

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.205/22/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002230886-91
Impugnação: 40.010153571-63
Impugnante: Lapa Vermelha Cal e Calcário S/A
IE: 493377751.02-30
Proc. S. Passivo: Cláudia Horta de Queiroz
Origem: DF/BH-4 – 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, bens alheios à atividade do estabelecimento e/ou partes e peças que não se enquadram no conceito de ativo imobilizado, contrariando o disposto no art. 70, incisos III, XIII e XVII do RICMS/02, que veda a apropriação de tais créditos. Infração caracterizada. Corretas as exigências remanescentes do ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. 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 01/12/16 a 31/07/21, relativos a materiais de uso e consumo, bens alheios à atividade do estabelecimento e/ou partes e peças que não se enquadram no conceito de ativo imobilizado.

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. 40/70, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 142/176.

A Assessoria deste Conselho emite, então, seu parecer (págs. 178/226), no qual opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos nos pareceres 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 Arguição de Ofensa ao Princípio da Segurança Jurídica

A Impugnante relata, inicialmente, que *“antes de discorrer sobre a glosa de créditos de ICMS objeto do Auto de Infração, se faz mister relembrar o princípio da segurança jurídica, reforçado com o advento da Lei nº 13.655/2018, que acrescentou novos artigos ao Decreto nº 4.657/1942, conhecido como a Lei de Introdução ao Código Civil (LICC), posteriormente denominado de Lei de Introdução ao Direito Brasileiro (LINDB)”*.

Acrescenta que *“os novos artigos acrescentados ao Decreto nº 4.657/1942 reforçam o dever da autoridade administrativa observar as decisões dominantes proferidas em âmbito judicial e administrativo, vinculando-as a uma espécie de ‘responsabilização pessoal’ do agente público pelo impacto e dos efeitos práticos produzidos por sua decisão”*, oportunidade em que transcreve os arts. 20, 21 e 23 do mencionado decreto.

Argumenta que *“a combinação desses dispositivos transmite a nítida intenção da LEI nº 13.655, de 25 de Abril de 2018 de colocar fim às controvérsias entre os órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública que acarretem ‘grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica’ (art.103-A, § 1º, CF)”*.

Aduz que, *“a partir da entrada em vigor da LEI nº 13.655, de 25 de Abril de 2018, atuação dos órgãos da administração pública, Federal, Estadual e Municipal deve compreender a anulação de atos executivos ilegais e inconstitucionais segundo a interpretação do Poder Judiciário, que se salienta tem competência atribuída pela Constituição Federal de zelar para integridade do cumprimento do seu texto e das leis infraconstitucionais do país”*.

Sustenta, dessa forma, que a *“LEI nº 13.655, de 25 de Abril de 2018 tem como corolário garantir o princípio da segurança jurídica, com fundamento no artigo 5º, XXXVI, da Carta Magna, que remete a outros princípios como o da boa-fé administrativa, venire contra factum proprium (não pode a Administração Pública ir de encontro aos seus próprios atos)”*.

Lembra que *“a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 enumera como um de seus fundamentos, no art. 1º, a soberania, que é una, integral e universal, e não pode de forma alguma sofrer restrições”*, complementando que, *“por força da mencionada soberania da Constituição Federal, a validade jurídica do ato administrativo depende do cumprimento dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, e publicidade, e eficiência, caso contrário, estará maculado por vício que compromete a sua validade jurídica”*.

Salienta que *“a LEI nº 13.655, de 25 de Abril de 2018 trouxe de forma mais clara como deve ser a atuação dos órgãos julgadores da administração pública, que em prol da garantia do princípio da segurança jurídica, determinando que as decisões devem ser pautadas nos princípios do caput do art. 37 da Constituição Federal, sob*

pena de incidir em erro grosseiro, reprimido pelo artigo 28 à Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, que elege diretamente o agente público como responsável civil pelos danos que vier a causar”.

Pondera que, “*via de consequência, a autoridade administrativa ao julgar a defesa do administrado não pode se afastar do cumprimento da legislação reclamada, para atribuir força preponderante aos atos normativos de mera execução das normas em desacordo com a Constituição Federal e a legislação infraconstitucional, especialmente naqueles casos que a vasto pronunciamento do Poder Judiciário sobre o tema com o advento da LEI nº 13.655, de 25 de Abril de 2018”.*

Enfatiza que, “*na hipótese de crédito de ICMS, após a entrada em vigor da Lei Complementar nº 87/1996, o Superior Tribunal de Justiça já firmou entendimento de que é legítimo o direito de aproveitamento do montante cobrado na operação anterior quando a mercadoria adquirida for para atividade fim do contribuinte” e transcreve decisões nesse sentido.*

Finaliza requerendo “*o cancelamento do Auto de Infração, na estrita observância dos arts. 19, 20 e 33 inciso III da Lei Complementar nº 87/1996 c/c 155, § 2º, incisos I e II, e XII, da Constituição Federal, visto que todos os bens adquiridos integram o ativo permanente”.*

Em que pese a sua extensa argumentação, verifica-se não assistir razão à Impugnante, pois, na análise de mérito do presente lançamento será demonstrado que há um amplo arcabouço legal que ampara o feito fiscal, transitando desde a CF/88 até as normas regulamentares internas do Estado de Minas Gerais, que autorizam os estornos de créditos em casos da espécie, não havendo que se falar, portanto, em insegurança jurídica.

Não obstante, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal acerca dessa arguição, que refuta com muita propriedade os argumentos da Impugnante, cujas contrarrazões foram integralmente ratificadas pela Assessoria do CCMG, *in verbis*:

Manifestação Fiscal

“... No item III, menciona a Lei nº 13.655/2018 – que acrescentou novos artigos ao Decreto Lei nº 4.657/1942 – e dá ênfase aos artigos 20, 21 e 23, de citado Decreto Lei, para se manifestar quanto ao princípio da segurança jurídica e dizer que esses artigos reforçam o dever da autoridade administrativa de observar as decisões dominantes no âmbito judicial, vinculando-as a “uma espécie de responsabilização pessoal do agente público pelo impacto e dos efeitos práticos produzidos por sua decisão”, assim como, asseverar que, a partir da vigência da Lei nº 13.655/2018, a atuação dos órgãos da administração pública deve compreender a anulação de atos ilegais e inconstitucionais, segundo a interpretação do poder judiciário e, também, que a validade jurídica do ato administrativo depende do cumprimento dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade,

publicidade e eficiência e que, caso contrário, estará maculado por vício.

Diz, também, que a atuação dos órgãos julgadores da adm. pública deve, em prol da garantia do princípio da segurança jurídica, pautar suas decisões nos princípios contidos no caput do art. 37 da CF, sob pena de incidir em erro grosseiro, repreendido pelo art. 28 do Decreto Lei nº 4.657/1942, que elege diretamente o agente público como responsável civil pelos danos que vier a causar.

De plano, **salvo melhor entendimento, esse é um tema a ser tratado em outra esfera** – e após esgotadas todas as fases do processo no âmbito administrativo.

A par disso, há que se observar o que preconiza a legislação.

Constituição Federal

[...]

Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942.

[...]

Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro.
(Redação dada pela Lei nº 12.376, de 2010)

[...]

Ao dizer que os artigos 20, 21 e 23 do Decreto-Lei nº 4.657 reforçam o dever da autoridade administrativa de observar as decisões dominantes no âmbito judicial, a impugnante incorre em erro de interpretação, pois, **como se vê na redação de citados artigos, não existe nada que possa levar à conclusão de que o agente público, “in casu”, esta fiscalização, deva observar decisões dominantes no âmbito judicial.**

É um equívoco entender que o agente público deve agir conforme jurisprudência pois, nos termos do art. 37 da CF, **o agente público deve ter sua conduta lastreada pelo Princípio da Legalidade Estrita**, segundo o qual só é permitido agir ou se abster de ato se houver lei que o autorize.

Ademais, via de regra, **a jurisprudência se restringe às partes envolvidas em um determinado processo.** Tem, até, efeito de lei, mas aplica-se tão somente às partes envolvidas no litígio objeto daquele processo, o que vale inclusive nas decisões proferidas em sede de Repercussão Geral. **As exceções são a Súmula Vinculante e as decisões proferidas no Controle Concentrado de Constitucionalidade (ADI e ADC).** É importante salientar que quem faz leis é o legislativo e,

neste sentido, nas decisões oriundas do Controle Difuso da Constitucionalidade – decisões restritas aos casos concretos objetos dos litígios judiciais –, quando uma lei é considerada inconstitucional pelo STF, terão que ser obedecidos os requisitos do art. 52, inciso X, da CF, que trata da prerrogativa do Senado Federal de suspender, no todo ou em parte, a lei que venha a ser considerada inconstitucional pela suprema corte, para que o legislativo possa elaborar uma nova lei que esteja de acordo com esta decisão.

Nesse contexto, caberá à administração pública, e não ao seu agente, tomar providências no sentido de promover a alteração dos decretos e resoluções para adequação ao novo entendimento jurisprudencial objeto de repercussão geral publicado pela corte superior.

Assim, a administração pública deverá assegurar, no planejamento das ações fiscais, a abstenção de qualquer atividade fiscalizadora que contrarie a decisão objeto de repercussão geral que declare a inconstitucionalidade de uma determinada lei e que ainda não esteja respaldada por nova lei elaborada pelo legislativo, sendo que, **até onde sabemos, no que diz respeito à legislação estadual que estabelece regras pertinentes ao aproveitamento do crédito do ICMS nas aquisições de produtos considerados como intermediários, não há nenhuma declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF. Portanto, são todas, normas constitucionalmente válidas.**

No tocante à assertiva de que a validade jurídica do ato administrativo depende do cumprimento dos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e que, caso contrário, estará maculado por vício, é evidente o seu não cabimento pois:

quanto à legalidade: o trabalho está consoante legislação vigente e passou pelo crivo do Setor de Controle de Qualidade;

quanto à publicidade: embora desnecessário, mas, para fins de registro, cabe lembrar que ações fiscais estão sob a égide do sigilo fiscal. Desta forma, este é um princípio de impossível aplicação pelo fisco, o que não prejudica o livre acesso ao processo tributário administrativo do qual faça parte a contribuinte autuada, sendo-lhe garantido desde então o direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa;

quanto à eficiência: ‘in casu’, é um princípio cuja observância está reservada à administração fazendária.

quanto à impessoalidade e moralidade: não há no trabalho fiscal, ora discutido, elementos que possam se caracterizar como ofensas a estes princípios.

