPRESSOR GERADOR, MOTONIVELADORAS, TRATORES DE ESTEIRA, TRATORES DE PNEU.

O TRABALHO DO PERITO ACERCA DESSA MATÉRIA, COMO SE DENOTA NOS ANEXOS IIA E IIB, REFORÇA O ENTENDIMENTO DO FISCO. É QUE, AO EXPLICITAR QUE OS VEÍCULOS CUJOS CRÉDITOS DO ICMS FORAM GLOSADOS NÃO EXERCEM PAPEL NA ATIVIDADE PRODUTIVA, O ÓLEO DIESEL ADQUIRIDO E CONSUMIDO PELOS EQUIPAMENTOS NÃO PODEM SER CONSIDERADOS INSUMOS QUE GERAM CRÉDITO, NOS TERMOS DO DISPOSTO NA IN 01/86 E 01/01.

NESSE CONTEXTO, A EXIGÊNCIA FISCAL ENCONTRA-SE CORRETA À LUZ DA IN 01/86 E IN 01/01, DEIXANDO-SE DE FAZER COMENTÁRIOS ACERCA DA QUESTÃO DA PROPORCIONALIDADE EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO EM FACE DA CONSTATAÇÃO DA INEXISTÊNCIA DESSAS OPERAÇÕES NO PERÍODO AUTUADO.” (G.N.)

CORRETA, PORTANTO, AS EXIGÊNCIAS FISCAIS...” (G.N.)

ACÓRDÃO Nº 21.577/14/3ª

“...1.3 – APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS NAS AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL E ÓLEO LUBRIFICANTE UTILIZADOS FORA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, LANÇADOS SINTETICAMENTE NO LIVRO DE REGISTRO E APURAÇÃO DO ICMS SOB O TÍTULO “OUTROS CRÉDITOS”, SUBTÍTULO “SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA”

TRATA-SE DE ESTORNO DE CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE ÓLEO DIESEL E ÓLEO LUBRIFICANTE, UTILIZADOS EM EQUIPAMENTOS EMPREGADOS FORA DO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO, LANÇADOS SINTETICAMENTE NO LIVRO DE REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS SOB O TÍTULO “OUTROS CRÉDITOS”, SUBTÍTULO “SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA”, CONFORME DETALHAMENTO FORNECIDO PELA CONTRIBUINTE, EM ATENDIMENTO ÀS INTIMAÇÕES FISCAIS.

(...)

ANALISANDO O ANEXO 3A (CD) DO AUTO DE INFRAÇÃO PERCEBE-SE QUE O FISCO ESTORNOU O CRÉDITO RELATIVO AO ÓLEO DIESEL CONSUMIDO NAS SEGUINTE MÁQUINAS E

EQUIPAMENTOS: MOTONIVELADORAS, TRATORES DE ESTEIRAS, BOB CAT, VEÍCULOS DE PASSEIO, INCLUSIVE PICKUPS E FURGÕES, EMPILHADEIRAS E CAMINHÕES QUE NÃO ATUAM NO TRANSPORTE DE MINÉRIO.

DE MODO DIVERSO, MANTEVE OS CRÉDITOS NA PROPORÇÃO DO CONSUMO EM EQUIPAMENTOS VINCULADOS À ATIVIDADE EXTRAÇÃO E TRANSPORTE INTERNO DO MINÉRIO, COMO CAMINHÕES, PERFURATRIZES, RETROESCAVADEIRAS E CARREGADEIRAS.

A IMPUGNANTE SUSTENTA QUE OS VEÍCULOS A QUE SE REFERE O ESTORNO ATUAM NA ATIVIDADE, DESDE A IRRIGAÇÃO DE VIAS, MOVIMENTAÇÃO E REMOÇÃO DE EQUIPAMENTOS E LUBRIFICAÇÃO DAS MÁQUINAS.

O FISCO FIRMA CONVICÇÃO DE QUE OS VEÍCULOS E EQUIPAMENTOS ATUAM EM LINHA MARGINAL OU SÃO ALHEIOS AO PROCESSO PRODUTIVO.

