

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.061/13/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000178849-59  
Impugnação: 40.010132788-27  
Impugnante: Danone Ltda  
IE: 518038971.17-77  
Proc. S. Passivo: Stanley Martins Frasão/Outro(s)  
Origem: DF/Poços de Caldas

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE - PARTES E PEÇAS.** Aproveitamento indevido e extemporâneo de créditos de ICMS, nos meses de outubro e novembro de 2007, relativos a partes e peças adquiridas nos exercícios de 2006 e 2007, utilizadas na fabricação/montagem ou em reparos e manutenções de bens do ativo imobilizado, aumentando a sua vida útil por prazo superior a 01 (um) ano, uma vez que as parcelas apropriadas abrangeram períodos anteriores ao mês da efetiva utilização do bem ou das partes e peças nele empregadas, contrariando a legislação de regência do imposto. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, após análise de novos documentos apresentados pela Impugnante. Corretas as exigências remanescentes de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas no art. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, majorada em 100% (cem por cento), nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Concedido à Autuada o direito a apropriar, em sua escrita fiscal/DAPI, as parcelas dos créditos ora glosados. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido e extemporâneo de créditos de ICMS, nos meses de outubro e novembro de 2007, relativos a partes e peças adquiridas nos exercícios de 2006 e 2007, utilizadas na fabricação/montagem ou em reparos e manutenções de bens do ativo imobilizado, aumentando a sua vida útil por prazo superior a 01 (um) ano, uma vez que as parcelas apropriadas abrangeram períodos anteriores ao mês da efetiva utilização do bem ou das partes e peças nele empregadas, contrariando a legislação de regência do imposto.

As exigências fiscais referem-se ao montante das parcelas de ICMS indevidamente apropriadas, referente ao período compreendido entre a data de aquisição e o mês de utilização dos bens ou das partes e peças, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, sendo esta majorada em 50% (cinquenta por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da mesma lei, face à constatação de reincidência,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

majoração que foi alterada para o percentual de 100% (cem por cento), quando da retificação do crédito tributário (fls. 1.915/1.917).

### **Da Impugnação**

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, impugnação às fls. 1.580/1.597, requerendo, ao final, que seja dado integral provimento à sua defesa, com o consequente cancelamento do feito fiscal.

### **Da Manifestação Fiscal e Reformulação do Crédito Tributário**

O Fisco, em manifestação de fls. 1.906/1.914, refuta os argumentos da Defesa da Autuada e na sequência, após analisar os novos documentos apresentados pela Impugnante, retifica o crédito tributário, cujo valor remanescente encontra-se demonstrado às fls. 1.915/1.917.

Regularmente notificada da reformulação do crédito tributário, a Impugnante adita sua impugnação às fls. 2.169/2.193, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 2.196/2.201, oportunidade em que pede pela procedência parcial do lançamento, nos termos da retificação promovida.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 2.206/2.229, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação efetuada pelo Fisco às fls. 1.915/1.916, admitindo-se à Autuada o direito a apropriar, em sua escrita fiscal/DAPI, os mesmos créditos glosados na peça fiscal, nos termos explicitados no parecer, observadas as exclusões já feitas pelo Fisco.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações e adequações de estilo.

### **Observação Inicial**

#### **Vinculação com o PTA nº 01.000182857-22**

A matéria tratada no presente processo é exatamente a mesma que a discutida no PTA nº 01.000182857-22, cujo relatório tem o seguinte teor:

“... O presente trabalho versa sobre a cobrança do ICMS no valor de R\$ ..., em função de creditamento irregular no livro CIAP.

Constatou-se, através das respostas às intimações DFPC 86/2012 e 258/2012 (anexo VIII), que a empresa DANONE LTDA., promovendo uma mudança na sua interpretação da legislação vigente, creditou-se do ICMS (imposto mais diferencial de alíquota) nas

aquisições de bens e partes e peças a serem utilizadas tanto na montagem quanto na substituição de peças para aumento da vida útil do bem, ocorridas nos exercícios de 2006 e 2007, tendo efetuado a recomposição do Livro CIAP, com o lançamento dos créditos destes bens/partes e peças utilizando a data de aquisição e não a data de utilização destes no processo produtivo, como determina a legislação contida no Decreto 43.080/02 – RICMS/MG (art. 66, § 5º, II).

A Autuada, a partir desta recomposição do livro CIAP, efetuou crédito extemporâneo nos meses de outubro e novembro de 2007, para aproveitar o crédito decorrente desta mudança de entendimento da legislação, crédito extemporâneo este que alcançou até o período de setembro de 2007. **Este crédito extemporâneo foi objeto de estorno através do Auto de Infração nº 01.000178849.59** (ver anexo IX).

Como decorrência deste trabalho anterior, **este Auto de Infração** busca regularizar a situação já descrita anteriormente, **abrangendo os mesmos bens/partes e peças objetos do creditamento extemporâneo, tomando como ponto de partida todo creditamento realizado irregularmente a partir do mês de outubro de 2007, que é o período final relativo ao crédito extemporâneo.**

(...)

Diante do exposto e considerando a inobservância pela Consulente/Autuada (DANONE LTDA.) da resposta dada à consulta 069/2003 (anexo VI), através da qual foi questionado o direito de crédito do ICMS nas aquisições de materiais empregados na fabricação de bens para seu Ativo Imobilizado e considerando, ainda, que a resposta dada à consulta reflete a interpretação da DOLT/SUTRI à legislação vigente à época de sua análise e elaboração, **além da lavratura do Auto de Infração nº 01.000178849.59, lavrou-se o presente auto, sequência natural daquele**, para promover a cobrança do ICMS devido e penalidade cabíveis...” (Grifou-se).

Assim, ambos os processos têm como objeto o estorno de créditos relativos a partes e peças adquiridas nos exercícios de 2006 e 2007, utilizadas na fabricação/montagem ou em reparos e manutenções de bens do ativo imobilizado, aumentando a sua vida útil por prazo superior a 01 (um) ano, uma vez que as parcelas apropriadas abrangeram períodos anteriores ao mês da efetiva utilização do bem ou das partes e peças nele empregadas, contrariando a legislação de regência do imposto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, o cerne da acusação fiscal, em ambos os casos, é o fato de a Impugnante ter utilizado créditos de ICMS, vinculados a bens do imobilizado, cujas parcelas foram apropriadas desde a data de aquisição, quando o correto seria a apropriação a partir da data de utilização dos bens no processo produtivo.

A distinção entre os dois processos pode ser resumida e exemplificada da seguinte forma:

### a) PTA nº 01.000178849-59

O crédito extemporâneo lançado pela Impugnante nas DAPIs de outubro e novembro de 2007 refere-se às parcelas de ICMS (1/48 mês) contadas desde a data de aquisição dos bens até o mês de setembro de 2007 (marco final do crédito extemporâneo), pois o restante das parcelas foi apropriado mediante recomposição do livro Controle de Crédito do Ativo Permanente (CIAP).