Com relação à afirmativa de que os artigos 20, 21 e 23, acrescidos ao Decreto Lei nº 4.657/1942, pela Lei nº 13.655/2018, reforçam o dever da autoridade administrativa de observar as decisões dominantes no âmbito judicial, vinculando-as a ‘uma espécie de responsabilização pessoal do agente público pelo impacto e dos efeitos práticos produzidos por sua decisão’, cabe dizer que o artigo 28, também acrescido ao citado Decreto Lei, estabelece que a arguida, pela impugnante, responsabilização pessoal do agente público **está restrita a duas ocorrências: dolo e erro grosseiro.**

Quanto à prática de dolo, tem-se que a previsão de dolo disposta no citado art. 28 do Decreto Lei nº 4.657/1942, ‘in casu’, se equipararia à intenção de cometer ato lesivo ao sujeito passivo e, é de se entender que tal não se aplica ao feito fiscal ora impugnado, pois todos os atos compreendidos nos procedimentos preliminares de auditoria, que recaiu sobre a impugnante, bem como, a lavratura e controle de qualidade do presente lançamento tributário estão respaldados pelo Princípio da Legalidade Estrita, conforme se vê na legislação capitulada no presente AI, afastando, assim, quaisquer possibilidades de conduta dolosa por parte desta fiscalização, capaz de provocar os danos previstos no art. 28 da Lei em comento.

No que tange à possibilidade de ter havido erro grosseiro, como já dito, o trabalho foi submetido ao crivo do Setor de Controle de Qualidade, o que significa dizer que, ao aprovar o trabalho, a equipe de referido setor incorreu no mesmo erro grosseiro porventura cometido por esta fiscalização. **Cabe lembrar que o Setor de Controle de Qualidade segue a jurisprudência firmada pelo Conselho de Contribuintes e exerce a verificação de todos os aspectos do lançamento tributário:** temporal, espacial, material, quantitativo e subjetivo, nos termos do art. 142 do CTN ...” (Grifou-se)

Como bem salienta o Fisco, o presente lançamento está em perfeita sintonia como o princípio da legalidade, tendo sido lavrado com todos os requisitos formais estabelecidos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, contendo,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais tidos por infringidos e daqueles relativos às penalidades aplicadas, estando plenamente apto, pois, a surtir todos os efeitos que lhes são próprios.

Rejeita-se, portanto, a prefacial arguida pela Impugnante.

Do Mérito

A Irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, lançados no documento Controle de Crédito do Ativo Permanente (CIAP/EFD), no período de 01/12/16 a 31/07/21, relativos a materiais de uso e consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento.

Os produtos que tiveram os seus créditos glosados estão relacionados na planilha anexada ao Auto de Infração (planilha “Apuração”) especialmente em sua aba “Tabela de Ocorrências”.

Nessa planilha, constam as seguintes informações relativas a cada produto, prestadas pelo próprio contribuinte: “Descrição”, “Aplicação Específica e Detalhada”, “Local de Aplicação – Setor do Estabelecimento”, se o produto entra ou não em contato com o produto em elaboração e, em caso positivo, qual é a sua atuação direta exercida sobre o produto que se industrializa.

Tratando-se de partes e peças de máquinas e equipamentos, consta a informação quanto à “Função do Produto no Equipamento/Máquina”, a “Descrição Completa do Equipamento/Máquina” e a “Função do Equipamento/Máquina na Atividade de Empresa”.

O Fisco enumerou 13 (treze) motivações para a glosa dos créditos por ele promovida, a saber:

OCORRÊNCIAS

1	materiais de construção civil e infraestruturas: vias de acesso, estruturas prediais e instalações mecânicas, elétricas e hidráulicas
2	equipamento e estrutura para pesagem de produtos acabados
3	materiais/equipamentos de laboratório
4	ferramentas
5	materiais de filtragem de resíduos
6	componentes de correias transportadoras e outros transportadores de materiais
7	software e componentes de informática (manutenção eletro/eletrônica, conf. Informado no CIAP)
8	materiais/equipamentos de manutenção, conf. Informado no CIAP
9	equipamento para guardar materiais, conf. Informado no CIAP
10	materiais/equipamentos para instalações eletro/eletrônicas
11	bem que não é parte de outro equipamento/máquina e que não entra em contato com o produto
12	peça de reposição/manutenção de equipamento (haste)
13	equipamento devolvido

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 Autuada, relata, inicialmente, que “*tem como objetivo social a exploração e o aproveitamento de jazidas minerais em todo o território nacional, cominuição, industrialização, moagem, classificação, comércio e exportação de calcário, cal virgem, cal hidratada e outros minérios em geral*”.

A seguir, a Impugnante afirma que, “*considerando a soberania da Constituição Federal, disposta no seu art. 1º, a cobrança do ICMS pelo Estado de Minas Gerais deve estar alinhada com os arts. 19, 20, e 32, III da Lei Complementar nº. 87/1996, que assegura textualmente o direito de apropriação dos créditos de ICMS advindos das aquisições destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, nele entradas a partir da data da sua entrada em vigor*”.

Aduz que “*a mens legis da Lei Complementar nº 87/1996 foi abolir a distinção entre crédito físico e crédito financeiro, conforme o Projeto de Lei Complementar nº 95, de 1996, de autoria do Deputado Antônio Kandir*”.

Por conseguinte, segundo a Impugnante, “*após a entrada em vigor da Lei Complementar nº 87/1996, é legítimo o direito de crédito de ICMS quando a mercadoria adquirida for insumos de produção, que compreendem todo e qualquer elemento diretamente necessário em um processo de produção, tais como os produtos usados na fabricação, o maquinário (máquinas e equipamentos), a energia, combustíveis em geral etc.*”.

Reproduz o relatório do Auto de Infração, que lhe imputou o aproveitamento indevido de créditos, destacando, porém, que “*os créditos de ICMS são advindos das aquisições de bens para integração em bens do ativo permanente necessários para consecução de sua atividade de produção de calcário e cal, registrados contabilmente no grupo de contas do ativo imobilizado, observada a legislação aplicável à espécie*”.

Lembra o conceito de ativo permanente, assim entendido “*todos aqueles bens e mercadorias destinados à manutenção do desenvolvimento das atividades da empresa, nos termos definidos pelos artigos 178 e art. 179, IV da Lei nº 6.404/1976*”, oportunidade em que menciona, também, o Pronunciamento Técnico CPC 27, “*que estabelece o tratamento contábil para ativos imobilizados, entendidos como bens tangíveis utilizáveis por mais do que um ano e que sejam detidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel ou para fins administrativos*”.

Salienta que, “*de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27 mesmo as mercadorias adquiridas para reposição de partes e peças do ativo permanente devem ser reconhecidas como ativo permanente*”, nas seguintes hipóteses:

“13. Partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos regulares. Por exemplo, um forno pode requerer novo revestimento após um número específico de horas de uso; ou o

interior dos aviões, como bancos e equipamentos internos, pode exigir substituição diversas vezes durante a vida da estrutura. Itens do ativo imobilizado também podem ser adquiridos para efetuar substituição recorrente menos frequente, tal como a substituição das paredes interiores de edifício, ou para efetuar substituição não recorrente. Segundo o princípio de reconhecimento do item 7, a entidade reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo da peça reposta desse item quando o custo é incorrido se os critérios de reconhecimento forem atendidos. O valor contábil das peças que são substituídas é baixado de acordo com as disposições de baixa deste Pronunciamento (ver itens 67 a 72).

14. Uma condição para continuar a operar um item do ativo imobilizado (por exemplo, uma aeronave) pode ser a realização regular de inspeções importantes em busca de falhas, independentemente das peças desse item serem ou não substituídas. Quando cada inspeção importante for efetuada, o seu custo é reconhecido no valor contábil do item do ativo imobilizado como uma substituição se os critérios de reconhecimento forem satisfeitos.

Qualquer valor contábil remanescente do custo da inspeção anterior (distinta das peças físicas) é baixado. Isso ocorre independentemente do custo da inspeção anterior ter sido identificado na transação em que o item foi adquirido ou construído. Se necessário, o custo estimado de futura inspeção semelhante pode ser usado como indicador de qual é o custo do componente de inspeção existente, quando o item foi adquirido ou construído.

Ressalta que, “na condição pessoa jurídica tributada pelo Lucro Real - está obrigada pela Legislação Comercial e do Imposto de Renda a manter REGISTROS CONTÁBEIS, correspondentes às escriturações dos Livros Comerciais e Fiscais, na forma do Art. 251, ‘caput’, do RIR/99 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999) em vigor na época e Art. 1.179 do Código Civil”, com a seguinte abrangência:

Art. 251 (...)

Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25)

Regulamento Imposto de Renda instruído pelo Decreto nº. 3.000/1999.

Acrescenta que “a pessoa jurídica tributada com base no lucro real também deverá manter segundo as normas contábeis recomendadas, o Livro Razão utilizado

para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário, obedecendo à ordem cronológica das operações (Art. 259 do RIR/99 e Lei nº 8.218, de 1991, art. 14, e Lei nº 8.383, de 1991, art. 62)” e que “as contas ou subcontas do Livro Razão recebem os nomes que melhor representem os elementos agrupados de características semelhantes da movimentação analítica das contas escrituradas no Livro Diário e constante do Balanço Patrimonial”.

Destaca que “todos bens do ativo imobilizado lançados no registro contábil da Contribuinte são inerentes à produção de calcário e cal, que exigem manutenções periódicas com substituições de partes e peças, que segundo o disposto no Regulamento do Imposto de Renda aprovado, se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes 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 (PARECER NORMATIVO CST Nº 22, DE 22 DE ABRIL DE 1987)”, isto é, “não há dúvida de que, havendo aumento da vida útil por prazo superior a um ano (12 meses), as despesas correspondentes devem ser registradas como acréscimo ao custo do bem”.

Reitera que “a partir da vigência da Lei Complementar nº. 87/1996, o valor do ICMS destacado no documento fiscal de mercadorias adquiridas para integração aos bens do ativo imobilizado é recuperável sob a forma de crédito para compensação”.

Afirma que, “com isso, as mercadorias tributadas pelo ICMS adquiridas pela Contribuinte para integrar o ativo permanente foram contabilizadas em conta do ATIVO IMOBILIZADO observados critérios contábeis acima, por conseguinte, geraram créditos de ICMS que foram apropriados sob a rubrica de ativo permanente escriturados no Livro CIAP, com manutenção garantida a partir da Lei Complementar nº 87/1996, alterada pela Lei Complementar nº 102/2000, que passou a disciplinar a apropriação de créditos de ICMS desta natureza”.