SUSTENTA O FISCO QUE OS TRATORES DE ESTEIRA SÃO VEÍCULOS QUE SE PRESTAM À MANUTENÇÃO DE VIAS, ACERTO DE PRAÇAS E PILHAS DE ESTÉRIL OU REJEITO, TAL COMO AS MOTONIVELADORAS.

COMO JÁ MENCIONADO EM VÁRIOS TRABALHOS FISCAIS SEMELHANTES, AS MOTONIVELADORAS (PATROL), POR TODAS AS INFORMAÇÕES PRESTADAS PELA IMPUGNANTE ATÉ HOJE, SÃO VEÍCULOS DESTINADOS A ABERTURA E MANUTENÇÃO DE VIAS DE TRÂNSITO INTERNO DO ESTABELECIMENTO, ATUANDO EXCLUSIVAMENTE NESSAS ATIVIDADES.

OS EQUIPAMENTOS OBJETO DO ESTORNO DE CRÉDITO SÃO VEÍCULOS OU EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA MANUTENÇÃO E TRANSPORTE INTERNO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO OU COLABORANDO NA ATIVIDADE DE MANUTENÇÃO DOS EQUIPAMENTOS.

COMO JÁ MENCIONADO, NÃO SE VERIFICA NOS AUTOS O ESTORNO DE CRÉDITOS DE ÓLEO DIESEL UTILIZADO EM CAMINHÕES FORA DE ESTRADA; CAMINHÕES CAÇAMBA ESTRADA, PÁS-CARREGADEIRAS, ESCAVADEIRAS E PERFURATRIZES, POIS TODOS ELES, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO, SE ENQUADRAM COMO EQUIPAMENTOS UTILIZADOS DIRETAMENTE NO PROCESSO DE LAVRA, EXTRAÇÃO, TRANSPORTE, BENEFICIAMENTO E ESTOCAGEM DO MINÉRIO.

ASSIM, ANALISANDO AS INFORMAÇÕES PRODUZIDAS PELAS PARTES NESTE E EM OUTROS PROCESSOS EM RELAÇÃO AOS EQUIPAMENTOS, CONCLUI-SE QUE AS MOTONIVELADORAS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ATUAM DE FORMA SECUNDÁRIA, APENAS NA MANUTENÇÃO DE ESTRADAS E VIAS INTERNAS.

NO TOCANTE AO CONSUMO DE ÓLEO DIESEL NAS MOTONIVELADORAS, DÚVIDAS NÃO EXISTEM QUANTO À IMPROPRIEDADE DO CREDITAMENTO, UMA VEZ QUE TAIS EQUIPAMENTOS ATUAM EXCLUSIVAMENTE EM LINHA MARGINAL AO PROCESSO PRODUTIVO, POIS NÃO ATUAM NA EXPLORAÇÃO DIRETA DO MINÉRIO, MAS SIM NA RETAGUARDA, NA MANUTENÇÃO DAS VIAS DE ACESSO E DESLOCAMENTO INTERNO.

NÃO SE DISCUTE A NECESSIDADE DAS MOTONIVELADORAS E DOS CAMINHÕES AUXILIARES, MAS É EVIDENTE QUE ELES NÃO ESTÃO ATRELADOS AO PROCESSO DE EXTRAÇÃO DE MINÉRIO. CASO CONTRÁRIO, TODOS OS EQUIPAMENTOS DO ESTABELECIMENTO DEVERIAM TAMBÉM SER CONSIDERADOS PARA A TOMADA DE CRÉDITOS DO IMPOSTO.

DE MESMA SORTE ENCONTRAM-SE OS TRATORES DE ESTEIRAS QUE SE PRESTAM PARA O NIVELAMENTO DAS VIAS POR ONDE PASSAM OS VEÍCULOS COM O MINÉRIO E ABERTURA DE NOVAS FRENTES DE TRABALHO COM EVENTUAIS REMOÇÕES DE ENTULHOS EM PONTOS ESTRATÉGICOS.