Portanto, os valores estornados no presente processo (PTA nº 01.000178849-549) referem-se, exclusivamente, aos créditos extemporâneos lançados nas DAPIs, vale dizer, a glosa efetuada restringe-se ao número de parcelas (1/48 por mês) inerentes ao período relativo ao **mês da entrada das mercadorias até o mês de setembro de 2007**, inclusive (nº de meses, desde a entrada, até setembro/07, inclusive), conforme exemplos abaixo:

EXEMPLOS DE ESTORNOS DO PTA Nº. 01.000178849-59											
ATINGE, EXCLUSIVAMENTE, O CRÉDITO EXTEMPORÂNEO LANÇADO EM DAPI - MARCO FINAL DO ESTORNO: SETEMBRO DE 2007											
NF Nº	DATA DA ENTRADA	Nº DE PARCELAS DE 2006	DATA DE UTILIZAÇÃO DO BEM	Nº DE PARCELAS DE 2007 (ATÉ SET/07)	Nº DE PARCELAS EXTEMPORÂNEAS CREDITADAS	ICMS	DIF. DE ALÍQUOTA	TOTAL	1/48 MÊS	VALOR TOTAL DAS PARCELAS	CRÉDITO EXTEMPORÂNEO GLOSADO
252	18/08/06	5	01/11/07	9	14	69,60	34,80	104,40	2,18	30,45	30,45
1116	13/09/06	4	01/11/07	9	13	120,11	60,05	180,16	3,75	48,79	48,79
5474	26/10/06	3	01/11/07	9	12	9.000,00	4.500,00	13.500,00	281,25	3.375,00	3.375,00
17349	07/11/06	2	01/11/07	9	11	42,85	21,43	64,28	1,34	14,73	14,73
17351	09/11/06	2	01/11/07	9	11	648,39	384,00	1.032,39	21,51	236,59	236,59

Nos exemplos acima, a parcela indevida do crédito, referente ao mês de outubro de 2007, não foi estornada no PTA, pois o marco final da glosa foi o mês de setembro de 2007.

### b) PTA nº 01.000182857-22

Como visto acima, o estorno dos créditos extemporâneos teve como marco final o mês de setembro de 2007, ou seja, atingiu somente as parcelas de ICMS apropriadas, contadas desde o mês da entrada do bem até o mês de setembro/07, inclusive.

Assim, as parcelas indevidamente apropriadas, relativas aos bens do imobilizado que entraram em operação até o mês de competência outubro de 2007 foram todas glosadas no PTA supracitado (estorno correspondente ao número de parcelas desde o mês de aquisição até o mês anterior ao da efetiva utilização do bem).

No entanto, alguns bens do imobilizado entraram em operação (utilização no processo produtivo) somente em meses posteriores a outubro de 2007.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em função desse fato, foi lavrado o Auto de Infração nº 01.000182857-22, de natureza complementar, que teve como objetivo estornar as parcelas não glosadas no PTA anterior, contadas a partir de outubro de 2007 até o mês anterior ao da efetiva utilização do bem no processo produtivo.

O quadro abaixo ilustra a glosa complementar efetuada no PTA nº 01.000182857-22:

EXEMPLOS DE ESTORNOS COMPLEMENTARES - PTA Nº. 01.000182857-22								
PARCELAS CONTADAS A PARTIR DE OUTUBRO DE 2007 ATÉ O MÊS ANTERIOR AO DA UTILIZAÇÃO DO BEM								
NF Nº	DATA DA ENTRADA	DATA DA UTILIZAÇÃO	ICMS DESTACADO NA NF	1/48 MÊS	PERÍODO INICIAL DO ESTORNO	PERÍODO FINAL DO ESTORNO	PARCELAS A ESTORNAR	VALOR DO ESTORNO
64691	10/09/07	01/11/07	4.049,57	84,37	out-07	out-07	1	84,37
258056	15/09/07	01/11/07	689,40	14,36	out-07	out-07	1	14,36
64515	17/09/07	01/12/08	1.714,68	35,72	out-07	nov-08	14	500,12
18301	18/09/07	01/04/08	13.406,40	279,30	out-07	mar-08	6	1.675,80
4323	20/09/07	01/06/09	323,71	6,74	out-07	mai-09	20	134,88
65122	28/09/07	01/06/09	354,18	7,38	out-07	mai-09	20	147,58

As parcelas estornadas no PTA nº 01.000182857-22 não foram lançadas em DAPI como créditos extemporâneos, e sim como créditos normais de cada mês, após recomposição do livro CIAP, motivo pelo qual a glosa foi feita em auto de infração distinto.

Feitas essas considerações, passa-se à análise do mérito da presente lide.

### **Do Mérito:**

#### **Do Aproveitamento Indevido de Crédito de ICMS:**

Conforme já relatado, versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido e extemporâneo de créditos de ICMS, nos meses de outubro e novembro de 2007, relativos a partes e peças adquiridas nos exercícios de 2006 e 2007, utilizadas na fabricação/montagem ou em reparos e manutenções de bens do ativo imobilizado, aumentando a sua vida útil por prazo superior a 01 (um) ano, uma vez que as parcelas apropriadas abrangeram períodos anteriores ao mês da efetiva utilização do bem ou das partes e peças nele empregadas, contrariando a legislação de regência do imposto.

Em termos literais, de acordo com o relatório fiscal acostado às fls. 09/12, a acusação fiscal foi narrada da seguinte forma:

“...

#### 5. Trabalho executado:

Estorno de crédito do ICMS lançado extemporaneamente no campo 68 das DAPI's dos meses de outubro e novembro de 2007.

#### 6. Irregularidades apuradas:

O presente trabalho versa sobre a cobrança do ICMS no valor de R\$ ..., sendo que R\$ ... corresponde ao crédito extemporâneo aproveitado indevidamente em

outubro de 2007 e R\$ ... corresponde ao crédito indevido de novembro de 2007.

Constatou-se, através da resposta à intimação DFPC 86/2012 (anexo VIII), que a empresa DANONE LTDA creditou-se extemporaneamente do ICMS nas aquisições de bens e partes e peças a serem utilizados tanto na montagem de equipamentos, quanto na substituição de peças para aumento da vida útil do bem, ocorridas nos exercícios de 2006 e 2007, tendo efetuado a recomposição do livro CIAP, com os lançamentos dos créditos destes bens/partes e peças desde a data da aquisição e efetuado o cálculo do crédito extemporâneo do período compreendido entre a data da aquisição e a data da recomposição do Livro CIAP (outubro e novembro de 2007).

Através da resposta a intimação DFPC nº 118/2012 (anexo VIII) a empresa apresentou as notas fiscais e CTC's relativos à recomposição do Livro CIAP, que correspondem aos créditos extemporâneos lançados nos meses de outubro e novembro de 2007, bem como a alocação dos bens e partes e peças aos equipamentos, **as datas de aquisição e de utilização no processo produtivo**, local e função dos referidos bens.