A seu ver, “o Estado de Minas Gerais não pode por meio de atos normativos locais mitigar o alcance dos arts. 19, 20, e 32, III, da Lei Complementar nº. 87/1996”, ponderando que “Constituição Federal não atribuiu competência aos Estados e o Distrito Federal para legislar em matéria de ICMS, haja vista o disposto no art. 155, § 2º., incisos I e II, e XII, da Constituição Federal”.

Sustenta que “a competência concorrente dos Estados e o Distrito Federal para legislar sobre o ICMS limita-se as normas instituidoras para sua cobrança e fiscalização, NADA MAIS!”.

Pontua que, “de acordo com o Cód. Tributário Nacional, que dispõe sobre as normas gerais de direito tributário, é defeso a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos conceitos e forma de direito privado, para cobrança de tributo”.

Na sua ótica, “qualquer entendimento contrário para definir a competência do Estado de Minas Gerais de legislar sobre o aproveitamento de crédito de ICMS, para estabelecer critério próprio de definição de ativo imobilizado com a intenção de mitigar o direito de créditos de ICMS das mercadorias registradas em conta de ativo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

permanente, fere diretamente o princípio da segurança jurídica, considerando as disposições contidas nos arts. 19, 20, e 32, III, da Lei Complementar nº. 87/1996 c/c 155, § 2º., incisos I e II, e XII, da Constituição Federal; art. 110 do Cód. Tributário Nacional”.

Conclui, nessa linha, que “*é inabalável o direito da Contribuinte quanto aos créditos de ICMS objeto do lançamento, visto que o Estado de Minas Gerais não tem competência concorrente outorgada pela Constituição Federal para dispor sobre a compensação e os créditos de ICMS, matéria reservada à Lei Complementar, muito menos, para alterar a definição de ativo imobilizado disposta na lei especial com o propósito de cercear o aproveitamento de créditos de ICMS desta natureza”.*

A seguir, a Impugnante tece as seguintes considerações sobre o seu objeto social e os bens objeto da presente autuação:

“V – DOS BENS NECESSÁRIOS À ATIVIDADE INDUSTRIAL DA CONTRIBUINTE:

Ainda que fosse possível a ingerência do Estado de Minas Gerais quanto ao direito de aproveitamento de crédito de ICMS de ativo imobilizado, não houve a adequada capitulação dos fatos, visto que é improcedente a conclusão de que as mercadorias adquiridas para integrar ao ativo permanente não exerceriam função essencial e indispensável no processo produtivo de produção de calcário e cal, com atuações em linhas marginais ou em atividades de apoio e suporte à atividade produtiva, ou, simplesmente, seriam elementos de reposição de partes e peças do ativo permanente, conforme quadro sintético do Anexo 8 do Auto de Infração, a seguir reproduzido:

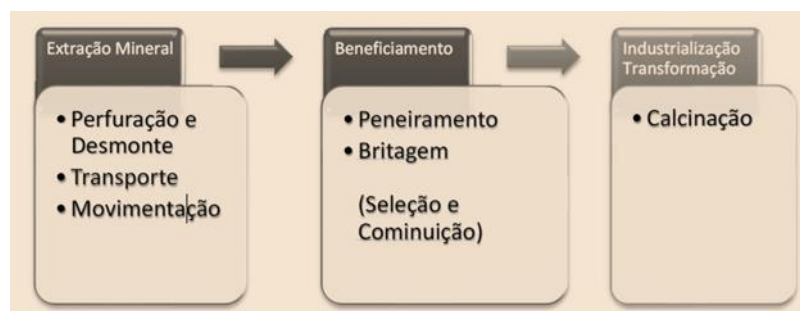
OCORRÊNCIAS

1	materiais de construção civil e infraestruturas: vias de acesso, estruturas prediais e instalações mecânicas, elétricas e hidráulicas
2	equipamento e estrutura para pesagem de produtos acabados
3	materiais/equipamentos de laboratório
4	Ferramentas
5	materiais de filtragem de resíduos
6	componentes de correias transportadoras e outros transportadores de materiais
7	software e componentes de informática (manutenção eletro/eletrônica, conf. Informado no CIAP)
8	materiais/equipamentos de manutenção, conf. Informado no CIAP
9	equipamento para guardar materiais, conf. Informado no CIAP
10	materiais/equipamentos para instalações eletro/eletrônicas
11	bem que não é parte de outro equipamento/máquina e que não entra em contato com o produto
12	peça de reposição/manutenção de equipamento (haste)
13	equipamento devolvido

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Data venia, todas as mercadorias adquiridas pela Contribuinte foram para integrar bens do ativo permanente voltados para consecução de sua atividade fim, que consiste na industrialização de calcário e cal.

É importante o detalhamento da funcionalidade da planta industrial e as respectivas etapas do processo industrial, a seguir:



A Contribuinte promove a extração mineral de calcário (CaCO_3) no Município de Pedro Leopoldo, que após processo de beneficiamento é utilizado como matéria prima para produção da CAL (CaO).

O calcário (CaCO_3) é extraído, selecionado e cominuído, e depois é submetido a elevadas temperaturas dentro de fornos industriais da Contribuinte, esse processo é chamado calcinação, cujo resultado do processo será o CaO (óxido de cálcio ou cal).

A CAL produzida pela Contribuinte é utilizada na siderurgia, na metalurgia, na indústria de celulose, na fabricação de vidros, açúcar, tintas, graxas, entre outros, com as seguintes especificações técnicas:

Mercadoria	NCM/SH	Descrição	
		Produto	Especificação /Faixa
Cal	25221000	Pó de Cal Fino	0 a 2,0mm
	25221000	Pó de Cal Grosso	2 a 6,5mm
	25221000	Cal LD	19 a 44mm
	25221000	Cal Micropulverizado	0,074mm

Assim, o processo industrial é composto de 02(duas) fases, a primeira, é a mineração que compreende as etapas de perfuração, desmorte, carregamento, transporte/movimentação e britagem; e a segunda, é a calcinação para obtenção da CAL NCM/SH 25221000, que constitui a sua atividade principal perante o CNPJ/MF:

CÓDIGO E DESCRIÇÃO DA ATIVIDADE ECONÔMICA PRINCIPAL 23.92-3-00 - Fabricação de cal e gesso
CÓDIGO E DESCRIÇÃO DAS ATIVIDADES ECONÔMICAS SECUNDÁRIAS 08.10-0-04 - Extração de calcário e dolomita e beneficiamento associado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O calcário cominuído que não será aproveitado na indústria de calcinação da Contribuinte é comercializado para outras áreas onde possui reaproveitamento.

O CALCÁRIO poderá ser beneficiado em diversas granulometrias para uso nos seguimentos acima, baseando-se nos parâmetros abaixo:

Granulometria	Produto	Finalidade/Destinação
45-80 mm	Calcário Britado	Fornos de Calcinação /Cal
15-45 mm	Calcário Britado	Siderurgia
6-15 mm	Calcário Britado	Construção Civil
3-6 mm	Areia	Construção Civil
< 3mm	Pó Calcário	Pelotização
0, 1, 2 e 3 (ABNT)	Britas	Fabricação de tijolos, calçadas, manilhas, estradas, pátios etc.

No caso em análise, os bens adquiridos foram para integração do ativo permanente da unidade industrial da Contribuinte, todos imprescindíveis para a concretização de seu objetivo final, que é produzir calcário e cal para comercialização de acordo com as exigências do mercado consumidor.

O que houve no caso presente, é que não foram observados os critérios legais que definem o ativo imobilizado, dispensando interpretação totalmente equivocada, que nem mesmo se afina com as delimitações contidas na IN DLT 01/1998 para bens alheios.

Outrossim, é inaplicável à espécie a IN SUTRI N° 001/2017, que altera a Instrução Normativa SLT n° 1, de 20 de fevereiro de 1986, que trata do conceito de produto intermediário; assim como a IN SUTRI N° 1/2009, que dispõe sobre a apropriação de crédito do ICMS relativo à aquisição de mercadorias que serão empregadas como matéria-prima ou produto intermediário na produção de ferro gusa (siderurgia).

Na hipótese de ativo imobilizado, diferentemente do que ocorre que os produtos intermediários, não há que se falar em integração ou contato com o produto em elaboração para fins de apropriação do crédito de ICMS.

Como já dito, a intenção do legislador desde a edição da Lei Complementar n°. 87/1996 foi extinguir o conceito de crédito físico, passando a adotar o conceito de crédito financeiro.

No tocante aos bens do ativo imobilizado, desde a vigência da Lei Complementar n°. 87/1996 aplica-se o

conceito de crédito financeiro, motivo pelo qual não tem nenhum fundamento aplicar a IN SUTRI Nº 1/2009.”

Conclui, ao final, que “*resta configurado de forma inequívoca o direito da Contribuinte de manter a escrituração dos créditos de ICMS apropriados no Livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), todos em conformidade com a definição legal de ativo imobilizado*”.

No entanto, ao contrário das alegações da Impugnante, os créditos por ela apropriados não encontram respaldo na legislação vigente, uma vez que efetivamente relacionados a materiais de uso e consumo, bens alheios à atividade do estabelecimento, ou são partes e peças que não se enquadram no conceito de ativo imobilizado, cujos créditos são vedados pelo art. 70, incisos III, XIII e XVII do RICMS/02.

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

RE 195894 / RS - RIO GRANDE DO SUL

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

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

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

RE 503877 AgR / MG - MINAS GERAIS

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

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

II - A AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS APLICADOS NO PROCESSO PRODUTIVO QUE NÃO INTEGRAM FISICAMENTE O PRODUTO FINAL NÃO GERA DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS, UMA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VEZ QUE A ADQUIRENTE, NESSE CASO, MOSTRA-SE COMO CONSUMIDORA FINAL. PRECEDENTES.

III - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO” (GRIFOU-SE)

De acordo com essas decisões, resta cristalino que a vedação da apropriação de créditos correspondentes às entradas de materiais de uso ou consumo está em perfeita sintonia com a regra constitucional da não cumulatividade do ICMS.

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

[...]

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Apesar de ter surtido efeitos somente a partir de 01/04/17, o entendimento acima é corroborado pela norma estabelecida no § 22 do art. 66 do RICMS/02.

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 também aquele que, embora não se integre ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

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

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

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

Instrução Normativa SLT n° 01/86

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 parte das mercadorias objeto da presente atuação se refere a partes e peças de reposição/manutenção, que não se enquadram 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, *verbis*:

Instrução Normativa SUTRI N° 001/17

Art. 2º - **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)

Esclareça-se que o art. 3º da Instrução Normativa SUTRI nº 01/14, que define o processo produtivo das empresas que exploram a atividade de mineração, faz remissão à IN SLT nº 01/86, para a classificação de qualquer produto utilizado nesse processo como intermediário.

