

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.145/22/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002049828-29  
Impugnação: 40.010152853-91  
Impugnante: Minérios Nacional S.A.  
IE: 001057669.02-95  
Proc. S. Passivo: Décio Flávio Gonçalves Torres Freire/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

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

### **RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, lançados no documento Controle de Crédito do Ativo Permanente (CIAP/EFD), no período de agosto de 2016 a dezembro de 2020, relativos a materiais de uso e consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 19/67, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 133/155.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 157/197, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência do lançamento.

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

#### **Do Requerimento de Prova Pericial**

Com o intuito de demonstrar a legitimidade dos créditos por ela apropriados, a Impugnante solicita a realização de **prova pericial**, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados às págs. 62/64.

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

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

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

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

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

[...]

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

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

### **Do Mérito**

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

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, lançados no documento Controle de Crédito do Ativo Permanente (CIAP/EFD), no período de agosto de 2016 a dezembro de 2020, relativos a materiais de uso e consumo e bens alheios à atividade do estabelecimento.

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

Relatório Fiscal

“... 8 - TRABALHO EXECUTADO

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

[...]

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

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

9 - IRREGULARIDADES APURADAS

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

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

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

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

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

Para facilitar a visualização do processo produtivo, a Impugnante apresenta um fluxograma da linha de produção com os respectivos esclarecimentos.

Com o fluxograma, pretende demonstrar o que seria a linha produtiva da Impugnante, desde o seu início na usina, onde o insumo seria transformado no produto final, através dos processos de britagem, plotagem, cicloneamento, transporte pela correia transportadora (cable belt), filtragem, até o final, com o seu depósito ou embarque nos vagões da locomotiva, de forma que o produto seja escoado pelo modal ferroviário. Segundo afirma, a extração de minério nas minas somente ocorreria na unidade de Congonhas-MG.

Acrescenta que, sem o conhecimento acerca do processo produtivo explorado pela Impugnante, ficam evidentes a fragilidade dos lançamentos fiscais, uma vez que ficaria claro que **os bens integrantes do ativo permanente da Impugnante seriam necessários e vinculados à sua atividade produtiva**, não estando, pois, localizados em linha marginal de produção, como concluído pela Fiscalização.

A seu ver, o Fisco teria utilizado critérios absolutamente PRESUNTIVOS (o que é vedado no ato administrativo), e levantado, para a autuação fiscal, uma gama de bens integrantes do ativo imobilizado, sem levar em consideração a distinção e o conhecimento do processo produtivo e de suas etapas.

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

Alega que o objeto do lançamento compreende bens de reposição de peças e partes de bem do ativo imobilizado, assim como as peças sobressalentes imobilizadas individualmente, que também integrariam o bem principal da Impugnante, conforme disciplina do **inciso III do §12 do art.66 do RICMS/02**, devendo, pois, ter sua classificação aproveitada na linha operacional, como bem do ativo imobilizado, desde que aumentassem a vida útil do bem em mais de 12 meses.

Alega ainda que, no caso dos bens, partes e peças classificados pela Fiscalização, como bens alheios à atividade principal do estabelecimento, é possível notar que grande parte dos itens teve a classificação de controle interno, para fins de centro de custos, como, por exemplo, coordenação de meio ambiente. Pondera, no entanto, que isso não significa que sejam bens empregados para a proteção do meio ambiente, como pretende o Fisco Mineiro. Sendo importante perquirir qual seria a sua função e onde estaria inserido na linha de produção.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Questiona os indicadores de vida útil dos bens, partes e peças, apontados pela Fiscalização como sendo ‘60’, ‘180’ ou ‘0’ na coluna R do Anexo 1.1 do AI, sem indicar se referem a dias ou meses”.

Cita, a título de exemplo, o “BRITADOR SECUNDARIO CONICO - COD: 8284730”, salientando que sua vida útil não seria de apenas 180 dias, ou ainda, o item ‘MOTOR CA ASSINCR B3D 355M/L 4P 300CV’, cuja vida útil não duraria apenas 60 dias.

Argumenta, entretanto, que, relativamente à coluna R da aba “uso ou consumo” do Anexo 1.1 do AI, percebe-se haver uma alternância padronizada de vida útil dos itens glosados do CIAP, em ‘0’, ‘60’ ou ‘180’ dias, sem qualquer tipo de lastro documental para essa afirmativa, posto que **não possuiriam uma duração tão ínfima**.