TRAZ O FISCO AS SEGUINTE APLICABILIDADES PARA OS TRATORES DE ESTEIRA E PNEU:

- TRATOR DE ESTEIRA: ESCLARECEMOS QUE ESTES VEÍCULOS SE PRESTAM À MANUTENÇÃO DE VIAS, RECOMPOSIÇÃO DE CAVAS E RETALUDAMENTO DE ENCOSTAS, TERRAPLANAGEM E LIMPEZA DE MATERIAIS DISPERSOS NO SOLO. PORTANTO, EXERCEM UMA ATIVIDADE MARGINAL À LINHA DE PRODUÇÃO, NÃO GERANDO DIREITO À CRÉDITO DO IMPOSTO, TANTO DO EQUIPAMENTO EM SI, QUANTO DAS PARTES E PEÇAS UTILIZADAS PARA MANUTENÇÃO DO MESMO, QUE É O CASO EM QUESTÃO. O PRÓPRIO CC/MG JÁ SE POSICIONOU FAVORAVELMENTE AO ENTENDIMENTO DO FISCO, EM JULGAMENTO DE PTAS DA PRÓPRIA AUTUADA, NAS DECISÕES PROLATADAS NOS ACÓRDÃOS 3799/11/CE (PTA 01.000159422.42) E 3901/12/CE (PTA 01.000161532.68).

(...)

HÁ DE SE REGISTRAR QUE OS ACÓRDÃOS Nºs 21.372/13/1ª E 4.278/14/CE, COM SUJEIÇÃO PASSIVA DE MESMA TITULARIDADE, FORAM INSTRUÍDOS COM RESPOSTA PERICIAL A QUESITOS E DENTRE ESSES, UM ESPECÍFICO PARA OS EQUIPAMENTOS AQUI TRATADOS, QUEDANDO OBJETIVA A RESPOSTA DO PERITO, “PATROL >CONSTRUÇÃO E MANUTENÇÃO DE ESTRADAS; TRATOR DE ESTEIRA E TRATOR DE PNEU >

ESTES TRATORES TÊM A FUNÇÃO DE APOIO OPERACIONAL – ACERTO DE PRAÇAS E ESTRADAS.”

EM QUE PESE NECESSÁRIO, O EMPREGO DESSES EQUIPAMENTOS NÃO SE CONSTITUI COMO ATIVIDADE PRINCIPAL DE EXTRAÇÃO DE MINÉRIO. CASO CONTRÁRIO, TODOS OS EQUIPAMENTOS DO ESTABELECIMENTO DEVERIAM TAMBÉM SER CONSIDERADOS PARA FINS DE CREDITAMENTO DO IMPOSTO.

HÁ DE SER SALIENTADO QUE ESSE ENTENDIMENTO FISCAL FOI CORROBORADO ATRAVÉS DO JULGAMENTO DO PTA Nº 01.000172472.23, NO ACÓRDÃO Nº 21.372/13/1ª PERTENCENTE AO MESMO ESTABELECIMENTO, CONTENDO AS MESMAS IRREGULARIDADES AUTUADAS, PORÉM RELATIVAS AO EXERCÍCIO DE 2006, ENDOSSADO NA DECISÃO DA CÂMARA ESPECIAL, ACÓRDÃO Nº 4.278/14/CE...”

(...)

(GRIFOU-SE.)

Os demais bens citados pela Impugnante também devem ser classificados como alheios à atividade do estabelecimento autuado, pois, como já afirmado, não exercem qualquer ação no processo mineral propriamente dito, eis que empregados em atividades ambientais, topografia, construção civil (obras em andamento), redes elétricas e sistemas de informática (sistema de controle e backup), atividades que não se confundem com a extração (inexistente no estabelecimento autuado), a movimentação interna e muito menos com o beneficiamento do minério.

Esclareça-se que, ao contrário do que pretende fazer crer a Impugnante, no presente processo não há estorno de créditos do bem individualizado “Britador Secundário Cônico”, mas somente de partes e peças nele aplicadas, por serem consideradas materiais de uso e consumo, por se tratar de partes e peças de manutenção periódica, fato que poderá ser observado no tópico a seguir.