A diferença existente entre o total de valores lançados nas DAPI's de outubro e novembro de 2007 e os valores ora estornados foi justificada como sendo oriunda de crédito de diferencial de alíquota, de parcela do Ativo Imobilizado e crédito decorrente de nota fiscal complementar de imposto, conforme resposta a intimação DFPC 284/2012.

(...)

As informações quanto a alocação dos bens e partes e peças, bem como sua data de utilização no processo produtivo (relatórios do anexo III) foram apresentadas com os seguintes desdobramentos:

- 1) Aquisições de 2006;
- 2) Aquisições de 2007;
- 3) Aquisições do exterior de 2006 e 2007;
- 4) Serviços de transporte.

Não houve necessidade de elaboração da verificação fiscal analítica, tendo em vista o saldo devedor apresentado no período autuado.

Diante do exposto e considerando a **inobservância pela Consulente (DANONE LTDA) da resposta dada à**

**consulta 069/2003 (anexo VI)**, através da qual foi questionado o direito ao crédito do ICMS nas aquisições de materiais empregados na fabricação de bens para o seu Ativo Imobilizado e considerando, ainda, que a resposta dada à consulta reflete a interpretação da DOLT/SUTRI à legislação tributária vigente à época de sua análise e elaboração, lavrou-se o presente PTA para promover a cobrança do ICMS devido e penalidades cabíveis.

...” (Grifos Originais)

Os valores originalmente estornados, relativos aos créditos extemporâneos lançados no campo 68 das Declarações de Apuração e Informação do ICMS (DAPI), dos meses de outubro e novembro de 2007 (fls. 201/212), estão demonstrados na “Planilha Consolidada Mensal do Crédito Tributário” acostada à fls. 14.

Ressalte-se, porém, que após análise de nova planilha apresentada pela Impugnante (fls. 2.035/2.130), contendo informações mais detalhadas relativas aos créditos extemporaneamente apropriados, o Fisco excluiu parte das exigências fiscais e retificou o crédito tributário, que passou a ser o indicado nos demonstrativos de fls. 1.915/1.918.

As aquisições de bens destinados ao ativo permanente ensejam direito ao crédito de ICMS, desde que atendidas as condições estabelecidas na legislação tributária, especialmente as contidas nos §§ 3º e 5º 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 de 15/12/02 a 30/11/11

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

(...)

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento observará, além do disposto nos §§ 7º a 10 do artigo 70 deste Regulamento, o seguinte:

I - será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento.

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 5º Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo permanente deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

I - ser de propriedade do contribuinte;

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

III - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;

(...)

§ 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 (Grifou-se).

Via de regra, os bens de produção (ativo imobilizado) são utilizados nas atividades operacionais de contribuinte do ICMS no mesmo mês em que ocorre a sua entrada no estabelecimento, sendo, pois, natural a disposição contida no art. 66, § 3º, I do RICMS/02, idêntica à estabelecida no art. 20, § 5º, I da Lei Complementar nº 87/96, que prevê a concessão de créditos do imposto, à razão de 1/48 mês (um quarenta e oito avos por mês), a partir do mês em que ocorrer a referida entrada.

Em outras palavras, o que está previsto no art. 66 do RICMS/02, bem como no art. 20 da LC nº 87/96, é a concessão de créditos do ICMS, à razão de um quarenta e oito avos mensais, na proporção das saídas tributadas, em relação ao bem adquirido para integrar o ativo permanente de uma empresa, utilizado na consecução de sua atividade fabril, a partir do mês em que ocorrer a sua entrada no estabelecimento.

Porém, existem situações que caracterizam exceções a essa regra, nas quais a imobilização do bem ocorre posteriormente à sua entrada, como é o caso da fabricação de um equipamento no qual, durante a sua “construção”, são empregadas partes e peças.

É exatamente esse o caso dos autos, pois a questão ora em análise não se refere a uma aquisição de um bem de produção, para ser utilizado na atividade operacional de contribuinte, no mesmo mês de entrada do bem, e sim de aquisição de partes e peças para ser utilizadas na fabricação/montagem ou em reparos e manutenções de bens do ativo imobilizado, aumentando a sua vida útil por prazo superior a 01 (um) ano.

Em situações da espécie, os créditos do ICMS somente podem ser apropriados após o início de utilização do equipamento nas atividades operacionais do contribuinte (já contabilizado como ativo imobilizado). Tal conclusão decorre das disposições contidas no inciso II do § 5º e no inciso I do § 6º do art. 66 do RICMS/02, acima transcrito.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esse é o entendimento da SEF/MG, firmado através da solução dada à Consulta de Contribuinte nº 069/03, formulada pela própria Impugnante, cuja íntegra está abaixo reproduzida:

Consulta de Contribuinte nº 069/2003

(MG de 27/05/2003)

PTA Nº: 16.000082884-09

CONSULENTE: Danone Ltda.

ORIGEM: Poços de Caldas - MG

Ementa:

“CRÉDITO DE ICMS - ATIVO PERMANENTE - BEM FABRICADO NO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE - Admite-se a apropriação de crédito de ICMS referente à aquisição de partes e peças para construção de máquinas e equipamentos destinados ao Ativo Imobilizado, desde que após a construção e o início da efetiva utilização do ativo, atendidos ainda, os requisitos constantes do § 5º, artigo 66, Parte Geral do RICMS/02, e as disposições da Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98.”

Exposição:

“A Consulente, devidamente qualificada nos autos, tem como objeto social a exploração da indústria e do comércio de leite, derivados de leite, biscoitos, águas minerais e produtos alimentícios em geral.

Informa que para a consecução de seu objeto social dentro dos padrões mundiais impostos pelo ‘Grupo’, bem como para atender as normas brasileiras emanadas do Ministério da Saúde e de outros órgãos de vigilância sanitária, vê-se obrigada a desenvolver o seu próprio ativo imobilizado. Dessa forma, adquire todos os componentes necessários à confecção de máquinas e equipamentos, conforme projetos elaborados por seu departamento de engenharia.

Anexa aos autos planilhas contendo a descrição dos produtos adquiridos para a fabricação de bens para o ativo imobilizado e formula a seguinte”

Consulta:

“Poderá a Consulente apropriar o crédito de ICMS relativo às aquisições de material empregado na fabricação de bens para o seu ativo imobilizado?”

Caso afirmativo, poderá efetuar o lançamento extemporâneo desses créditos observando-se o prazo decadencial?

Como tais créditos serão lançados e controlados no Livro CIAP?

Como esses créditos serão lançados nos livros Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS?”

Resposta:

“A questão do direito ao crédito do ICMS relativo às aquisições de mercadorias para o ativo permanente está tratada na Lei Complementar n.º 87/96, a qual autorizou a utilização integral dos mesmos a partir de 1º.11.1996 (artigo 33, inciso III).

Por seu turno, o RICMS/02 disciplina o aproveitamento de crédito referente às aquisições de partes e peças de máquinas e equipamentos no artigo 66, Parte Geral, especialmente no seu § 5º, que contém os elementos de caracterização do bem destinado ao ativo permanente.