Destaca que, na época da aquisição das partes e peças, a legislação societária, no art. **179, inciso IV, da Lei nº 6.404/76**, definia que os bens adquiridos destinados à manutenção das atividades da empresa integrariam o ativo fixo.

Ressalta que, em conformidade com a referida legislação societária, na época da aquisição das partes e peças pela Impugnante, o Conselho Federal de Contabilidade teria publicado a Resolução CFC nº 2009/001177, estabelecendo as Normas Brasileiras de Contabilidade para o registro do ativo imobilizado (NBC TG 27), tendo sido dedicado o item 8 para regular o registro das peças de reposição.

Nesse sentido, entende que as partes e peças de reposição integram o ativo imobilizado da Impugnante, não podendo, pois, ocorrer o seu registro contábil de outra forma.

Reporta-se, ainda, ao disposto no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, afirmando haver harmonia entre a norma referida e os supracitados dispositivos e com o princípio contábil da continuidade, entendendo, que, embora o legislador tenha se referido aos bens destinados ao ativo fixo, quando disciplinou o direito do contribuinte de se creditar do ICMS recolhido anteriormente, a norma alcançaria também as partes e peças utilizadas na manutenção significativa do ativo fixo, exatamente como no presente caso, desde que capaz de aumentar a vida útil do bem principal.

Cita a Resposta à Consulta nº 129/98, da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo, da qual reproduz alguns excertos.

Cita, ainda, a Decisão Normativa CAT nº 1 de 07/11/00 da SEFAZ/SP.

Faz referência às redações do art. 28 da Lei nº 6.763/75 e do art. 62 do RICMS/02, para afirmar que a legislação estadual seria clara ao estabelecer o direito do contribuinte de se creditar do ICMS, recolhido anteriormente, em relação aos bens destinados ao ativo fixo.

Menciona, ainda, decisões do STJ que, a seu ver, confirmariam o entendimento da Impugnante acerca da matéria.

Destaca alguns itens para apreciação do julgador, os quais estariam diretamente vinculados à linha produtiva do estabelecimento autuado.

Externa o seu entendimento de que, a lógica de escrituração dos créditos de ICMS, oriundos dos ‘produtos intermediários’, com ênfase na segregação do tempo de uso ou a quantidade dos materiais que realmente seriam utilizados como insumos no processo produtivo do contribuinte é diferente do critério adotado no caso dos bens do ativo imobilizado.

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

Pondera que, diferentemente do que ocorre nas autuações fiscais de glosa de créditos de óleo diesel, quando ele não seja empregado como “produto intermediário”, hipótese na qual a prova técnica, normalmente, cinge-se ao tempo de emprego desses itens para cada tipo de atividade, glosando-se o excedente nos seus livros fiscais. No caso das autuações fiscais de glosa de créditos de ‘bens do ativo imobilizado’, o critério deve ser outro, observado o tratamento diferenciado para sua escrituração fiscal, que deve observar a apropriação gradual desses créditos à razão de 1/48, observada a obsolescência média de 5 anos esperada para esses bens até que haja a sua substituição pelo empresário, antes de apresentar uma diminuição sensível da sua capacidade de produção ou qualquer tipo de mau funcionamento capaz de parar a linha de produção.

Assim, a seu ver, sendo o bem do ativo imobilizado empregado, diretamente, na linha produtiva do minério, desde que, em parte significativa do tempo, seja ali utilizado, pouco importaria se na outra parte do tempo ou se, esporadicamente, ele seria utilizado fora dela, impondo-se o direito ao contribuinte de escriturar, regularmente, esse bem no livro CIAP.

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

Com esses argumentos, argui a classificação dos bens apresentada no Anexo 1 da autuação fiscal, identificando itens que, segundo entende, claramente não poderiam ser objeto de glosa, nem classificados como materiais de uso e consumo ou bens alheios à atividade do estabelecimento.

Registra, ainda, com base no **Anexo 1 da autuação fiscal** e na planilha de análise amostral anexada à esta peça impugnativa (**DOC. 06**), bens, partes e peças, que estariam diretamente vinculados à linha produtiva do estabelecimento autuado, especialmente no que concerne aos itens reclassificados como **bens de uso ou consumo**, uma vez que sua vida útil seria muito superior a 12 meses, não consistindo, pois, em itens que se deterioram rapidamente com o uso.