Art. 3º Para fins de definição de produto intermediário, observado o disposto na Instrução Normativa SLT n.º 01, de 20 de fevereiro de 1986, entende-se como processo produtivo de extração mineral aquele compreendido entre a fase de desmonte da rocha ou remoção de estéril até a fase de estocagem, inclusive a movimentação do produto mineral do local de extração até o de seu beneficiamento mineral ou estocagem. (Grifou-se)

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

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

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

[...]

II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;

[...]

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

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

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado

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

“Quando se tratar de partes e peças, portanto, cabe à Atuada 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 afirma em sua impugnação *“todos bens do ativo imobilizado lançados no registro contábil da Contribuinte são inerentes à produção de calcário e cal, que exigem manutenções periódicas com substituições de partes e peças, que segundo o disposto no Regulamento do Imposto de Renda aprovado, se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes 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”*,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sem comprovar, porém, o aumento da vida útil em que aplicadas por prazo superior a 12 (doze) meses.

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

Decreto nº 9.580/18

(22/11/18)

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

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

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

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

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

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

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

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

Decreto nº 3.000/99

Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e

conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

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

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

[...]

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

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

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

I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;

II - a parte de bem imobilizado em partes;

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

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

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

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

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

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

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

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

PEÇAS DE USO ESPECÍFICO E VIDA ÚTIL COMUM

“MUITAS VEZES, NA COMPRA DE CERTOS EQUIPAMENTOS DE PORTE, AS EMPRESAS ADQUIREM NO MESMO MOMENTO UMA SERIE DE PEÇAS OU CONJUNTOS IMPORTANTES E VITAIS A SEU FUNCIONAMENTO, NORMALMENTE PRODUZIDAS E MONTADAS PELO PRÓPRIO FORNECEDOR DO EQUIPAMENTO. **ESSAS PEÇAS SOBRESSALENTES** SÃO DE USO ESPECÍFICO PARA TAL EQUIPAMENTO E NECESSÁRIAS PARA QUE O EQUIPAMENTO NÃO FIQUE PARALISADO POR LONGO TEMPO, NO CASO DE NECESSIDADES DE SUBSTITUIÇÃO (PREVENTIVA OU CORRETIVA).

NESSE CASO, TAIS PEÇAS DEVEM SER CLASSIFICADAS NO IMOBILIZADO E, NA VERDADE, TÊM VIDA ÚTIL CONDICIONADA À VIDA ÚTIL DO PRÓPRIO EQUIPAMENTO; DESSA FORMA, SÃO DEPRECIADAS EM BASE SIMILAR À DO EQUIPAMENTO CORRESPONDENTE ...”

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 que não se deve confundir a data de aproveitamento de cada parcela do imposto no CIAP com aquela inerente à sua entrada no estabelecimento.

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, todas as partes e peças objeto da presente atuação, independentemente da data de sua entrada no estabelecimento autuado, não geram direito a créditos do ICMS, pois, como já afirmado, são destinadas à reposição/manutenção periódica, estando enquadradas no inciso IV da IN nº 01/86 e, em outra vertente, no § 13º do art. 66 do RICMS/02, 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 mercadorias alheias à atividade-fim do estabelecimento.

LC nº 87/96

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

Assim, os bens que não estejam intrinsecamente ligados à atividade do estabelecimento autuado (extração de calcário e fabricação de cal) 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).

Como se vê, ao contrário da alegação da Impugnante, o legislador mineiro, dentro de sua competência, não alterou o conceito de ativo permanente, mas apenas estabeleceu as hipóteses em que os bens destinados a esse fim geram ou não direito a créditos do ICMS, conforme sejam ou não alheios à atividade-fim do estabelecimento, nos termos da Instrução Normativa nº 01/98 inexistindo, portanto, qualquer ofensa ao disposto no art. 110 do CTN.

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

Nesse sentido, analisando-se os Anexos do Auto de Infração, 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 (e as partes e peças neles aplicadas), 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 materiais de construção civil/infraestruturas, “equipamento e estrutura para pesagem de produtos acabados” (balanças), equipamentos de laboratório, etc.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

A conclusão acima, inclusive em relação às partes e peças, advém da análise da planilha anexada ao Auto de Infração, da qual podem ser destacadas as seguintes ocorrências motivadoras da glosa dos créditos:

• **Item 1 da Tabela Elaborada pelo Fisco** (materiais de construção civil e infraestruturas: vias de acesso, estruturas prediais e instalações mecânicas, elétricas e hidráulicas):

Parte dos créditos glosados se refere, em síntese, a "Aduelas", "Blocos Pré-Fabricados", e "Meio Fio SUDECAP Natural", utilizados na pavimentação do pátio, bem como estruturas metálicas, escadas, "Corrimão", "Estrutura do Galpão de Coque", "Luminárias", "Passarela de Acesso" e telhas, bens estes classificados como alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 1º, incisos II, alínea "c" e III da IN nº 01/98.

A outra parte se refere a materiais de manutenções diversas (mecânica, hidráulica e elétrica), tais como abraçadeiras, anilhas, arruelas, articulações, botoeiras, buchas, cabos, canaletas, condutores, conectores, disjuntores, eletrocalhas, eletrodutos, junções, lâmpadas, rebites, redutores, válvulas, etc., todos caracterizados como materiais de uso e consumo, nos termos do inciso IV da IN nº 01/86.

Sob o prisma do art. 66, § 6º do RICMS/02 esses materiais também não geram direito a créditos do ICMS, uma vez que não aumentam a vida útil dos bens em que aplicados, por prazo superior a 12 (doze) meses.

• **Item 2 da Tabela Elaborada pelo Fisco** (equipamento e estrutura para pesagem de produtos acabados):

Trata-se, basicamente, de balança utilizada na pesagem de caminhões ("pesagem de produto nas saídas"), caracterizada como bem alheio à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea "c" da IN nº 01/98, uma vez não exerce qualquer ação intrínseca no processo produtivo propriamente dito.

• **Item 3 da Tabela Elaborada pelo Fisco** (materiais/equipamentos de laboratório):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De acordo com a Instrução Normativa nº 01/86, os produtos utilizados em laboratórios (não imobilizáveis) são considerados materiais de uso e consumo, uma vez que empregados em linha marginal à de produção, pois nenhum deles desempenha qualquer ação direta sobre o produto em elaboração ou na obtenção do produto final, condição *sine qua non* para a classificação de qualquer produto como intermediário, nos termos da IN nº 01/86.

Há várias decisões deste E. Conselho nesse sentido, podendo ser citada, a título de exemplo, a relativa ao Acórdão nº 3.809/12/CE, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 3.809/12/CE

“... PORTANTO, NOS TERMOS DA PLANILHA DEMONSTRATIVA ACOSTADA ÀS FLS. 1.643/1.667, ELABORADO APÓS A RETIFICAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, OS CRÉDITOS GLOSADOS SE RESTRINGIRAM, BASICAMENTE ÀS AQUISIÇÕES DE ALGUNS PRODUTOS (E SIMILARES), BASEADA NA INFORMAÇÃO RELATIVA AO LOCAL DE UTILIZAÇÃO, DESCRIÇÃO E FUNÇÃO/FINALIDADE DE CADA UM DELES.

EM RELAÇÃO A ESSES PRODUTOS, PODEM SER FEITOS OS SEGUINTE COMENTÁRIOS ADICIONAIS:

[...]

- MATERIAIS DIVERSOS PARA TESTES E CONTROLE DE QUALIDADE (UTILIZADOS EM LABORATÓRIOS):

SÃO PRODUTOS UTILIZADOS EM LABORATÓRIOS PARA TESTES E CONTROLE DE QUALIDADE, OU SEJA, EM LINHA MARGINAL AO PROCESSO PRODUTIVO.

COMO BEM SALIENTA O FISCO, É IMPOSSÍVEL CONSIDERAR O LABORATÓRIO DE TESTES E CONTROLE DE QUALIDADE COMO INTEGRANTE DA LINHA DE PRODUÇÃO OU QUE OS PROCEDIMENTOS ALI EFETUADOS PERTENÇAM A ALGUMA ETAPA DE PRODUÇÃO DE TRANSFORMAÇÃO DA CANA-DE-AÇÚCAR EM ÁLCOOL. O QUE EVENTUALMENTE PASSA PELO LABORATÓRIO SÃO AMOSTRAS DO PRODUTO EM ELABORAÇÃO OU DO PRODUTO FINAL.

DIANTE DO ACIMA EXPOSTO, CONCLUI-SE QUE OS PRODUTOS UTILIZADOS NA ESTAÇÃO DE TRATAMENTO DE ÁGUA, NA DESMINERALIZAÇÃO, NAS CALDEIRAS, NAS TORRES DE RESFRIAMENTO, NOS PRÉ-EVAPORADORES, NA MANUTENÇÃO E LIMPEZA DE EQUIPAMENTOS E **NOS LABORATÓRIOS DEVEM SER CONCEITUADOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO, UMA VEZ CONSUMIDOS EM LINHAS MARGINAIS AO PROCESSO PRODUTIVO, SEM CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO EM ELABORAÇÃO...** (GRIFOU-SE)

Por outro lado, sob a ótica da IN nº 01/98, os equipamentos imobilizáveis utilizados em laboratórios são classificados como alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do seu art. 1º, inciso II, alínea “c”, uma vez não exercem qualquer ação intrínseca no processo produtivo propriamente dito.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

• Itens 3 e 4, 4 e 8 e 3, 4 e 8 da Tabela Elaborada pelo Fisco:

Refere-se à glosa de créditos dos seguintes bens:

- “Calandra de Chapa 1/2" X 2500MM”: ferramenta utilizada para calandrar chapas;
- “Câmera Termográfica FLIR”: instrumento para análise de temperatura;
- “Prensa Hidráulica Automática Programável”: utilizadas para produção de pastilhas para análise.

Sob a ótica da IN nº 01/86, esses bens (não imobilizáveis) são classificados como materiais de uso e consumo, nos termos de seu inciso III.

III - Não se consideram consumidas imediata e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deterioreem no processo de industrialização - como aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção.

Por outro lado, sob o prisma da IN nº 01/98, tratando-se de bens imobilizáveis, são classificados como alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do seu art. 1º, inciso II, alínea “c”, uma vez não exercem qualquer ação intrínseca no processo produtivo propriamente dito.

• Item 5 da Tabela Elaborada pelo Fisco (materiais de filtragem de resíduos):

São partes e peças (“Chave de Emergência Simples”, “Chave fim de Curso ZV12H 500 11/11Y”, “Comp. Estac. GA30VSD FF” e “Elevador de Canecas”) utilizadas na filtragem de finos de cal, com o objetivo de impedir que sejam lançados na natureza.