No caso em comento, em que a Consulente adquiriu as partes e peças para fabricação/montagem de equipamentos, **não se pode cogitar, durante o processo de fabricação/montagem, da existência de bens que estejam aptos a serem utilizados em suas atividades operacionais, como requer o inciso I do referido § 5º.**

Todavia, **após a construção/montagem e o início de utilização desses equipamentos, admite-se a apropriação do crédito de ICMS** referente à aquisição das partes e peças, desde que os equipamentos atendam aos requisitos do supracitado § 5º e às condições dispostas na Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98.

Cabe lembrar à Consulente que o procedimento a ser adotado quanto ao crédito relativo às operações de aquisição de bens do ativo permanente foi alterado em virtude da edição da LC n.º 102/2000.

Até 31/07/2000, o imposto incidente na operação era integral e imediatamente lançado como crédito no período correspondente à entrada do bem no estabelecimento, ficando sujeito a estornos posteriores no caso de operações e prestações subsequentes isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida, bem como na hipótese de alienação do bem antes de decorridos 5 anos de sua entrada no estabelecimento.

Atualmente, com as modificações da LC n.º 102/2000, a lógica é outra: o creditamento não mais ocorre de forma integral e imediata, mas sim parceladamente, à razão de 1/48 ao mês, sendo vedado (trata-se de

vedação e não mais de estorno), a cada período, o abatimento da parcela proporcional à realização de operações e prestações isentas, não tributadas e com base de cálculo reduzida.

Sim, após a constatação do cabimento do crédito, a Consulente poderá realizar o seu lançamento extemporâneo, respeitado o prazo decadencial.

Os créditos de ICMS relativos à aquisição de bens para o ativo permanente deverão ser transcritos no Livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP, observando-se as disposições constantes do Título V, Capítulo VIII, Parte 1 do Anexo V do RICMS/02, especialmente aquelas contidas no artigo 206, que disciplinam a forma de escrituração.

A escrituração do documento fiscal relativo à entrada de bem destinado ao ativo permanente e do crédito do imposto correspondente está disciplinada nos incisos I a III, Parágrafo único, artigo 168, Parte 1, Anexo V do RICMS/02.

No que se refere à escrituração do Livro Registro de Apuração do ICMS, a Consulente deverá observar o disposto nos artigos 202 e 203, Parte 1 do retrocitado Anexo V.” (grifou-se)

Esse mesmo entendimento já havia sido exposto através da resposta à Consulta de Contribuinte nº 038/03, publicada no Diário Oficial deste Estado em 15/03/03, *verbis*:

Consulta de Contribuinte nº 038/03

(MG de 15/03/03)

Ementa:

“CRÉDITO DE ICMS - ATIVO IMOBILIZADO - PARTES E PEÇAS - Admite-se a apropriação de crédito de ICMS referente à aquisição de partes e peças para a construção de máquinas e equipamentos destinados ao Ativo Imobilizado, desde que após a construção e o início da efetiva utilização do ativo, atendidos, ainda, os requisitos constantes do § 5º, artigo 66, Parte Geral do RICMS/02, e as disposições da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.”

Exposição:

“O contribuinte informa que explora a atividade econômica de industrialização de móveis em geral, comercializa seus produtos para todo o território nacional e salienta que está adquirindo, para expandir seu parque industrial, equipamentos de última geração e modernizando suas instalações já existentes.

Explicita que, dentre as inovações promovidas pela empresa em seu processo produtivo, se destaca a construção de um transportador automático, cujo objetivo é levar os armários de aço (produto acabado) de uma extremidade da fábrica até o local de embarque dos mesmos e que esse transporte era efetuado, anteriormente, de forma manual.

Ressalta que ainda não aproveitou os créditos de ICMS destacados nas notas fiscais de aquisição do material empregado na confecção do transportador, tais como a base e estruturas de chapas de aço empregadas diretamente no equipamento e que, com o término do projeto, pretende aproveitá-los.”

Consulta:

“Isso posto, consulta se poderá apropriar o crédito de ICMS relativo às aquisições de material empregado na construção deste equipamento transportador, com fulcro no inciso II, art. 66 do RICMS/2002.”

Resposta:

“O direito ao aproveitamento de crédito de partes e peças de máquinas e equipamentos rege-se nos termos das disposições contidas no art. 66, Parte Geral do RICMS/2002, observando-se, especialmente, o § 5º desse artigo, que contém os requisitos de caracterização do bem destinado ao ativo permanente.

Na hipótese em comento, em que o contribuinte adquiriu chapas de aço para construção de um equipamento transportador de seus produtos acabados, não se pode cogitar, durante a construção do mencionado equipamento, de um bem que esteja apto a ser utilizado em suas atividades operacionais, como requer o inciso I do referido § 5º.

Todavia, após a construção e o início de utilização desse equipamento transportador, é possível a apropriação do crédito de ICMS referente à aquisição dessas partes e peças, desde que o equipamento transportador construído atenda aos requisitos do supracitado § 5º e às condições dispostas na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.” (Grifou-se).

Apesar de ter sido implementada em data posterior à da ocorrência dos fatos aqui discutidos, a norma estabelecida no § 14º do art. 66 do RICMS/02 c/c § 12º do mesmo artigo, confirmam a interpretação do legislador mineiro de que o valor do ICMS do componente de bem do ativo imobilizado, fabricado no próprio estabelecimento do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuinte, somente é passível de apropriação no momento em que a fabricação do bem estiver concluída e ele estiver pronto para ser utilizado.

Efeitos a partir de 1º/12/11 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 45.776, de 21/11/11.

Art.66 (...)

§ 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;

(...)

§ 14. O valor do ICMS do componente de bem do ativo imobilizado fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte somente será passível de apropriação no momento em que a fabricação do bem estiver concluída e ele estiver pronto para ser utilizado.

§ 15. Para os efeitos do disposto no § 14, considera-se componente a mercadoria utilizada na fabricação de bem do ativo imobilizado no próprio estabelecimento do contribuinte.

A conclusão é a mesma em relação às partes e peças utilizadas na manutenção/repares de bens do imobilizado, aumentando sua vida útil por período superior a 01 (um ano), pois estas devem ser imobilizadas a partir do momento de sua incorporação ao bem principal.

É o que se depreende do art. 346, §§ 1º e 2º do Regulamento do Imposto de Renda, pois, de acordo com o referido dispositivo legal, “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”.

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 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48).

§ 1ª 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 (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único).

§ 2ª Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

Assim, nas aquisições de partes e peças destinadas à incorporação ao Ativo Imobilizado do contribuinte, não poderá ser efetuado crédito fiscal do ICMS na fase pré-operacional deste bem. Desta forma, o crédito somente poderá ser admitido no período de apuração em que o bem produzido for colocado em funcionamento.