Requer a produção de prova pericial ou, subsidiariamente, requer a baixa dos autos por despacho interlocutório para que apresente eventuais documentos, que a Douta Assessoria do CCMG ou a Câmara julgadora do CCMG, entendam

necessárias à demonstração do emprego dos bens, partes e peças no equipamento principal e no processo produtivo do estabelecimento autuado.

Esclarece que se creditou, devidamente, do ICMS, em estrita observância da proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos) e, em consonância com a regra estabelecida no **art. 20, §5º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96** e que, relativamente àquelas partes e peças glosadas pela Fiscalização, somente as meras peças de fixação e as peças estruturais do bem do ativo imobilizado deveriam ser consideradas de fato como peças de reposição, tais como, porcas e parafusos, peças de reparo na carcaça ou no envoltório do bem ou equipamento, etc., desde que não cumpram outra função, como, por exemplo, a absorção de vibração causada pelos motores do equipamento.

Assim, na sua ótica, relativamente às demais partes e peças que foram empregadas no bem, de modo a se incrementar sua eficiência, sua capacidade de produção ou de permitir que a vida útil desse bem se renove, deve-se autorizar o creditamento do ICMS no CIAP, ainda que seja peça sobressalente, em atenção ao disposto nos incisos do §12 do art. 66 do RICMS/02, uma vez que essas partes e peças teriam o condão de aumentar a vida útil do bem principal, nos termos da legislação tributária, e, por conseguinte..

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

RE 195894 / RS - RIO GRANDE DO SUL

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

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

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

RE 503877 AgR / MG - MINAS GERAIS

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

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

**DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. PRECEDENTES.**

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

III - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO” (DESTACOU-SE)

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

[...]

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

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

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

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

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

Na mesma linha, a referida Instrução Normativa estabelece que **não são produtos intermediários as partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos**, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com

identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

Instrução Normativa SLT nº 01/86

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

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

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

**Contudo, o inciso V** da Instrução Normativa em apreço, **com vigência até 31/03/17**, definia também como produtos intermediários as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvessem atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, **em contato físico com o produto que se industrializa**, resultando na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementava ou as contivesse.

Instrução Normativa SLT nº 01/86

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

(Redação Original)

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

Não é esse, entretanto, o caso dos autos, pois as mercadorias objeto da presente atuação são partes e peças de reposição/manutenção, não se enquadrando,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pois, no conceito de produtos intermediários, tanto é que a própria Impugnante **não** as classificou como tal, pois apropriou os créditos a elas relativos, mediante lançamento no CIAP, à razão de 1/48 mês (um quarenta e oito avos por mês), como se integrantes do imobilizado fossem.

Essas partes e peças são classificadas como materiais de uso e consumo, nos termos do inciso IV da IN nº 01/86, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02.

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

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

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

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

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

Instrução Normativa SUTRI Nº 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.** (Destacou-se)

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

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

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

[...]

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

[...]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado

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

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

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

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

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

Aliás, a própria Impugnante reconhece que os bens objeto da presente autuação se referem a partes e peças de reposição e/ou manutenções periódicas, quando utiliza, em sua impugnação, expressões do tipo:

- *“determinados bens são substituídos por outros mais novos ou por modelos mais modernos, ..., sendo que o mesmo se opera, com aquelas partes e peças essenciais ao funcionamento regular, eficiente e seguro do bem ou maquinário principal”;*

- *“se tais bens são de reposição de peças e partes de bem do ativo imobilizado”;*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- “pela leitura dos dispositivos da supracitada Resolução, observa-se que as partes e peças de reposição integram o ativo imobilizado”;

- “vale também para as partes e peças para a manutenção”;

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

Ressalte-se que a restrição imposta pela legislação mineira encontra respaldo exatamente na legislação contábil e, em especial, nos §§ 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).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 original, prova esta não produzida nos autos.

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

Apenas a título de exemplo, com relação às chamadas peças sobressalentes, não basta designá-las como tal, sendo necessária 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 série de peças ou conjuntos importantes e vitais a seu funcionamento, normalmente produzidas e montadas pelo próprio fornecedor do equipamento. **Essas peças sobressalentes** são de uso específico para tal equipamento e necessárias para que o equipamento não fique paralisado por longo tempo, no caso de necessidades de substituição (preventiva ou corretiva).