São partes e peças caracterizadas como materiais de uso e consumo, nos termos do inciso IV da IN nº 01/86.

Sob o prisma da IN nº 01/98, são considerados bens alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do seu art. 1º, inciso II, alínea “c”, uma vez não exercem qualquer ação intrínseca no processo produtivo propriamente dito.

• Item 6 da Tabela Elaborada pelo Fisco (componentes de correias transportadoras e outros transportadores de materiais)

São partes e peças utilizadas com as funções de “Acionamento da Correia Transportadora”, “Medir a Quantidade de Produção – Britador”, dentre outras.

Sob a ótica do art. 66, § 6º do RICMS/02, analisando-se os transportadores de correia como um todo, isto é, como um bem individualizado integrante do ativo imobilizado, as partes e peças neles aplicadas são considerados materiais de manutenção periódica, que não geram direito a créditos de ICMS.

Sob o prisma da IN nº 01/86, durante o transporte de material, não ocorre qualquer beneficiamento ou transformação da matéria-prima ou do produto em

elaboração, condição *sine qua non* para que determinado bem seja considerado produto intermediário.

Assim, as correias transportadoras (mantas ou lençol de borracha dos transportadores de correias), assim como as partes e peças aplicadas nos transportadores, devem ser considerados materiais de uso e consumo

Tais bens se enquadram no inciso IV da IN SLT nº 01/86 (partes/peças de manutenção/reposição), uma vez que não exercem qualquer ação direta sobre o produto em elaboração, ou seja, mesmo sob a ótica do inciso V da IN SLT nº 01/86, vigente até 31/03/17, não se enquadrariam no conceito de produtos intermediários, por não exercerem nenhuma atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa.

Esse é o entendimento deste E. Conselho, externalizado em diversas decisões, podendo ser citadas, a título exemplificativo, as abaixo indicadas, onde são citadas várias partes e peças de transportadores de correias que, embora não sejam exatamente as mesmas acima, retratam a conceituação dessas partes de reposição como materiais de uso e consumo.

ACÓRDÃO Nº 21.577/14/3ª

“... A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, APURADO POR MEIO DE RECOMPOSIÇÃO DE CONTA GRÁFICA, NO PERÍODO DE JANEIRO A DEZEMBRO DE 2009, EM DECORRÊNCIA DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS ORIGINÁRIOS DE AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS DESTINADAS A USO E CONSUMO E BENS ALHEIOS AO ESTABELECIMENTO E CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA FORA DA ÁREA DE BENEFICIAMENTO PRIMÁRIO. EXIGE O FISCO, AINDA, O ICMS DEVIDO PELA DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ORIUNDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO, PARA FINS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO.

[...]

1.1 – APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO E DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO

[...]

ANALISANDO OS PRODUTOS LEVANTADOS PELA DEFESA, AFIRMA O FISCO QUE ELES NÃO EXERCEM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA NO PROCESSO PRODUTIVO, RAZÃO PELA QUAL SE CLASSIFICAM COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO.

ASSIM DISCORRE EM SUA MANIFESTAÇÃO:

...

- **ROLOS DE IMPACTO E DE CARGA (ROLO GUIA CORREIA)** - NOSSO ENTENDIMENTO É QUE ESTE PRODUTO NÃO SE DESGASTA PELO CONTATO COM O MINÉRIO, UMA VEZ QUE

NÃO EXISTE ESTE CONTATO. ESTES ROLOS SE POSICIONAM SOB O MANTO DO EQUIPAMENTO COM A FUNÇÃO DE GUIÁ-LO, OCORRENDO SEU DESGASTE PELO CONTATO COM ESTE MANTO E NÃO COM O MINÉRIO. O CC/MG SE POSICIONOU FAVORAVELMENTE AO ENTENDIMENTO DO FISCO, EM RECENTE JULGAMENTO DE PTA DESTE MESMO ESTABELECIMENTO, NA DECISÃO PROLATADA NO ACÓRDÃO 21.372/13/1ª (PTA 01.000172472.23 – PTA ESTE RELATIVO AO MESMO ESTABELECIMENTO IMPUGNANTE - MINA DE TIMBOPEBA).

...

[...]

É DE FÁCIL PERCEPÇÃO QUE **TODOS OS ROLOS SERVEM PARA SUSTENTAR E PERMITIR A MOVIMENTAÇÃO DA CORREIA TRANSPORTADORA** E SE DESGASTAM EM RAZÃO DO ATRITO (ROLO/CORREIA) E ABRASÃO, BEM COMO PELA ALTA CONCENTRAÇÃO DE UMIDADE NO PROCESSO.

RESTA CLARO, PORTANTO, **QUE NÃO ESTÃO EM CONTATO COM O MINÉRIO QUE SE INDUSTRIALIZA, ATUANDO SOB A CORREIA TRANSPORTADORA, O QUE LHES IMPÕE A CLASSIFICAÇÃO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO.**

NÃO SE DISCORDA DA NECESSIDADE DO PRODUTO NO DESEMPENHO DAS CORREIAS, MAS NÃO É APENAS ISSO QUE SE LEVA EM CONSIDERAÇÃO PARA A CLASSIFICAÇÃO DOS MATERIAIS, POIS, VIA DE REGRA, TODAS AS AQUISIÇÕES DO ESTABELECIMENTO SÃO NECESSÁRIAS PARA A CONSECUÇÃO DOS OBJETIVOS SOCIAIS.

[...]

CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75 E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI DA MENCIONADA LEI, MAJORADA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO), NOS TERMOS DOS §§ 6º E 7º DO ART. 53 DA LEI EM DESTAQUE.” (GRIFOU-SE)

ACÓRDÃO Nº 21.780/15/3ª

“... ITENS 1.1 DO AUTO DE INFRAÇÃO: DO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A ENTRADAS DE MATERIAIS CARACTERIZADOS COMO DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO:

[...]

SÃO OS SEGUINTE MATERIAIS OBJETO DO ESTORNO DOS CRÉDITOS DO IMPOSTO, APÓS A REFORMULAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO:

- **ROLO TRANSPORTADOR DE CORREIA**, ENCOSTO COMPONENTE, LÂMINA COMPONENTE, HIDROGÊNIO SÓDIO, PLACA COMPONENTE, CUNHA COMPONENTE, AGLOMERANTE, BUCHA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COMPONENTE, REVESTIMENTO COMPONENTE, ROTOR COMPONENTE, ABANADEIRA COMPONENTE, LUVA COMPONENTE, ANEL COMPONENTE E PLACA COMPONENTE.

[...]

OS MATERIAIS OBJETO DO ESTORNO NÃO PODEM SER CLASSIFICADOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, COMO DEFENDE A IMPUGNANTE, POR NÃO SE ENQUADRAREM NAS DEFINIÇÕES CONTIDAS NAS MENCIONADAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS NºS 01/86, 01/01 E 01/14.

[...]

QUANTO AO ROLO DE CARGA (APLICAÇÃO CORREIA TRANSPORTADORA – FUNÇÃO APOIO DA MANTA NO TRECHO CARREGADO), VALE DESTACAR QUE ELE TEM A FUNÇÃO DE SUPORTAR A CORREIA TRANSPORTADORA, BEM COMO A CARGA QUE ESTÁ SENDO MOVIMENTADA POR ELA.

DA MESMA FORMA QUE NO ROLO DE IMPACTO, OS ROLOS DE CARGA ESTÃO LOCALIZADOS SOB A MANTA DA CORREIA TRANSPORTADORA, NÃO TÊM CONTATO FÍSICO COM O MINÉRIO. SEU DESGASTE É PELO CONTATO DIRETO COM A PARTE ABAIXO DA MANTA.

[...]

É DE FÁCIL PERCEPÇÃO QUE TODOS OS ROLOS SERVEM PARA SUSTENTAR E PERMITIR A MOVIMENTAÇÃO DA CORREIA TRANSPORTADORA E SE DESGASTAM EM RAZÃO DO ATRITO (ROLO/CORREIA) E ABRASÃO, BEM COMO PELA ALTA CONCENTRAÇÃO DE UMIDADE NO PROCESSO.

RESTA CLARO, PORTANTO, QUE NÃO ESTÃO EM CONTATO COM O MINÉRIO QUE SE INDUSTRIALIZA, ATUANDO SOB A CORREIA TRANSPORTADORA, O QUE LHE IMPÕE A CLASSIFICAÇÃO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO.

[...]

DESSA FORMA, AFIGURA-SE CORRETA A GLOSA DOS CRÉDITOS EFETUADA PELA FISCALIZAÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02, QUE VEDA O APROVEITAMENTO DO IMPOSTO A TÍTULO DE CRÉDITO, QUANDO SE TRATAR DE ENTRADA DE BENS DESTINADOS A USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO ...” (GRIFOU-SE)

ACÓRDÃO Nº 22.772/17/3ª

“... 2.2. CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO:

[...]

• “CORREIA 30 3 16x1 16 2 PLYLON 220 ST”, “CORREIA 450 MM 3 16x1 16 5 PLYON EP32”, “CORREIA C TALISCA EM V”, “CORREIA TRANSP 550x2735MM 8583 HEB”, “CORREIA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TRANSP L24 2PN 1200 1 8x1 16" E "CORREIA TRANSP L30 3 8 X 1 8 3 LONAS":

UTILIZADAS NO **TRANSPORTE** DE MATERIAIS (CLÍNQUER, ESCÓRIA, COMBUSTÍVEL, CIMENTO, ETC.).

REITERE-SE QUE DURANTE O TRANSPORTE DE MATERIAL **NÃO** OCORRE QUALQUER BENEFICIAMENTO OU TRANSFORMAÇÃO DA MATÉRIA-PRIMA OU DO PRODUTO EM ELABORAÇÃO, CONDIÇÃO *SINE QUA NON* PARA QUE DETERMINADO BEM SEJA CONSIDERADO PRODUTO INTERMEDIÁRIO. ASSIM, AS CORREIAS TRANSPORTADORAS (MANTAS DO TRANSPORTADORES DE CORREIAS) DEVEM SER CONSIDERADOS MATERIAIS DE USO E CONSUMO.

[...]