Verifica-se, pois, que são insubsistentes as alegações da Impugnante de que seu procedimento estaria respaldado no art. 20, § 5º, I da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 66, § 3º, I do RICMS/02 (*apropriação dos créditos a partir do mês da entrada do bem no estabelecimento*), pois, como já afirmado, a questão ora em análise não se refere a uma aquisição de um bem de produção, para ser utilizado na atividade operacional de contribuinte, no mesmo mês de sua entrada no estabelecimento, e sim, de aquisição de partes e peças, utilizadas na fabricação/montagem de bens do imobilizado, hipótese em que o crédito se torna admissível somente a partir do mês em que ocorrer a efetiva utilização do bem na atividade operacional do contribuinte.

De acordo com a Impugnante, mesmo que se assumisse como correto o entendimento invocado pelo Fisco, grande parte dos valores autuados não poderia ser dela exigida.

Nesse sentido, salienta que a maior parte dos bens entrou em atividade até setembro de 2008 e que, *“no que tange a esses bens, mesmo que o aproveitamento dos créditos tivesse se iniciado na data de utilização, as 48 parcelas previstas na legislação já teriam sido apropriadas até a data da lavratura da autuação fiscal ora combatida, ocorrida apenas em setembro de 2012”*.

Salienta, ainda, que *“no tocante aos outros bens que passaram a ser utilizados após setembro de 2008 e que, de acordo com o entendimento da Fiscalização, somente autorizariam o aproveitamento de créditos a partir desse momento, também já teriam sido apropriadas a maior parte das parcelas mensais”*.

Lançando mão de quadro demonstrativo dos valores de ICMS por ela recolhidos no período de outubro de 2007 a agosto de 2010, a Impugnante alega que seu procedimento *“não fez com que houvesse saldo credor de ICMS após o aproveitamento extemporâneo dos créditos”*, não caracterizando qualquer artifício para o não recolhimento do imposto.

Enfatiza que *“caso os créditos fossem aproveitados a partir do início da utilização dos bens, os recolhimentos teriam valores mais elevados nos primeiros meses e mais reduzidos nos últimos. Em outras palavras, o reconhecimento antecipado dos créditos implica a redução também antecipada dos valores a recolher a título de ICMS. Por outro lado, os recolhimentos nos últimos meses foram mais elevados em razão do critério adotado pela Impugnante”*.

A seu ver, *“o que houve foi o mero diferimento do recolhimento do ICMS, que foi, inquestionavelmente, pago”*.

Após apresentar quadros ilustrativos acerca de seu argumento, a Impugnante afirma que, ainda que se adotasse o entendimento do Fisco, não se poderia, em hipótese alguma, dela exigir “*quaisquer valores a título de ICMS, uma vez que, conforme suficientemente demonstrado, seu ‘modus operandi’ não implicou falta de recolhimento do imposto*”.

No seu entender, como o questionamento do Fisco está vinculado apenas ao momento da apropriação dos créditos e não quanto à sua legitimidade propriamente dita, “*o máximo que se poderia exigir seriam os juros incidentes do momento em que os créditos foram apropriados e o momento de efetiva utilização dos bens*”.

Observe-se que, apesar de suas alegações, a própria Impugnante reconhece que houve recolhimento a menor do imposto no período compreendido entre o mês de entrada dos respectivos bens e aquele em que se deu a sua efetiva utilização.

É bem verdade que os mesmos créditos estornados poderiam ter sido apropriados em períodos posteriores àqueles em que foram glosados, que reduziria o valor do ICMS por ela recolhido em relação a esses períodos (períodos futuros, em relação aos glosados). Porém, tal fato não tem o condão ilidir o feito fiscal, pois, de acordo com o art. 136 do CTN “*a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato*”.

Em seu livro Curso de Direito Tributário, 28ª edição (fls. 189/190), Hugo de Brito Machado assim se leciona:

“o art. 136, do CTN não estabelece a responsabilidade objetiva em matéria de penalidades tributárias, mas a responsabilidade por culpa presumida. A diferença é simples. Na responsabilidade objetiva não se pode questionar a respeito da intenção do agente. Já na responsabilidade por culpa presumida tem-se que a responsabilidade independe da intenção apenas no sentido de que não há necessidade de se demonstrar a presença de dolo ou culpa, mas o interessado pode excluir a responsabilidade fazendo a prova de que, além de não ter tido a intenção de infringir a norma, teve a intenção de obedecer a ela, o que não lhe foi possível fazer por causas superiores à sua vontade.”

No caso presente, não há nada que permita a conclusão de que o descumprimento da obrigação acessória tenha ocorrido por “*causas superiores*” à vontade da Impugnante, muito pelo contrário, pois é notório que a empresa autuada, ao ignorar a interpretação da SEF/MG sobre a matéria, expressada pela da solução dada à consulta por ela própria formulada (Consulta de Contribuinte nº 069/03), assumiu inteiro risco e acabou sendo autuada exatamente por descumprir legislação tributária específica, objeto da referida consulta.

Assim, a Impugnante deve responder não só pelo tributo devido como também pela penalidade que lhe foi imputada, de natureza punitiva, em função do descumprimento da obrigação acessória.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Corretas, portanto, as exigências fiscais remanescentes (retificação do crédito às fls. 1.915/1.918), constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da respectiva multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento), em virtude de dupla reincidência:

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.

A título de complementação, segue abaixo parte da manifestação fiscal, que refuta com muita propriedade essas e outras alegações da Autuada contrárias ao feito fiscal:

“... Como é sabido, o princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no artigo 155, parágrafo 2º, consubstancia-se na compensação do ‘que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores’, impedindo assim o efeito cascata dos tributos. Porém, diversamente do que acontece com outros impostos, essa proibição do efeito cascata em relação ao ICMS deve ser regulamentada por lei complementar, conforme se vê da própria Constituição Federal.

A Lei Complementar 87, de setembro de 1996, disciplina o regime de compensação do ICMS, estabelecendo normas gerais que vieram a substituir os convênios estaduais, especificamente o Convênio 66/88, que vedava totalmente o crédito relativo à entrada de bens destinados ao ativo imobilizado. O artigo 20 da referida lei conferiu ao contribuinte o direito de crédito de ICMS recolhido quando pago em razão de aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado e, através de seu artigo 23, estabeleceu que o direito ao crédito para efeito de compensação com o débito do imposto está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e **nas condições estabelecidas na legislação.**

A Lei Estadual, através de seu artigo 30, e o RICMS/MG (Dec. 43.080/02), através do seu artigo 69, em nada conflitam com o princípio da não cumulatividade, ao estipularem condições para utilização dos créditos, ao contrário do que quer fazer crer a Impugnante ao afirmar que a Lei Complementar é taxativa ao permitir a apropriação da primeira



parcela dos créditos do Ativo Imobilizado a partir da entrada do bem no estabelecimento, quer sejam partes e peças para montagem de equipamentos, quer sejam partes e peças para substituição. A vinculação do crédito às condições estabelecidas na legislação é, portanto, exigida pela própria lei complementar.