Das Partes e Peças Diversas (Uso e Consumo)

As partes e peças diversas objeto da presente autuação são classificadas como materiais de uso e consumo, por se tratar de materiais de reposição/manutenção periódica, enquadradas no inciso IV da IN nº 01/86.

Sob o prisma do art. 66, §§ 6º e 13º, essas partes e peças não geram direito a créditos do ICMS, uma vez que não aumentam a vida útil dos bens em que aplicadas, por período superior a 12 (doze) meses, exatamente por serem utilizadas para fins de restaurar ou manter o padrão original do desempenho desses bens.

Segue abaixo quadro-resumo relativo às partes e peças cujos créditos foram glosados pelo Fisco:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MATERIAIS DE USO E CONSUMO - RESUMO

CÓDIGO DO BEM	MOTIVO ESTORNO	OBSERVAÇÃO	DESCRIÇÃO DO BEM	LOCALIZAÇÃO
_0025513298_000010_000000000008322151	Uso ou consumo	Conforme lançamento contábil, utilizado na manutenção mecânica	MOTOR CA ASSINCR B3D 355M/L 4P 300CV	20198 MANUTENÇÃO MECÂNICA
_0025568074_000010_000000000008058927	Uso ou consumo	Conforme lançamento contábil, utilizado na manutenção mecânica	VALVULA GUIL A36 WAF 150 12 "	20198 MANUTENÇÃO MECÂNICA
_16639054_10_000000_000008393289	Uso ou consumo	Conforme lançamento contábil, utilizado na manutenção mecânica	VALVULA ESF PVC SW SOLDA 50MM	20198 MANUTENÇÃO MECÂNICA
000004017862	Uso ou consumo	PEÇAS PARA MANUTENÇÃO	BRITADOR SECUNDARIO CONICO - COD: 8284730	20198 MANUTENÇÃO MECÂNICA
_0026140762_000010_000000000008155026	Uso ou consumo	Conforme lançamento contábil, utilizado na manutenção mecânica	MOTOREDUTOR 1:39,72 M1 20CV 4P	20198 MANUTENÇÃO MECÂNICA
_0026765234_000010_000000000008130869	Uso ou consumo	Conforme lançamento contábil, utilizado na manutenção mecânica	MOTOR CA ASSINCR B5E 250S/M 4P 100CV	20198 MANUTENÇÃO MECÂNICA
_0026847011_000010_000000000008381660	Uso ou consumo	Conforme lançamento contábil, utilizado na manutenção mecânica	MOTOR CA ASSINCR B3D 315S/M 6P 150CV	20198 MANUTENÇÃO MECÂNICA
_0026847023_000010_000000000001774553	Uso ou consumo	Conforme lançamento contábil, utilizado na manutenção mecânica	MOTOR CA INDUCAO B3D 160M 6P 15CV	20198 MANUTENÇÃO MECÂNICA
_0027463046_000010_000000000008265333	Uso ou consumo	Conforme lançamento contábil, utilizado na manutenção mecânica	MOTOR CA ASSINCR B3D 180L 6P 25CV	0 20127
27463046_10_	Uso ou consumo	PEÇAS PARA MANUTENÇÃO	MOTOR CA ASSINCR B3D 180L 6P 25CV	20198 MANUTENÇÃO MECÂNICA
27463046_10_	Uso ou consumo	PEÇAS PARA MANUTENÇÃO	MOTOR CA ASSINCR B3D 180L 6P 25CV	20198 MANUTENÇÃO MECÂNICA
27816635_10_8130869	Uso ou consumo	PEÇAS PARA MANUTENÇÃO	MOTOR CA ASSINCR B5E 250S/M 4P 100CV	20198 MANUTENÇÃO MECÂNICA
28394305_50_8203048	Uso ou consumo	PEÇAS PARA MANUTENÇÃO	MOTOREDUTOR INBRAS EM0300107	20198 MANUTENÇÃO MECÂNICA
28432803_10_8155026	Uso ou consumo	PEÇAS PARA MANUTENÇÃO	MOTOREDUTOR 1:39,72 M1 20CV 4P	20198 MANUTENÇÃO MECÂNICA
000001300754	Uso ou consumo	Manutenção	EQPTOS. USINAS PIRES	20197 PLANEJAMENTO DE MANUTENÇÃO
000001300754_0028690730_000010_000000000008284633	Uso ou consumo	Manutenção	EQPTOS. USINAS PIRES	20197 PLANEJAMENTO DE MANUTENÇÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MATERIAIS DE USO E CONSUMO - RESUMO