EM SUA PLANILHA ACOSTADA ÀS FLS. 94/104 (VIDE ANEXO II DESTE PARECER), A IMPUGNANTE AFIRMA QUE OS PRODUTOS NELA LISTADOS TERIAM SIDO RECONHECIDOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, NO VOTO VENCIDO PROFERIDO NO ACÓRDÃO Nº 22.534/17/3ª, PORÉM **O REFERIDO ACÓRDÃO APROVOU A GLOSA DOS CRÉDITOS RELATIVOS A PRODUTOS IDÊNTICOS AOS ANALISADOS NO PRESENTE PROCESSO, VERBIS:**

ACÓRDÃO Nº 22.534/17/3ª

PTA/AI: 01.000640353-85

IMPUGNANTE: LAFARGEHOLCIM (BRASIL) S.A.

"CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS ÀS ENTRADAS DE MATERIAIS DESTINADOS A USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, ESCRITURADOS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS, NO PERÍODO DE 01/01/11 A 31/12/11.

[...]

- CORREIA TRANSPORTADORA:

NA IMPUGNAÇÃO A AUTUADA INFORMA QUE AS CORREIAS TRANSPORTADORAS SÃO UTILIZADAS PARA TRANSPORTAR AREIAS, PEQUENOS AGREGADOS, MATERIAIS EMBALADOS OU MESMO RESÍDUOS PARA SEREM PROCESSADOS E UTILIZADOS COMO COMBUSTÍVEL NOS FORNOS, PASSANDO A INTEGRAR A MATRIZ DO CLÍNQUER, NA QUALIDADE DE MATÉRIA-PRIMA DESTE.

CONSTA DO ANEXO 3 DIVERSAS CORREIAS E RESPECTIVAS INFORMAÇÕES APRESENTADAS PELO CONTRIBUINTE:

- **CORREIAS TRANSPORTADORAS**, APLICADAS NO TRANSPORTE DOS MATERIAIS: CIMENTO (ENSACADEIRA), CLÍNQUER (FORNO DE CLÍNQUER), ARGILA (BRITAGEM DE ARGILA), CALCÁRIO (BRITAGEM DE CALCÁRIO), ESCÓRIA (SECADOR DE ESCÓRIA);

- **CORREIA SEM FIM**, UTILIZADAS NAS "BALANÇAS DE PESAGEM", FUNÇÃO: PESAGEM DE MATERIAL.

ADUZ O FISCO QUE A CORREIA TRANSPORTADORA PRESTA-SE A RETIRAR O PRODUTO DE UM LOCAL E LEVAR PARA OUTRO (TRANSPORTE).

CONSTATA-SE QUE AS CITADAS CORREIAS SÃO PARTES/PEÇAS DE EQUIPAMENTO DE TRANSPORTE DE MATERIAIS, PORTANTO, SÃO MEROS COMPONENTES DE MÁQUINA, APARELHO OU EQUIPAMENTO, NÃO DESENVOLVAM ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA, DENTRO DA LINHA DE PRODUÇÃO, EM CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO QUE SE INDUSTRIALIZA. PORTANTO, NÃO SE ENQUADRAM COMO MATERIAL INTERMEDIÁRIO.

[...]

ASSIM, CORRETAMENTE AGIU O FISCO AO EFETUAR A GLOSA DOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS PRODUTOS OBJETO DA AUTUAÇÃO, UMA VEZ QUE EFETIVAMENTE CARACTERIZADOS COMO MATERIAIS DE USO E CONSUMO, CUJOS CRÉDITOS SÃO VEDADOS PELA LEGISLAÇÃO VIGENTE, NOS TERMOS PREVISTOS NO ART. 70, INCISO III DO RICMS/02 ...”

ACÓRDÃO Nº 4.528/15/CE

“...MATERIAIS/PRODUTOS QUE DEVEM SER CLASSIFICADOS COMO “MATERIAIS DE USO E CONSUMO”:

- “**ELEMENTO RASPADOR**”:

A CARACTERIZAÇÃO DO PRODUTO “ELEMENTO RASPADOR” COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO FOI MUITO BEM FUNDAMENTADA PELA FISCALIZAÇÃO EM SUA MANIFESTAÇÃO, NOS SEGUINTE TERMOS:

MANIFESTAÇÃO FISCAL (FLS. 622/624)

“... **PRODUTOS:**

1 - RASPADOR PARA CORREIA

2 - LÂMINA PARA RASPADOR

3 - LÂMINA COMPONENTE PARA LIMPEZA DE CORREIA TRANSPORTADORA

4 - ELEMENTO RASPADOR

• FUNÇÃO: TODOS ESTES QUATRO PRODUTOS TÊM COMO FUNÇÃO A **LIMPEZA DA MANTA** DA CORREIA TRANSPORTADORA.

• ATUAÇÃO PARTICULARIZADA, ESSENCIAL E ESPECÍFICA NO BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO: **NÃO**. SÃO MEROS ELEMENTOS COM A FUNÇÃO DE LIMPEZA DA MANTA, NÃO TENDO NENHUMA ATUAÇÃO NO BENEFICIAMENTO DO MINÉRIO...” (GRIFOU-SE)

A Conclusão é a mesma em relação aos transportadores pneumáticos e às partes e peças neles aplicadas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- **Item 7 da Tabela Elaborada pelo Fisco** (software e componentes de informática (manutenção eletro/eletrônica, conf. Informado no CIAP)

Trata-se de “Software WINDOWS 7 Professional 64 BIT P” e componentes de informática (microcomputadores) contabilizados na conta contábil “12401020009 Instalações Industriais Diversas”, classificados como bens alheios à atividade do estabelecimento, uma vez que não exercem nenhuma ação intrínseca no processo produtivo propriamente dito.

- **Item 8 da Tabela Elaborada pelo Fisco** (materiais/equipamentos de manutenção, conf. Informado no CIAP)

Item já analisado, juntamente com as ocorrências 4 e 3 e 4.

- **Item 9 da Tabela Elaborada pelo Fisco** (equipamento para guardar materiais, conf. Informado no CIAP)

Trata-se, em síntese, dos bens denominados “EC380 2.6M Rocha Caçamba” (guardar materiais) e “Reservatório Vertical Mod. SCS 1800 13BA”.

São bens alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do seu art. 1º, inciso II, alínea “c”, uma vez que não exercem qualquer ação intrínseca no processo produtivo propriamente dito.

- **Item 10 da Tabela Elaborada pelo Fisco** (materiais/equipamentos para instalações eletro/eletrônicas)

Refere-se à glosa de créditos relativos aos bens denominados “Cartão PLC Allen-Bradle Compactlogix”, “Centro de Controle de Motores”, Chave Fim de Curso ZV12H 500”, “Coluna para CCM Compartimento para Gavet”, “Coluna para CCM Sempel”, “ECPL 15-32 2FA”, “Fim de Curso N4X4 RTRY SPDT”, “Fonte de Alimentação Compact”, “Gaveta para Acionamento de Motor 5CV PA”, “KIT de Instalação para Lifeline 4”, “Mola para Tensionador Linha Lifeline”, Painéis, Pressostatos, dentre outros.

Segundo informação contida na planilha elaborada pelo Fisco, os produtos acima são partes/componentes integrantes da “Unidade de Produção de Cal Micropulverizada”, “Componentes Elétricos para Acionar os Motores da Britagem” ou partes integrantes de outros equipamentos.

Sob a ótica da IN nº 01/86, esses materiais são classificados como de uso e consumo, uma vez que não exercem nenhuma ação direta na extração ou no beneficiamento/industrialização.

Sob o prisma do art. 66, § 6º do RICMS/02, não geram direito a créditos do ICMS, uma vez que não aumentam a vida útil dos bens em que aplicados, por período superior a 12 (doze) meses.

Alguns desses bens, como, por exemplo, o “Centro de Controle de Motores” e painéis, são considerados alheios à atividade do estabelecimento, nos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da IN nº 01/98, conclusão corroborada pelo Acórdão nº 24.100/22/3ª, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 24.100/22/3ª

DECISÃO:

“... CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A ACUSAÇÃO FISCAL DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS VINCULADOS À AQUISIÇÃO DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, ESCRITURADOS NO LIVRO CONTROLE DE CRÉDITO DE ICMS DO ATIVO PERMANENTE (CIAP) E NO LIVRO REGISTRO DE APURAÇÃO DO ICMS (RAICMS), NO PERÍODO DE JULHO DE 2016 A AGOSTO DE 2020.

[...]

ASSIM, COMO SE VERÁ, AO CONTRÁRIO DE SUAS ALEGAÇÕES, OS CRÉDITOS APROPRIADOS PELA IMPUGNANTE **NÃO** ENCONTRAM RESPALDO NA LEGISLAÇÃO VIGENTE, UMA VEZ QUE OS BENS OBJETO DESTA ANÁLISE EFETIVAMENTE SÃO RELACIONADOS A BENS ALHEIOS À ATIVIDADE-FIM DO ESTABELECIMENTO AUTUADO (FABRICAÇÃO E COMERCIALIZAÇÃO DE GASES MÉDICINAIS E INDUSTRIAIS), **EXCETO O BEM “CASA DE FILTROS”** CONFORME SE VERÁ.

[...]

HÁ QUE SE OBSERVAR PARA TAL AS CONDIÇÕES DISPOSTAS NO ART. 66 DO RICMS/02 C/C A INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01/98. EM OUTRAS PALAVRAS, A ESSENCIALIDADE OU IMPRESCINDIBILIDADE EXPLICA A UTILIZAÇÃO DESSES BENS AUTUADOS, MAS NÃO A SUA DESCLASSIFICAÇÃO COMO ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO.

[...]

A ALEGAÇÃO DA IMPUGNANTE NO SENTIDO DE QUE OS CRÉDITOS POR ELA APROPRIADOS SERIAM LEGÍTIMOS, UMA VEZ QUE OS BENS EM ANÁLISE SERIAM UTILIZADOS, AINDA QUE DE FORMA INDIRETA, NA ATIVIDADE-FIM **NÃO** PROCEDE (**EXCEÇÃO “CASA DE FILTROS”**).

[...]

É ESSE O ENTENDIMENTO EXPOSTO NO ACÓRDÃO Nº 4.872/17/CE, *VERBIS*:

[...]

TRANSFORMADORES, SUAS PARTES PEÇAS E GASTOS PARA INSTALAÇÃO/MANUTENÇÃO:

[...]

PAINÉIS:

[...]

SALA ELÉTRICA CCM - CENTRO DE CONTROLE DE MOTORES

[...]

PARTES E PEÇAS CENTRO DE CONTROLES DE MOTORES

[...]

MICROCOMPUTADOR DESKTOP - BALANÇA

...” (GRIFOU-SE)

• **Item 11 da Tabela Elaborada pelo Fisco** (bem que não é parte de outro equipamento/máquina e que não entra em contato com o produto)

A glosa dos créditos refere-se, em síntese, a compressores e transformadores de energia, ambos classificados como bens alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da IN nº 01/98, bem como por decisões deste E. Conselho (vide acordão acima, em relação aos transformadores).