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

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

Art. 66

[...]

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

Por consequência, de plano, sem a necessidade de maiores análises, todas as partes e peças objeto da presente autuação, cujas entradas no estabelecimento autuado tenham ocorrido em datas posteriores a 01/04/17, não geram direito a créditos do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS, por força da vedação estabelecida no art. 70, inciso XVII do RICMS/02, devendo-se destacar, porém, que o mês da apropriação da parcela do crédito no CIAP não deve ser confundida com a data da entrada do bem no estabelecimento autuado.

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

[...]

Efeitos a partir de 01/04/17

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

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

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

“DECISÃO NORMATIVA CAT Nº 1, DE 07.11.2000, DO COORDENADOR DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA - DOE SP DE 08.11.2000

ICMS - DISPÕE SOBRE O DIREITO AO CRÉDITO DO VALOR DO IMPOSTO DESTACADO EM DOCUMENTO FISCAL REFERENTE A AQUISIÇÃO DE PARTES E PEÇAS EMPREGADAS NA RECONSTRUÇÃO, REFORMA, ATUALIZAÇÃO, CONserto ETC, DE MÁQUINA OU EQUIPAMENTO DO ATIVO IMOBILIZADO.

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

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

2 - Consequentemente, com fundamento no inciso II do artigo 586 do Regulamento do ICMS, ficam

reformadas todas as demais respostas dadas pela Consultoria Tributária e que, versando sobre a mesma matéria, concluíram de modo diverso.

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

"Consulta nº 1.199/99

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

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

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

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

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

6. No cotidiano, na legislação de uma forma geral, na doutrina e até em decisões emanadas do Poder Judiciário encontramos as expressões ativo permanente, ativo fixo e ativo imobilizado, as quais, embora possuam significados distintos em termos

contábeis, costuma-se empregá-las como se fossem sinônimas.

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

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

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

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

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

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

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

13. Na contabilidade os valores pertinentes às partes e peças substituídas devem ser baixados, quando da

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

14. Por outro lado, partes e peças 'de uso específico e vida útil comum, muitas vezes, na compra de certos equipamentos de porte, as empresas adquirem no mesmo momento uma série de peças ou conjuntos importantes e vitais ao seu funcionamento, normalmente produzidas e montadas pelo próprio fornecedor do equipamento. **Essas peças sobressalentes** são de uso específico para tal equipamento e necessárias para que o equipamento não fique paralisado por longo tempo, no caso de substituição (preventiva ou corretiva)' ('in' obra citada pág. 203).

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

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

17. **Já no que pertine às partes e peças adquiridas separadamente para o fim de manutenção, reparo, conserto etc.** (não contabilizadas no Ativo Imobilizado), **de máquinas ou equipamentos não geram, por suas aquisições, o direito de lançar na**

**escrita fiscal o valor do imposto correspondente, por se tratar de valores de mercadorias que serão lançados na contabilidade da empresa como Ativo Circulante ou diretamente como despesas operacionais, gastos gerais de fabricação, custos de produção ou nome equivalente**, cujo direito ao crédito somente se dará a partir de 01.01.2003, por força da Lei Complementar nº 99/99.

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

a) os bens de Ativo Imobilizado a que serão incorporadas devem eles, também, ter feito jus ao crédito do imposto, na forma e condições da Lei Complementar nº 87/96, alterada pela LC nº 102/2000;

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

c) sejam observadas todas as demais regras de lançamento e estorno constante nos artigos 20 e 21 da Lei Complementar nº 87/96, alterada pelas LCs nºs 99/99 (de 20.12.99) e 102/2000 (de 12.07.2000), e artigos 56 e seguintes do Regulamento do ICMS - RICMS."

4 - Com as alterações da Lei Complementar nº 87/96, introduzidas pela Lei Complementar nº 102/2000, a Coordenadoria da Administração tributária, por meio do Comunicado CAT nº 99/00, veio esclarecer que, a partir dos fatos geradores que ocorrerem após 1º.01.2001, o crédito do valor do ICMS referente às entradas ou aquisições para o Ativo Imobilizado será efetuado ao longo de 48 meses." (Grifou-se)

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

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

Reitere-se que a Impugnante não trouxe aos autos qualquer comprovação de que as partes e peças ora em análise atendem aos pressupostos do art. 66, §§ 6º e 12º do RICMS/02, muito pelo contrário, pois, como já afirmado, as partes e peças objeto da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

autuação se adequam ao disposto no § 13º do mesmo dispositivo, isto é, “não se enquadra no conceito de bem do ativo imobilizado a parte de um bem principal não definida nas hipóteses previstas nos incisos II, III e IV do § 12 e utilizada para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem”.