A imobilização de bens destinados ao Ativo Imobilizado, **em regra**, dá-se por ocasião da sua entrada no estabelecimento, devendo a primeira fração de 1/48 do crédito de ICMS ser apropriada no mês correspondente. Porém, esta é a previsão para o caso de equipamentos que são utilizados no processo produtivo do estabelecimento imediatamente após sua aquisição.

Já no caso em tela, em que a Impugnante adquiriu partes e peças para empregar na montagem de seus equipamentos, os créditos só poderiam ser apropriados após a conclusão da montagem e o início de utilização dos equipamentos.

Isto porque na entrada física das partes e peças, normalmente classificadas como material de uso e consumo, que não dão direito à apropriação de crédito, havia apenas a intenção de montar um equipamento com a utilização das mesmas. Como pode a Impugnante querer apropriar-se de crédito por equipamentos que ainda não existem?

Sabe-se também que o crédito de ativo imobilizado somente é possível na medida em que da sua utilização resultar produtos tributáveis, nos termos do princípio da não cumulatividade. As partes e peças adquiridas pela Impugnante, no momento de suas entradas físicas, não tinham o condão de gerar produtos tributáveis, o que ocorreu somente após o término da montagem e início de produção resultante da utilização das mesmas. Se o equipamento não estava montado na data das entradas físicas, como poderiam as suas partes e peças produzir algo tributado?

(...)

Não houve equívoco da Fiscalização quanto à interpretação do inciso II do parágrafo 5º do artigo 66, que restringe o crédito do ICMS à utilização dos bens nas atividades operacionais do estabelecimento, pelo contrário, não se pode admitir partes e peças (parafusos, porcas, arruelas, eletrodos, abraçadeiras, válvulas...) utilizados nas atividades operacionais do contribuinte. A situação de montagem de equipamentos é excepcional e sua imobilização e consequente utilização no processo produtivo só é cabível após a montagem desses equipamentos, e seu

crédito permitido desde que atendam os demais requisitos do artigo 66 do RICMS/02 e às condições dispostas na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

Ora, se a Constituição da República diz que o regime de compensação do ICMS será disciplinado por lei complementar, cujo texto determina que as regras condicionais à apropriação do crédito deverão estar previstas na legislação, a norma infraconstitucional deveria ter sido observada pela Impugnante.

Assim, direito ao crédito não é irrestrito, devendo o mesmo ser condicionado ao cumprimento estrito da legislação aplicável, contrariando frontalmente a tese jurídica e a prática fiscal adotadas pela Impugnante.

(...)

## II – DOS EFEITOS DA CONSULTA nº 069/2003, REALIZADA PELA IMPUGNANTE:

Ao elaborar a Consulta 069/2003, a Impugnante formulou os seguintes questionamentos:

(...)

A resposta da referida consulta determina explicitamente o direito ao crédito do ICMS vinculado às aquisições das partes e peças utilizadas na montagem de equipamento, apropriados a partir da conclusão de sua montagem e início de operação.

Há que se destacar que a Consulta n.º 069/2003 foi benéfica à Impugnante, visto que antes de tomar ciência da resposta para a sua consulta, a mesma não se apropriava do ICMS referente às aquisições de partes e peças destinados à montagem de seus equipamentos, mesmo após a conclusão da montagem e da utilização em seu processo produtivo.

É fato que desde a resposta à consulta (2003) até setembro de 2007, a Impugnante cumpriu fielmente o estabelecido na referida consulta, isto é, apropriou-se do ICMS vinculado às aquisições das partes e peças somente após a conclusão da montagem do equipamento e de seu início de entrada em operação.

Entretanto, a partir de outubro de 2007 a Impugnante passou a creditar-se do ICMS referente às aquisições de partes e peças no momento da entrada física dessas em seu estabelecimento, desconsiderando unilateralmente a determinação constante na Consulta n.º 069/2003 de que o termo inicial para a apropriação do crédito de ICMS deveria ser após a conclusão da montagem do equipamento e o início de sua utilização no processo produtivo.

A consulta fiscal formulada garantiu uma segurança jurídica à Impugnante ao proporcionar o conhecimento da interpretação oficial e autorizada sobre a incidência de uma norma tributária, permitindo, portanto, planejar sua vida fiscal, prevenir conflitos e evitar a aplicação de penalidades. Em nenhum momento a Impugnante demonstrou seu inconformismo com a resposta dada à consulta, e nem poderia, já que a mesma lhe foi extremamente favorável.

III - DA ANTECIPAÇÃO OCORRIDA NO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS:

Enganada está a Impugnante quando alega que a utilização dos créditos dos bens/partes e peças, antes do emprego no processo produtivo dos equipamentos montados e/ou substituição de partes e peças, poderia ser tratado como uma antecipação, já que não acarretou falta de recolhimento de imposto e nem saldo credor.

Neste momento é necessário esclarecer que a Impugnante na condição de contribuinte do ICMS não pode observar ou deixar de observar a legislação tributária na medida de sua conveniência, mas ao contrário, é sua obrigação cumpri-la, nos termos do inciso XVII do art. 96 do RICMS/02.

(...)

Assim, no caso em concreto, o procedimento fiscal pertinente é o de proceder o estorno do crédito indevido e constituir o crédito tributário resultante, composto por ICMS recolhido a menor e demais acréscimos legais.

Diferentemente dos procedimentos adotados pelo Fisco na elaboração do presente PTA, a pretensão da Impugnante em recolher única e exclusivamente os juros moratórios não encontra previsão na legislação tributária mineira...”

**Da Dupla Reincidência**

Conforme salientado acima, além do ICMS e da respectiva multa de revalidação, o Fisco exige a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 50% (cinquenta por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da mesma lei, face à constatação de reincidência, majoração que foi alterada para o percentual de 100% (cem por cento), quando da retificação do crédito tributário (fls. 1.915/1.917):

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes.

De acordo com as telas do SICAF acostadas às fls. 1.369/1.372 e 2.132/2.133, a caracterização da dupla reincidência pode ser assim demonstrada:

- 1) PTA nº 01.000147023-53 (fls. 1.369/1.372):
  - Data do pagamento: 05/04/05;
  - Penalidade aplicada: Art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75.
- 2) PTA nº 01.000151394-31 (fls. 2.132/2.133):
  - Data da decisão irrecorrível na esfera administrativa: 07/09/06 (Acórdão nº 17.034/06/2ª – fls. 2.134/2.137);
  - Penalidade aplicada e aprovada pelo CC/MG: Art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75;
- 3) Período objeto da presente autuação: 01/10/07 a 30/11/07;
  - Penalidade aplicada: art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75.
- 4) Conclusão:
  - Dupla reincidência em todo o período fiscalizado.

Observe-se que o legislador mineiro, para fins meramente fiscais, adotou como critério de reincidência o da penalidade aplicável ao caso concreto e não, o tipo de infração cometida ou da identidade entre as infrações como defende a Impugnante, ou seja, ainda que tenham naturezas diferentes, se as infrações estiverem sujeitas à mesma penalidade, como é o caso presente, estará caracterizada a reincidência.