• **Item 12 da Tabela Elaborada pelo Fisco** (peça de reposição/manutenção de equipamento - haste)

A glosa se refere ao bem denominado “Garfo para Haste”, classificado como material de uso e consumo, nos termos do inciso IV da IN nº 01/86, por se tratar de parte/peça de reposição/manutenção periódica.

• **Item 13 da Tabela Elaborada pelo Fisco** (equipamento devolvido):

Refere-se ao bem “Escavadeira Hidráulica Marca LIEBHERR”, cuja devolução ocorreu por meio da NFe nº 422465, de 25/06/18, sendo estornados os créditos apropriados a partir desse mês (junho de 2018).

Assim, corretamente agiu o Fisco ao glosar os créditos relativos a todos os bens objeto da presente autuação.

Esclareça-se que, ao contrário da alegação da Impugnante, o fato de determinado bem ser utilizado na consecução da atividade econômica do contribuinte não assegura sua classificação como produto intermediário, nos termos previstos na Instrução Normativa nº 01/86, pois há produtos que são utilizados na linha central de produção, mas que são considerados materiais de uso e consumo, sendo este o caso, por exemplo, das partes e peças de manutenção periódica de máquinas e equipamentos da produção.

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

É importante salientar que a Lei Complementar nº 87/96 não alterou o conceito, para aplicação da legislação do ICMS, de produto intermediário e de material de uso e consumo.

Ademais, o art. 33, caput e inciso I da LC nº 87/96, estabelece que, na aplicação do art. 20 da mesma lei, utilizado com fundamento da defesa, deverá ser

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Por fim, resta destacar que não é a essencialidade de determinado bem, para a consecução da atividade econômica do contribuinte, que determina a sua condição de produto intermediário, para fins de direito à apropriação do respectivo crédito, pois o direito ao crédito do imposto encontra-se subordinado às normas estabelecidas no art. 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa nº 01/86.

Vê-se, pois, como já afirmado, que há um amplo arcabouço legal que ampara o feito fiscal, transitando desde a CF/88 até as normas regulamentares internas do Estado de Minas Gerais, que autorizam os estornos de créditos em casos da espécie, não havendo que se falar, portanto, em insegurança jurídica.

Ressalte-se, por fim, que a Impugnante se equivocou ao fazer menção à Instrução Normativa SUTRI Nº 01/09, pois tal norma legal não foi utilizada pelo Fisco para fins de fundamentar a glosa dos créditos por ela promovida.

Por outro lado, contrariamente à afirmação da Impugnante, a IN nº 01/86 é perfeitamente aplicável ao caso dos autos, especialmente pela necessidade de averiguação se os produtos objeto da presente autuação, indevidamente por ela classificados como integrantes do ativo imobilizado, gerariam ou não direito a créditos do ICMS sob a ótica da mencionada norma legal ou sob o enfoque do art. 66, § 6º do RICMS/02.

A título de complementação, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal sobre a matéria em análise:

“... Quanto ao argumento de que a apropriação do crédito do ICMS nas aquisições de mercadorias para integrar o ativo permanente é garantida pelos artigos 19, 20 e 32, III, da Lei Complementar nº 87/1996 c/c o art. 155, § 2º, I, II e XII, da Constituição Federal, verifica-se que a impugnante apresenta, na defesa de seus interesses, uma visão acanhada nesta questão. Eis que, mister se faz, uma análise de todo o arcabouço legal que rege a matéria.

De início temos:

“Lei Complementar nº 87/1996

[...]

Observe-se que, no artigo 20, o legislador dispõe, em princípio, sobre o direito ao crédito do imposto nas

entradas de mercadorias de um modo geral, porém, em seguida, destaca a entrada de mercadoria destinada ao uso ou consumo e ao ativo permanente. Destaque-se que, nos termos do artigo 33, somente a partir de 1º de janeiro de 2033 é que as entradas de mercadorias destinadas ao uso ou consumo darão direito ao crédito.

É de se observar, também, que, no § 1º do citado artigo 20, o legislador estabelece que não dão direito ao crédito as entradas de mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, assim como, no art. 21, III, dispõe que o crédito do imposto deverá ser estornado quando a mercadoria vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento. Entretanto, não define o que sejam mercadorias e serviços alheios e, também, o que seja fim alheio à atividade do estabelecimento. Entende-se, então, que o legislador federal deixou esta definição a cargo dos Estados e do Distrito Federal, haja vista a competência suplementar prevista na Carta Magna de 1988.

Dito isso, tem-se que o assunto passa para outro campo de discussão.

Em primeiro lugar, necessário se torna aclarar o tema: como definir e classificar a entrada de mercadorias em um estabelecimento industrial.

Em rudimentar análise, as mercadorias adquiridas por um estabelecimento industrial podem ser classificadas como: matéria prima; produtos intermediários; energia elétrica consumida em equipamentos eletromecânicos; produtos para gerar calor – se for o caso –, tais

como carvão, gás natural, óleo diesel ou outro combustível; materiais para uso ou consumo do estabelecimento e; materiais para o ativo imobilizado.

Posto isso, há que se examinar, à luz da legislação vigente, quais materiais cujas aquisições geram direito ao crédito do ICMS.

O arguido artigo 155 da CF dispõe:

[...]

Já o artigo 24 do diploma constitucional dispõe:

[...]

Nesse artigo 24, os termos empregados pelo legislador constituinte definem a questão da competência tributária entre a União e os Estados e o Distrito Federal:

- Os Estados e o Distrito Federal têm competência **concorrente** com a União para legislar sobre o direito

tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico;

- No âmbito da legislação concorrente, a competência da União **limitar-se-á a estabelecer normas gerais**;

- A competência da União para legislar sobre normas gerais **não exclui** a competência suplementar dos Estados e do Distrito Federal;

- **Inexistindo** lei federal sobre normas gerais, os Estados e o Distrito Federal exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades.

Conclui-se então, que a CF não retirou a competência dos Estados e do Distrito Federal de legislarem, sobre as matérias que lhe são afetas, mas, **sim**, estabeleceu que esta competência seja de forma concorrente com a União.

Por outro lado, no âmbito da legislação concorrente, limitou a competência da União ao estabelecimento de normas gerais e, mesmo assim, conferiu aos Estados e ao Distrito Federal a competência suplementar de legislarem sobre citadas normas gerais, ressaltando, no parágrafo 4º, que a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

E assim, agindo em conformidade com a competência suplementar que lhes foi outorgada pelo legislador constituinte, os Estados e o Distrito Federal, editaram normas gerais suplementares às estabelecidas na Lei Federal.

É o caso específico da norma geral contida nos art. 20 e 21, III, da Lei Complementar nº 87/1996, em exame, que tratou de forma pouco específica ou genérica a compensação do imposto cobrado nas operações anteriores e, também, não definiu o que sejam mercadorias e serviços alheios às atividades do estabelecimento, cujas aquisições não geram direito ao crédito do imposto, assim como, não definiu o que seja fim alheio à atividade do estabelecimento.

Percebe-se que restaram lacunas que só vieram a ser preenchidas com as normas gerais suplementares editadas pelos Estados e pelo Distrito Federal. Normas constitucionalmente válidas, pois, além de previstas pelo legislador constituinte, não conflitam com a legislação federal, sendo, de bom alvitre, lembrar o contido no parágrafo 4º do artigo 24 da Carta Magna que estabelece que a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Posto isso, vejamos, na parte ora discutida – bens alheios à atividade do estabelecimento –, como a compensação do imposto cobrado nas operações anteriores está disciplinada pela legislação do Estado de Minas Gerais.

A Lei 6763/75 reproduziu no seu artigo 31, inciso III e no artigo 32, as normas contidas no artigo 20, § 1º, e no artigo 21, inciso III, da Lei Complementar nº 87/1996.

O RICMS/02, em consonância com o disposto no art. 31, inciso III da Lei nº. 6.763/75, também tratou de disciplinar a matéria sobre a vedação ao crédito:

[...]

Antes do advento da Carta Magna de 1988 e, conseqüentemente, da Lei Complementar nº 87/1996, foi editada a Instrução Normativa SLT Nº 01/1986 que assim tratou a questão:

[...]

Para dar mais clareza quanto ao alcance do conceito de bens alheios, uma vez que a LC nº 87/1996 não o fez, foi editada a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que dispõe:

[...]

Assim, resta incontroverso que, para disciplinar a compensação do imposto cobrado nas operações anteriores, o Estado de Minas Gerais fez uso da competência suplementar que lhe foi conferida pela Constituição Federal e, desta forma, razões não assistem à impugnante quando alega que a apropriação de créditos de ICMS por ela praticada estava garantida pelos artigos 19, 20 e 32, II, da Lei Complementar nº 87/1996 c/c o art. 155, §2º, incisos I, II e XII da CF, posto que ignorou o fato de a regência da matéria não estar restrita a estes instrumentos legais e, assim procedendo, deixou de observar o disposto no artigo 24 da Carta Magna e, conseqüentemente, as disposições contidas na legislação do Estado de Minas Gerais.

É sabido que a LC nº 87/1996 modificou o cenário da não cumulatividade ao abrir a perspectiva para a compensação de débito do ICMS, com o crédito do imposto cobrado nas operações anteriores relativamente às aquisições de bens destinados ao ativo permanente e de materiais de uso e consumo. Esta medida causou conflitos entre interpretações divergentes sobre o sentido e o alcance do seu texto, principalmente no que se refere à possibilidade de

aproveitamento dos créditos de ICMS vinculados às aquisições de ativo imobilizado. Inúmeros contribuintes postularam o aproveitamento irrestrito destes créditos, pois seriam referentes a aquisições de bens conceituados, contabilmente, como integrantes do ativo imobilizado, visto que a definição dada pela Lei 6.404/1976 não imporiam restrições e que a mudança do conceito contábil, para fins de definir ou limitar competências tributárias, estaria vedada pelo art. 110 do Código Tributário Nacional.

A seu turno, os estados e o distrito federal, usando da competência que lhes foi outorgada pela Carta Magna - artigo, 155, caput e inciso II e artigo 24, caput, inciso I e parágrafo 2º - impuseram limites à apropriação de créditos de ICMS vinculados às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, de forma a impedir seu aproveitamento irrestrito. Tal limitação provém do entendimento de que a proibição contida no artigo 110 do CTN não alcança os efeitos previstos pela legislação tributária formulada pelo ente federado, competente para instituir e legislar sobre o imposto incidente sobre as operações descritas no art. 155, II, da CF.