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

LC nº 87/96

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

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

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

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

Feitas essas considerações sobre os aspectos legais que regem a matéria, passa-se à análise do Anexo 1 do Auto de Infração, que contém a listagem dos bens caracterizados como materiais de uso e consumo ou alheios à atividade do estabelecimento.

Nesse sentido, analisando-se o mencionado anexo, verifica-se que todas as partes e peças objeto da presente atuação, pelas razões já expostas, enquadram-se na hipótese prevista no § 13º do art. 66 do RICMS/02, novamente reproduzido abaixo.

Art. 66

[...]

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

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

Sob o prisma da IN SUTRI nº 01/98, alguns bens são classificados como alheios à atividade do estabelecimento, uma vez que não utilizados no processo produtivo mineral propriamente dito ou na comercialização do produto final, tais como aqueles empregados em atividades ambientais.

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

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

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

#### Manifestação Fiscal

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

No arquivo: ‘AI 01.002049828-29 - CIAP - MINÉRIOS NACIONAL - IE 0010576690295 - 06-2017 A 12-2020.xlsx’, anexo constante do referido Auto de Infração, estão de forma sistematizada e para cada item objeto do trabalho os **motivos e justificativas** do estorno, com base nas informações prestadas pelo Contribuinte.

Especificamente sobre os itens relacionados pelo Contribuinte que ao seu entender permitiriam o direito ao crédito do ICMS, informamos o que se segue:

- Bateria de Hidrociclone:

Impugnante:

(Responsável pela força motriz no hidrociclone, proporcionando a separação de rejeitos prejudiciais para a qualidade do produto final).

Fiscalização:

Fiscalização:

Equipamento instalado na 'NOVA CENTRAL TERMOELÉTRICA 2' conforme declaração do Contribuinte no SPED-Fiscal. Finalidade: 'Geração de energia elétrica a partir da energia liberada por qualquer produto que possa gerar calor'. Ver linha número (340) da aba 'Alheio' do anexo.

A Fiscalização classificou o item como 'Alheio' tendo em vista que a atividade do Contribuinte não contempla a produção de Energia Elétrica.

- Motor Powerscreen 17060137

Impugnante:

(Equipamento responsável pela geração de força motriz em cadeia operacional).

Fiscalização:

Equipamento instalado na 'NOVA CENTRAL TERMOELÉTRICA 2' conforme declaração do Contribuinte no SPED-Fiscal. Finalidade: 'Geração 21 / 23 mf0100204982829a de energia elétrica a partir da energia liberada por qualquer produto que possa gerar calor'. Ver linha número (416) da aba 'Alheio' do anexo.

A Fiscalização classificou o item como 'Alheio' tendo em vista que a atividade do Contribuinte não contempla a produção de Energia Elétrica.

Resumindo a questão dos itens classificados como 'Alheio' pela fiscalização, esclarecemos que **todos** eles foram justificados com uma das seguintes expressões:

- Aquisição de filtro (no block) – Finalidade: proteção do separador magnético;
- Transformador Distrib. Trif 150,0kva – Finalidade: rebaixamento da energia elétrica;
- Nova Central Termoelétrica 2 – Finalidade: geração de energia elétrica a partir da energia liberada por qualquer produto que possa gerar calor.

Assim, entendemos que as atividades acima estão fora do campo de incidência do ICMS e, por consequência, não dão direito ao crédito do ICMS, pois, tanto a finalidade de proteção do separador magnético, quanto as duas seguintes relacionadas com a produção e

rebaixamento da energia elétrica não estão dentro do campo de incidência do ICMS para efeito do nascimento do direito ao crédito do ICMS dos bens do ativo imobilizado.

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

[...]

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

#### **Dos Bens Alheios (Incluindo os Mencionados pela Impugnante)**

- Bens aplicados em controle ambiental:

Trata-se de “Filtro (No Block)” utilizado em atividades relativas ao meio ambiente, sendo caracterizados como bens alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da IN nº 01/98.