CÓDIGO DO BEM	MOTIVO ESTORNO	OBSERVAÇÃO	DESCRIÇÃO DO BEM	LOCALIZAÇÃO
000001300754_002869 0772_000010_0000000 00008710270	Uso ou consumo	Manutenção	EQPTOS. USINAS PIRES	20197 PLANEJAMENTO DE MANUTENÇÃO
28689009_20_8717834	Uso ou consumo	Manutenção	PENEIRA CSN DM405967 1 ATE 25	20174 OPERAÇÃO PIRES
000001300754_002910 0267_000010_0000000 00008717834	Uso ou consumo	Manutenção	EQPTOS. USINAS PIRES	20197 PLANEJAMENTO DE MANUTENÇÃO
29100267_20_8717834	Uso ou consumo	Manutenção	PENEIRA CSN DM405967 1 ATE 25	20197 PLANEJAMENTO DE MANUTENÇÃO
29835722_10_8328581	Uso ou consumo	Manutenção	REDUTOR VELOCIDADE 1:25.21	20197 PLANEJAMENTO DE MANUTENÇÃO
000001300754_003017 6990_000010_0000000 00008717834	Uso ou consumo	Manutenção	EQPTOS. USINAS PIRES	20197 PLANEJAMENTO DE MANUTENÇÃO
000001300754_003030 7517_000010_0000000 00008717834	Uso ou consumo	Manutenção	EQPTOS. USINAS PIRES	20197 PLANEJAMENTO DE MANUTENÇÃO
30516401_10_8718904	Uso ou consumo	Quadro elétrico	QUADRO CSN DM405947 1 ATE 8	20197 PLANEJAMENTO DE MANUTENÇÃO
_0026140762_000010_ 000000000008155026	Uso ou consumo	Conforme lançamento contábil, utilizado na manutenção mecânica	MOTOREDUTOR 1:39,72 M1 20CV 4P 440V	20198 MANUTENÇÃO MECÂNICA

A título de complementação, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal sobre todos os bens acima analisados (alheios e de uso ou consumo):

Manifestação Fiscal

“... DOS BENS QUESTIONADOS PELA IMPUGNANTE

Antes de adentrarmos às questões específicas dos itens questionados pela Impugnante, informamos que o trabalho fiscal foi desenvolvido de forma regular, nos termos de toda a legislação que rege a matéria, desde a Constituição Federal até às Instruções Normativas internas. Lembramos ainda, que neste fórum, não se discute a questão de regularidade da norma.

Em relação aos bens apontados pela Impugnante, passaremos a esclarecer as condições e respectivos motivos da glosa dos créditos relativos aos mesmos.

(...)

Assim, e com base nestas informações prestadas pelo próprio Contribuinte, constatamos diversos itens lançados na rubrica ‘20209 COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE’.

(...)

Assim, destacamos as seguintes atividades comuns em mineradoras: 'Meio Ambiente', 'Pavimentação de vias para as diversas finalidades', 'A movimentação de rejeitos', 'A construção e manutenção das ditas barragens', 'A recuperação das áreas devastadas', 'O tratamento dos afluentes', 'A produção e distribuição de energia elétrica' e demais atividades de construção e reforma de prédios e a manutenção de bens e equipamentos em diversas oficinas.

Desta forma, a alocação de diversos tipos de recursos é necessária nestas áreas alheias ao campo de incidência do ICMS.

A área do Meio Ambiente implica uma atenção maior tendo em vista a sua regulamentação pelo poder público e neste sentido requer um aporte maior de recursos. E foi exatamente o que o Contribuinte demonstrou na sua escrita fiscal alocando inúmeros bens nesta rubrica.

(...)