O conflito foi levado a juízo e o Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento sobre o tema, decidindo pela impossibilidade do creditamento irrestrito do imposto.

Firmou-se o entendimento acerca da inexistência de conflitos entre as normas federais e a estadual, tendo como fundamento a delegação constitucional da competência estadual para não só instituir, mas também para legislar sobre boa parte da matéria atinente ao ICMS.

Sabe-se que em matéria tributária, as leis de status hierárquico superior dispõem de forma genérica acerca do campo e os limites que devem ser observados pelas leis que irão

instituir, explicar, detalhar e regulamentar as ações e práticas dos atores envolvidos com os fenômenos concernentes a esse, ou aquele tributo.

Desse modo, a não ser em exceções passíveis de serem extirpadas judicialmente, a legislação infraconstitucional – como é o caso das Leis, Decretos, Instruções, Portarias e Consultas formuladas pelos entes federativos – apenas traduzem, concretizam, tornam factível e inteligível, no dia a dia dos negócios jurídicos, os princípios, diretrizes e limites daquelas normas de conteúdo geral.

E é o caso. A legislação tributária do Estado de Minas Gerais, através da Lei nº 6763/1975, do RICMS e das Instruções Normativas retromencionadas, não inovou e nem ultrapassou os limites constitucionais e complementares acerca do direito ao crédito do ICMS vinculado às aquisições de bens para o Ativo Imobilizado. Cuidou, tão somente, de viabilizar as disposições contidas na legislação federal.

Conclui-se, então, que nem tudo aquilo que pode ser classificado como bem do Ativo Imobilizado é passível de gerar crédito de ICMS para o seu adquirente. E esta é a intenção contida na LC nº 87/1996, que apenas foi detalhada pela legislação estadual.

Tal como as várias decisões do Supremo Tribunal Federal demonstraram e ratificaram, essas normas mantêm harmonia com o sistema constitucional, são válidas e detêm eficácia sobre o campo de que tratam, conforme:

Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais

Acórdão: 21.483/14/1ª

[...]

Acórdão: 4.278/14/CE

[...]

Acórdão: 4.237/14/CE : (pg. 4 e sgs).

E as decisões do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais vão ao encontro das decisões judiciais tomadas pelas diversas cortes brasileiras. Cabe destaque as de autoria do Supremo Tribunal Federal:

16/04/2013 PRIMEIRA TURMA AG.REG. NO
RECURSO EXTRAORDINÁRIO 608.693
AMAZONAS

V O T O O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO
(RELATOR) –

[...]

A impugnante se equivoca quando afirma que a competência concorrente dos Estados e do Distrito Federal para legislar sobre o ICMS, limita-se as normas instituidoras para sua cobrança e fiscalização e que o Estado de Minas Gerais não tem competência concorrente para dispor sobre a compensação e os créditos de ICMS, matéria reservada à lei complementar.

Equivoca-se, também, quando diz que qualquer entendimento contrário para definir a competência do

Estado de Minas Gerais de legislar sobre o aproveitamento de crédito de ICMS com a intenção de mitigar o direito de créditos de ICMS das mercadorias registradas em conta de ativo permanente, fere diretamente o princípio da segurança jurídica, considerando as disposições contidas nos art. 19, 20 e 32, II, da Lei Complementar nº 87/1996 c/c o art. 155, § 2º, incisos I, II e XII, da Constituição Federal e art. 110 do Cód. Tributário Nacional e que, o Estado de Minas Gerais não tem competência concorrente para ingerência do conceito previsto na Lei Federal.

Cabe lembrar que, como já dito, a competência concorrente dos Estados e do Distrito Federal, de forma suplementar, está prevista no artigo 24 da Constituição Federal e que toda a legislação editada pelos Estados e pelo Distrito Federal foi inevitável, haja vista a necessidade de se preencher as lacunas deixadas pela LC nº 87/1996 que tratou o tema de forma genérica.

Incabível, portanto, dizer que houve intromissão do Estado em matéria que não lhe era afeta, ao legislar sobre os tributos de sua alçada, pois o Estado de Minas Gerais tão somente usou da competência que lhe foi conferida pela Constituição Federal.

Quanto à afirmativa de o Estado de Minas Gerais não ter competência outorgada pela Constituição Federal para dispor sobre a compensação e os créditos de ICMS e, ainda, para alterar a definição de ativo imobilizado disposta na lei especial com o propósito de cercear o aproveitamento de créditos de ICMS desta natureza, é visível a impropriedade dessa assertiva,

pois o Estado não se ocupou em alterar a definição e/ou o conceito de ativo imobilizado. O que se constata na legislação, é que o Estado, usando da competência concorrente e suplementar que lhe foi conferida pela Constituição Federal, editou normas gerais para disciplinar a compensação do imposto cobrado em operações anteriores nas aquisições de mercadorias destinadas - em tese e desde que consoantes às definições/conceitos contábeis e legais - ao ativo imobilizado, e isto, em razão de a Lei Complementar nº 87/1996 ter sido evasiva e deixado lacunas que os Estados e o Distrito Federal tiveram que preencher. Daí, constata-se impropriedade na fala da autuada, quando diz que o Estado, ao estabelecer normas gerais sobre a matéria, teve por objetivo cercear direitos das empresas contribuintes.

Quando diz que os créditos de ICMS glosados por esta fiscalização são advindos das aquisições de produtos

para integração em bens do ativo permanente, registrados no grupo de contas do imobilizado, nos termos da Lei nº 6404/76, artigos 178 e 179, a autuada não observou que integrar, compor, agregar, é diferente de empregar um produto qualquer para manter um bem preexistente e cuja manutenção não resultou em aumento da vida útil ou da performance do bem em que foi aplicado, haja vista que a impugnante não trouxe aos autos um laudo técnico que fizesse prova de tal ocorrência.

Com relação ao argumento de que, de acordo com o Pronunciamento Técnico nº 27 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), as mercadorias adquiridas para reposição de partes e peças do ativo permanente devem ser reconhecidas como tal, tem-se que:

- 1) referido Pronunciamento trata da contabilização de bens do ativo imobilizado;
- 2) pronunciamentos de referido Comitê não têm a finalidade de desobrigar as empresas contribuintes do cumprimento da legislação;
- 3) a legislação tributária impõe limites no que concerne ao aproveitamento de créditos do ICMS;
- 4) o registro contábil, no ativo imobilizado, não define o direito de aproveitamento do crédito do imposto nas aquisições de mercadorias. Há que se observar o estabelecido na legislação pertinente e;
- 5) mercadorias que, individualmente, não se caracterizam como um bem de per se, não têm o condão de, sendo empregadas na manutenção de um bem qualquer, aumentar a vida útil e/ou a performance do bem e, neste caso, as aquisições não geram direito ao crédito do ICMS, conforme previsto na legislação.

No demais, a impugnante menciona os artigos do RIRPJ e da Lei nº 6404/76, que tratam da escrituração contábil, assim como, o Pronunciamento Técnico CPC nº 22, que trata das demonstrações contábeis.

No Item V a impugnante diz que, mesmo se fosse possível a ingerência do Estado de Minas Gerais quanto ao direito de aproveitamento de crédito de ICMS de ativo imobilizado, não houve a adequada capitulação dos fatos, pois não procede a conclusão de que as mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente não exerceriam função essencial e indispensável no processo de produção de calcário e

cal, com atuações em linhas marginais ou em atividades de apoio e suporte à atividade produtiva, ou que seriam elementos de reposição de partes e peças do ativo permanente; faz uso do quadro contido na Aba 8, do Anexo 1, do Auto de Infração (Tabela de ocorrências – motivo do estorno) para afirmar que todas as mercadorias adquiridas foram para integrar bens do ativo permanente voltados para a consecução de sua atividade fim: industrialização de calcário e cal; apresenta um detalhamento de sua planta industrial – extração e beneficiamento do calcário – e, repetindo-se, diz que os “bens” adquiridos foram para integração ao seu ativo permanente.

Inicialmente, cabe lembrar que o ICMS é, conforme estabelecido na Carta Magna, um imposto de competência dos estados e do DF. Portanto, ao legislar sobre a matéria o Estado de Minas Gerais está, simplesmente, exercendo a competência que lhe foi conferida.

Quanto ao argumento de não ter havido a adequada capitulação dos fatos, pois não procede a conclusão de que as mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente não exerceriam função essencial e indispensável no processo de produção de calcário e cal, com atuações em linhas marginais ou em atividades de apoio e suporte à atividade produtiva, ou que seriam elementos de reposição de partes e peças do ativo permanente e que todas as mercadorias adquiridas foram para integrar bens do ativo permanente voltados para a consecução de sua atividade fim, para refutá-lo, esta fiscalização extrai, por suficiente como contrarrazão, excertos do Acórdão: 20.977/16/2ª:

[...]

Quanto à afirmativa de o fisco não ter observado os critérios legais que definem o ativo imobilizado e que houve interpretação equivocada, “que nem mesmo se afina com as delimitações contidas na IN DLT 01/1998 para bens alheios”, tem-se que, a inobservância dos critérios legais e a interpretação equivocada do disposto na referida IN, é da impugnante, haja vista que, como se vê na capitulação legal do presente AI, as disposições contidas na legislação que rege a matéria e o contido na IN DLT 01/1998 foram seguidas à risca por esta fiscalização. É de se ver o contido na IN:

[...]

No que tange à afirmativa de ser inaplicável à espécie a IN SUTRI n° 001/2017, que altera a IN SLT n°

01/1986, que trata do conceito de produto intermediário, assim como a IN SUTRI nº 01/2009, que dispõe sobre a apropriação de crédito do ICMS relativo à aquisição de mercadorias que serão empregadas como matéria-prima ou produto intermediário na produção de ferro gusa, tem-se que, da leitura de referida IN depreende-se sua aplicabilidade à matéria objeto do presente AI, como se vê: ...”

Assim, corretamente agiu o Fisco ao efetuar a glosa dos créditos relativos aos produtos objeto da autuação, uma vez que efetivamente caracterizados como materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos previstos no art. 70, incisos III, XIII e XVII 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.

[...]

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

[...]

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.

Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação de Multa de Revalidação e Multa Isolada em Decorrencia 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017

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

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

[...]

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, emendada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E 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).

Das Questões de Cunho Constitucional

As questões de cunho constitucional suscitadas 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/MG, 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 rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Cláudia Horta de Queiroz e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Saulo de Faria Carvalho. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Jesunias Leão Ribeiro (Revisor) e Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

Sala das Sessões, 20 de setembro de 2022.

Alexandre Périssé de Abreu
Relator

Geraldo da Silva Datas
Presidente

P