Assim, corretamente agiu o Fisco ao majorar a multa isolada exigida em 100% (cem por cento), uma vez caracterizada a dupla reincidência da Impugnante, nos termos estabelecidos no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

Equivoca-se o Impugnante quando afirma que houve revisão do lançamento em desconhecimento com os regramentos legais tocantes à matéria, pois a majoração em questão está respaldada no art. 149, inciso VIII do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

(...)

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior.

**Da Arguição de Majoração da MI a 100% após o Prazo Decadencial:**

A Defendente argumenta, ainda, que houve ofensa ao art. 173, I do CTN, pois teria sido cientificada sobre a alteração da majoração da multa isolada para o percentual de 100% (cem por cento) somente em 15/03/13 (fls. 2.168), data em que já estaria decaído o direito de a Fazenda Pública revisar o lançamento, uma vez que os fatos geradores autuados referem-se ao período de outubro e novembro de 2007.

Porém, após os esclarecimentos abaixo, restará claro que o Sujeito Passivo foi regularmente cientificado em 10/12/12, conforme informação prestada pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (fls. 2.142).

Nesse sentido, cabe destacar que na parte final da impugnação originalmente apresentada (fls. 1.580/1.597), foi solicitado que as publicações relativas ao presente feito fossem realizadas exclusivamente em nome do Dr. Stanley Martins Frasão, inscrito na OAB/MG sob o nº 46.512.

Ocorre, entretanto, que na procuração acostada à fls. 1.609 (frente e verso), não constava o endereço do referido procurador (Dr. Stanley).

Porém, no cabeçalho da primeira página da impugnação (fls. 1.580), constava que a defesa havia sido apresentada pelo escritório “*Lacaz Martins, Pereira Neto, Gurevich & Schoueri Advogados*”, com sede na Rua Padre João Manoel, 923, 8º andar, na Cidade de São Paulo (SP).

No mesmo cabeçalho constava, ainda, que a Dra. Luciana Angeiras Ferreira, dentre outros advogados, signatária da impugnação, regularmente nomeada mediante procuração de fls. 1.609, era integrante do escritório supramencionado.

Em função desses fatos, o Ofício nº 00256/12 (fls. 2.139), referente ao “Termo de Rerratificação” foi encaminhado, por AR, em nome do Dr. Stanley Martins Frasão, no endereço do citado escritório (Rua Padre João Manoel, 923, 8º andar, na cidade de São Paulo - SP), cuja entrega foi realizada pelos Correios em 10/12/12, contra recibo firmado por “Erizaldo Almeida”.

Comparecendo tempestivamente aos autos (fls. 2.145), um dos procuradores da empresa autuada, Dr. Ruy Jorge Fraya, requereu a juntada do contrato social da empresa, bem como da nova procuração acostada à fls. 2.149, onde foi informado o endereço do Escritório Homero Costa Advogados, do qual participava o Dr. Stanley Martins Frasão.

Somente após isso e, ainda assim, com a colaboração do setor competente do CC/MG (fls. 2.166) é que foi possível intimar o “Dr. Stanley”, em 15/03/13, no

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

endereço citado à fls. 2.168 (Rua. Manoel Couto, 105 – Cidade Jardim – Belo Horizonte – MG).

Portanto, a intimação feita em 10/12/12 ao Dr. Stanley Martins Frasão quanto à majoração da MI, deve ser considerada plenamente eficaz para afastar a arguição de decadência, pois a referida intimação foi feita no único endereço que o Fisco tinha à sua disposição, ou seja, até a data da referida intimação os representantes legais da empresa autuada e seus procuradores não haviam informado o endereço do Dr. Stanley Martins Frasão, fato que impossibilitou a remessa do “Termo de Rerratificação” para o endereço supracitado (Rua. Manoel Couto, 105 – Cidade Jardim – Belo Horizonte – MG).

Segue abaixo a manifestação do Fisco acerca da matéria:

“1.2- Da decadência da majoração da multa isolada em função da notificação da rerratificação do crédito tributário ter ocorrido somente em 15 de março de 2013:

A alegação da Impugnante se baseia no fato de que a comunicação realizada em 07 de dezembro de 2012 (fls. 2139), através do Ofício 256/12 foi ineficaz, uma vez não atendeu ao pedido contido ao final da Impugnação (fls. 1597) de que as publicações relativas ao presente fossem realizadas exclusivamente em nome do Dr. Stanley Martins Frasão, inscrito na OAB/MG 46.512. Para tanto, demonstraremos abaixo uma linha do tempo dos fatos ocorridos/atos realizados:

Em 20 de novembro de 2012 foi realizada a rerratificação;

Em 23 de novembro de 2012 o auto de infração foi encaminhado à Administração Fazendária para comunicação ao sujeito passivo, no caso, a Impugnante e abertura de prazos;

Em 07 de dezembro de 2012, a Administração Fazendária de Poços de Caldas expediu o Ofício nº 00256/2012 para ciência ao sujeito passivo/Autuada/Impugnante da reformulação do crédito tributário, através de seu Procurador STANLEY MARTINS FRASÃO, com endereço na Rua Padre João Manoel, 923, 8º andar, Jardim Paulista, São Paulo;

Em 09 de janeiro de 2013 a Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos confirmou a entrega, na data de 10/12/2012, do Ofício nº 00256/2012 na rua Padre João Manuel 923, cujo recibo foi firmado por Erizaldo Almeida.

Por ocasião da Impugnação, foram apresentados os seguintes documentos:

. Contrato Social da impugnante (fls. 1598 a 1608);

. Procuração firmada através de instrumento público (fls. 1610);

. Procuração firmada por instrumento particular (fls. 1609).

Esta última, assinada pelos procuradores Sueli Sevilha e Milad Mirkhan, representantes legais da empresa DANONE LTDA/Impugnante, nomeou diversos procuradores para atuarem profissionalmente, em conjunto ou separadamente, independentemente da ordem de nomeação, para representar a empresa DANONE LTDA. perante qualquer órgão da administração, Juízo, Instância ou Tribunal, permitindo o uso de todos os recursos legais e processuais necessários, vedando o substabelecimento e conferindo-lhes, ainda, os poderes para receber citação, desistir, renunciar ao direito em que se funda a ação, interpor qualquer ato necessário ao bom e fiel cumprimento do presente mandato, para o fim especial de atuar nos autos do processo administrativo nº 01.000178849.59 (presente auto de infração).

A procuração firmada por instrumento particular não qualificou integralmente todos os procuradores, estando ausentes os requisitos “domicílio ou residência, o que fez com que a Administração Fazendária de Poços de Caldas utilizasse o endereço constante no cabeçalho da impugnação, que é o endereço do escritório LACAZ MARTINS, PEREIRA NETO, GUREVICH & SCHOURI Advogados, ao qual pertence a advogada LUCIANA ANGEIRAS FERREIRA, uma dos procuradoras nomeadas pela Impugnante, cuja assinatura consta na Impugnação. Também através do cabeçalho é possível identificar que vários dos advogados nomeados pela Impugnante estão domiciliados no endereço do escritório LACAZ MARTINS, PEREIRA NETO, GUREVICH & SCHOURI.