Em resposta ao solicitado pela Impugnante para dar especial atenção aos seguintes itens, que no seu entendimento estariam no campo de incidência do ICMS e que, neste caso, implicariam no direito ao crédito do ICMS, informamos alguns dos referidos bens, em especial o Caminhão Branca Diesel 6X4, o qual pode ser utilizado para o transporte dos rejeitos ou para o transporte do ROM. Entretanto, estes objetos da nossa glosa de crédito de ICMS, foram alocados na conta da gerência do meio ambiente e em consequência está fora do campo de incidência do imposto. Salientamos que os demais equipamentos estão da mesma forma alocados neste setor da 'COORDENACAO DE MEIO AMBIENTE'.

Exemplificando, temos que a própria Impugnante entende que: 'Motoniveladoras (são veículos responsáveis pelo nivelamento pesado a nivelamento de acabamento, construção de estradas e manutenção para acesso a mina, construção de valas e rampas, dentre outras funções)'. Assim, resta que a atividade que a pavimentação de estradas e vias de acesso está fora do campo de incidência do ICMS.

Reafirmamos que toda a classificação foi processada com base nas informações prestadas regularmente pelo próprio Contribuinte, através dos arquivos SPED-Fiscal.

[...]

DOS ITENS CLASSIFICADOS PELO FISCO COMO SENDO DE USO OU CONSUMO POR SEREM PARTES E PEÇAS

Em sua Impugnação, o Contribuinte afirma ter demonstrado: 'a adequada contabilização dos bens/produtos na escrituração contábil, bem como vinculação às máquinas e equipamentos, em que foram aplicadas'. Entretanto, em nenhum lugar da peça Impugnatória e seus anexos, encontramos os referidos documentos comprobatórios dos lançamentos contábeis que evidenciam o aumento da vida útil dos bens aos quais os referidos itens 'Partes e peças' foram aplicados e os lançamentos relativos à reavaliação dos referidos ativos com a nova conta gráfica da depreciação.

Não obstante o Contribuinte afirmar que existe a aptidão para aumentar a vida útil do bem imobilizado, de modo a se incrementar financeiramente o valor contábil do bem depreciado, salientamos que a regra matriz do direito ao crédito do ICMS exige que os fatos implicadores dele sejam objetiva e materialmente comprovados. Desta forma, não basta achar que a substituição de partes e peças implica no aumento da vida útil do bem, pois se faz necessário comprovar pela melhor técnica contábil a reavaliação deste ativo e sua nova conta gráfica de depreciação. O que não foi nem comprovado e nem demonstrado pela Impugnante na sua peça impugnatória. Esta necessidade vem sendo reiteradamente exigida pelo CC/MG em diversos julgados.

Ao afirmar que: 'basta que o bem, o maquinário, a parte ou a peça deste bem seja relevante para o aumento ou a manutenção da capacidade instalada do estabelecimento empresarial, sendo, pois, indiferente se esse bem é empregado também em atividades alheias ao estabelecimento' que se daria o direito ao crédito do ICMS, percebe-se com nitidez que a Impugnante não apreciou as normas que delimitam a regra matriz do direito ao crédito do ICMS. O DIREITO AO CRÉDITO DO ICMS não é uma simples questão de achismos. A norma exige de forma clara e sistematizada os requisitos necessários e suficientes para que se venha adquirir o direito ao crédito do ICMS na apuração regular do Imposto ...”

(...)

(Grifou-se)

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.

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

(Grifou-se)

Por sua vez, o § 4º disciplina que valores relativos aos juros de mora e à multa de revalidação serão reduzidos proporcionalmente 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 Código Tributário Nacional (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.

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

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

(...)

O próprio Decreto 46.698/14, em seu 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.

(...)

(Grifou-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 Decorência 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:

(...)

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 Misabel 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”.

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 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir os pedidos de perícia, diligência e interlocutório apresentados pela Impugnante. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Erick de Paula Carmo e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Paula Prado Veiga de Pinho (Revisora) e André Barros de Moura.

Sala das Sessões, 14 de junho de 2022.

Paulo Levy Nassif
Relator

Geraldo da Silva Datas
Presidente