- Transformadores:

São equipamentos utilizados para rebaixamento da tensão da energia elétrica, não exercendo, portanto, qualquer ação intrínseca no processo produtivo propriamente dito, motivo pelo qual são considerados alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da IN nº 01/98.

- Bens aplicados em Termoelétrica:

Trata-se partes e peças diversas aplicadas em termoelétricas, tais como bombas e motores diversos.

Independentemente dessa termoelétrica ser ou não alheia à atividade do estabelecimento, do ponto de vista do inciso IV da IN SLT nº 01/86, são classificadas como materiais de uso ou consumo, por se tratar de partes/peças de manutenção/reposição periódica.

Sob o enfoque do art. 66, §§ 6º e 13º do RICMS/02, não geram direito a créditos do ICMS, uma vez que não aumentam a vida útil dos bens em que aplicadas por prazo superior a 12 (doze) meses.

Essa conclusão aplica-se integralmente aos bens questionados pela Impugnante, pois “Bateria de Hidrociclone”, “Motor Powerscreen 17060137”, “Motor

CA Assincr B34 D 160m”, “Motor Assincr B5E 250s/m 4P”, “Bomba Centr Horiz 400m3/h”, “Bomba Cert Horiz 429,60 M3/H”, “Bomba Cetr vert 130m3/h” e “Bomba Vácuo Pneumática 58lpm”) por se tratar de partes que não aumentam a vida útil dos bens do imobilizado em que aplicadas, por prazo superior a 12 (doze) meses.

Esclareça-se não há estorno de créditos, no presente processo, dos bens individualizados citados na impugnação (“Britador Secundário Cônico”, caminhões, carregadeiras, trator de esteiras, escavadeiras, etc.), mas somente das partes e peças indicadas no Anexo I do Auto de Infração.

### **Das Partes e Peças Diversas (Uso e Consumo)**

As partes e peças diversas objeto da presente autuação referem-se, preponderantemente, a bombas, motores e motor edutores, como mencionado pela própria Impugnante.

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

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

A título de complementação, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal sobre todos os bens acima analisados:

#### Manifestação Fiscal

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

Em sua Impugnação, o Contribuinte afirma ter demonstrado: ‘a adequada contabilização dos bens/produtos na escrituração contábil, bem como vinculação às 22 / 23 mf0100204982829a máquinas e equipamentos, em que foram aplicadas’. Entretanto, em nenhum lugar da peça Impugnatória e seus anexos, encontramos os referidos documentos comprobatórios dos lançamentos contábeis que evidenciam o aumento da vida útil dos bens aos quais os referidos itens ‘Partes e peças’ foram aplicados e os lançamentos relativos à reavaliação dos referidos ativos com a nova conta gráfica da depreciação.

Não obstante o Contribuinte afirmar que existe a aptidão para aumentar a vida útil do bem imobilizado, de modo a se incrementar financeiramente o valor contábil do bem depreciado, salientamos que a regra matriz do direito ao crédito do ICMS exige que os fatos implicadores dele sejam objetiva e materialmente comprovados. Desta forma, não basta achar que a

substituição de partes e peças implica no aumento da vida útil do bem, pois se faz necessário comprovar pela melhor técnica contábil a reavaliação deste ativo e sua nova conta gráfica de depreciação. O que não foi nem comprovado e nem demonstrado pela Impugnante na sua peça impugnatória. Esta necessidade vem sendo reiteradamente exigida pelo CC/MG em diversos julgados.

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

Salientamos que as informações constantes do anexo à Impugnação (arquivo 'ePTA 01.002049828-29 - MIPE Ri.xlsx') não apresentam, em nenhuma "aba", qualquer informação relativa aos lançamentos contábeis do aumento da vida útil e de sua nova conta gráfica da depreciação ..."

### **Da Arguição de Aplicação Indevida da Multa de Revalidação**

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

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

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

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

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

[...]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

[...]

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

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

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

RICMS/02

Vigência a partir de 01/02/15

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

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

Art. 195 (...)

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

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

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

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

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

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

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

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação

acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

**Questões de Cunho Constitucional**

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

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

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

**Sala das Sessões, 14 de junho de 2022.**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente / Relator**

W/D