A outra assinatura que deveria constar da Impugnação é a do Dr. Stanley Martins Frasão, porém, no espaço reservado para sua assinatura está uma assinatura não identificada e a indicação que esta foi por procuração outorgada pelo Dr. Stanley Martins Frasão, porém, não consta dos autos qualquer procuração do Dr. Stanley Martins Frasão, ressaltando que procuração firmada pela Impugnante vedou o substabelecimento.

A comunicação da rerratificação e da abertura de prazo foi plenamente eficaz, pois foi direcionada ao Dr. Stanley Martins Frasão, no endereço do escritório (Rua Padre João Manoel, 923, 8º andar – Jardim Paulista –

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

São Paulo), onde, repetindo o que já foi exposto e está comprovado, estão domiciliados vários dos advogados nomeados pela Impugnante na procuração de fls. 1609.

Diante dos fatos elencados acima em ordem cronológica, comprova-se plenamente que a Impugnante foi notificada da existência da rerratificação do crédito tributário antes de 01/01/2013. Assim não se justifica a alegada decadência relativa à majoração da multa isolada, como também não se vislumbra qualquer cerceamento do direito de defesa.”

Rejeita-se, portanto, a arguição da Impugnante, de que a alteração da majoração da multa isolada para 100% (cem por cento) havia sido efetuada pelo Fisco após o prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN.

### **Da autorização para a Autuada se apropriar na sua escrita fiscal dos créditos glosados que já tenham sido alcançados pela decadência até a publicação deste acórdão:**

Como já relatado, o questionamento do Fisco está vinculado apenas ao momento da apropriação dos créditos e não, quanto à sua legitimidade propriamente dita. Ou seja, os créditos foram glosados, uma vez que apropriados no mês da aquisição das partes e peças, e não a partir do mês em que o bem do imobilizado foi efetivamente utilizado nas atividades operacionais da Impugnante.

Ocorre, entretanto, que tal procedimento implica em perda do direito ao creditamento, em relação aos créditos vinculados aos bens do imobilizado, cuja data de utilização tenha ocorrido há mais de 05 (cinco) anos, em relação ao exercício em curso.

Cabe destacar que, no caso dos autos, há uma transferência do marco inicial para contagem do prazo decadencial para o mês que em ocorreu a utilização do bem imobilizado, ou seja, os 05 (cinco) anos devem ser contados a partir do mês em que ocorreu a referida utilização:

EXEMPLOS DE ESTORNOS DO PTA Nº. 01.000178849-59											
ATINGE, EXCLUSIVAMENTE, O CRÉDITO EXTEMPORÂNEO LANÇADO EM DAPI - MARCO FINAL DO ESTORNO: SETEMBRO DE 2007											
NF Nº	DATA DA ENTRADA	Nº DE PARCELAS DE 2006	DATA DE UTILIZAÇÃO DO BEM	Nº DE PARCELAS DE 2007 (ATÉ SET/07)	Nº DE PARCELAS EXTEMPORÂNEAS CREDITADAS	ICMS	DIF. DE ALÍQUOTA	TOTAL	1/48 MÊS	VALOR TOTAL DAS PARCELAS	CRÉDITO EXTEMPORÂNEO GLOSADO
252	18/08/06	5	01/11/07	9	14	69,60	34,80	104,40	2,18	30,45	30,45
1116	13/09/06	4	01/11/07	9	13	120,11	60,05	180,16	3,75	48,79	48,79
5474	26/10/06	3	01/11/07	9	12	9.000,00	4.500,00	13.500,00	281,25	3.375,00	3.375,00
17349	07/11/06	2	01/11/07	9	11	42,85	21,43	64,28	1,34	14,73	14,73
17351	09/11/06	2	01/11/07	9	11	648,39	384,00	1.032,39	21,51	236,59	236,59

Nos exemplos acima, a parcela indevida do crédito, referente ao mês de outubro de 2007, não foi estornada no PTA, pois o marco final da glosa foi o mês de setembro de 2007.



No caso dos exemplos acima, em que a utilização dos bens ocorreu em 01/11/07, a apropriação das 48 (quarenta e oito parcelas) mensais teria início em novembro de 2007 e se estenderia até outubro de 2011. Se as parcelas não fossem apropriadas mensalmente, os mesmos créditos poderiam ser apropriados, em uma única parcela, de forma extemporânea, até 01/11/12 (cinco anos data da utilização).

Em ambas as hipóteses, já estaria decaído o direito da Impugnante, não obstante a legitimidade de seus créditos, pois, repita-se, no presente processo não se discute a legitimidade dos créditos propriamente dita, mas apenas a questão do marco inicial para a sua apropriação.

Já para os bens que foram utilizados a partir de junho de 2009, por exemplo, as 48 (quarenta e oito) parcelas seriam apropriadas até maio de 2013, mas como o julgamento do PTA ocorreu em julho de 2013, já estaria expirado o prazo quadrienal.

Porém, considerando o prazo decadencial, as parcelas poderiam ser creditadas extemporaneamente até junho de 2014 (cinco anos a partir da data da utilização - prazo ainda não expirado).

Diante disso, concede-se à Autuada o direito de lançar as parcelas dos créditos glosados em sua escrita fiscal/DAPI, observadas as exclusões já efetuadas pelo Fisco, que na data da publicação deste acórdão já estejam atingidos pela decadência (quinquenal).

Se, na data da publicação deste acórdão, existir alguma parcela estornada ainda não atingida pela decadência, o crédito deve ser apropriado na forma regulamentar, à razão de um quarenta e oito avos mensais, a partir do mês da publicação do acórdão.

Assim, não obstante a correção do feito fiscal, nos termos da legislação vigente, concede-se à Impugnante o direito de se apropriar os mesmos créditos glosados nesta peça fiscal, observada as exclusões já feitas pelo Fisco, para que se evite dupla penalização, que seria caracterizada pela perda de créditos legítimos, ainda que apropriados de forma indevida.

### **Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada e Multa de Revalidação**

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada, 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 diferentes.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 refere-se ao descumprimento de obrigação acessória, por apropriação indevida de créditos do imposto, ao passo que a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, pela falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

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

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

(...)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como 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:**

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

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

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

Diante do exposto, ACORDA a 3<sup>a</sup> Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 1.915/1.917, concedendo à Autuada o direito de lançar na sua escrita fiscal/DAPI as parcelas dos créditos glosados no Auto de Infração, observadas as exclusões já feitas pelo Fisco. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Luana da Silva Araujo e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Fabrícia Lage Fazito Rezende Antunes. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Sala das Sessões, 10 de julho de 2013.**

**José Luiz Drumond**  
**Presidente / Relator**