

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.514/17/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000553238-61  
Impugnação: 40.010141335-12  
Impugnante: Danone Ltda  
IE: 518038971.17-77  
Proc. S. Passivo: Marco Antônio Gomes Behrndt/Outro(s)  
Origem: DF/Poços de Caldas

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE - PARTES E PEÇAS.** Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a partes e peças adquiridas utilizadas na fabricação/montagem ou em reparos e manutenções de bens do ativo imobilizado, 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. Infração caracterizada nos termos do art. 66 do RICMS/02 (redação vigente à época). Corretas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas no art. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, esta majorada em 100% (cem por cento), nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º do citado diploma legal, face à constatação de reincidência.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de outubro de 2011 a setembro de 2012, mediante lançamento no livro Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), relativos a partes e peças 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. A Multa Isolada foi majorada em 100% (cem por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da citada lei, face à constatação de reincidência.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 227/247, requerendo, ao final,

que seja dado integral provimento à sua defesa, com o conseqüente cancelamento do feito fiscal.

Após constatar erro na elaboração do Anexo IV do Auto de Infração, com distribuição errônea dos valores dos créditos nos respectivos meses de apropriação, o Fisco promoveu a sua retificação (fls. 302/385), o que não implicou modificação e influência no crédito tributário.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Impugnante reitera os termos de sua Impugnação (fl. 387), cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 392/409, requerendo a manutenção das exigências.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 418/437, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência do lançamento, admitindo-se à Autuada, na hipótese de pagamento do presente crédito tributário, apropriar-se dos mesmos créditos glosados em sua escrita fiscal/DAPI, nos termos expostos no parecer.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram em parte os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a também compor o presente Acórdão, ressalvada a menção à eventual apropriação futura dos créditos glosados, uma vez que a competência legalmente atribuída ao CC/MG cinge-se ao julgamento do lançamento fiscal consubstanciado nos autos.

Insta mencionar, inicialmente, que as questões tratadas pela Assessoria desta casa como prefaciais (arguição de impossibilidade de cumulação da multa isolada e multa de revalidação; questões de cunho constitucional) serão aqui tratadas como mérito do lançamento.

Conforme relato, versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no livro CIAP, relativos a partes e peças utilizadas na fabricação/montagem ou em reparos e manutenções de bens do ativo imobilizado, 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 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, 5º e 6º do art. 66 do RICMS/02, dentre outras. Confira-se:

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:

[...]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º, 12, 13, 16, 18 e 19 deste artigo;

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011

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

[...]

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:

a) incluem-se na embalagem todos os elementos que a componham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

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;

[...]

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

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011

“§ 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;

[...]

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

§ 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.

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.

Nesse sentido, deve-se destacar que, contabilmente, o Ativo Imobilizado de uma empresa é segmentado em dois grandes grupos<sup>1</sup>, a saber:

“BENS EM OPERAÇÃO, que são todos os recursos reconhecidos no Imobilizado já em utilização na geração da atividade objeto da sociedade.

**IMOBILIZADO EM ANDAMENTO**, em que se classificam todas as aplicações de recursos de imobilizações, mas **que ainda não estão operando.**”  
(Grifou-se)

No mesmo Manual, as “Obras em Andamento” são definidas como sendo “todas as obras do período de sua construção e instalação até o momento em que entram em operação, quando são reclassificadas para as contas correspondentes de Bens em Operação”.

Exatamente por essa definição, as partes e peças adquiridas e lançadas na rubrica contábil “Imobilização em Andamento” (componentes adquiridos para montagem/fabricação de bem do imobilizado), ainda que os bens resultantes não sejam considerados alheios à atividade do estabelecimento, somente geram direito a créditos do ICMS, nos termos previstos no art. 66, § 5º, inciso II do RICMS/02, a partir do momento em que esses bens (montados ou fabricados no estabelecimento) entrarem em operação e iniciarem a produção de mercadorias regularmente tributadas pelo ICMS, e não a partir da entrada de seus respectivos componentes.

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:

<sup>1</sup> Manual de Sociedade por Ações – FINECAFI – São Paulo – Editora Atlas – 2010 - Págs. 223 e 229

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

[...]

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

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011

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

[...]

II - **ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;** (Grifou-se)

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 serem 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, transcrito anteriormente.

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

### **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 externado conforme resposta à Consulta de Contribuinte nº 038/03, publicada no Diário Oficial deste estado em 15/03/03, *verbis*:

**Consulta de Contribuinte nº 038/2003**

(MG de 15/03/2003)

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

Art. 66. (...)

Efeitos a partir de 01/12/11

§ 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;

[...]

Efeitos de 1º/12/2011 a 20/12/2013

§ 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/reparos 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Esclareça-se que não se aplica ao caso dos autos o benefício fiscal inserido no inciso I do § 3º do art. 66 do RICMS/02, com vigência a partir de 21/12/13, que passou a admitir a apropriação do crédito, independentemente da data do início da utilização do bem adquirido na atividade operacional do contribuinte, pois, no presente caso, as partes e peças objeto da autuação foram todas adquiridas anteriormente à data em questão (21/12/13).

Isso porque a alteração promovida na legislação não se trata de “norma interpretativa”, e sim de um benefício fiscal, concedido por mera liberalidade do legislador mineiro, aplicável somente às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, ocorridas a partir da data supracitada (21/12/13), o que não é o caso dos autos, como já afirmado.

Todo o entendimento até aqui exposto é corroborado pelos Acórdãos nºs 21.061/13/3ª e 21.062/13/3ª, que analisou exatamente a mesma matéria, envolvendo o mesmo Sujeito Passivo, cujas decisões foram favoráveis ao Fisco e que foram assim ementadas:

### **ACÓRDÃO Nº 21.061/13/3ª**

PTA/AI: 01.000178849-59

IMPUGNANTE: DANONE LTDA.

“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.”

**ACÓRDÃO Nº 21.062/13/3ª**

PTA/AI: 01.000182857-22

IMPUGNANTE: DANONE LTDA.

“CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE - PARTES E PEÇAS. APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, RELATIVOS A PARTES E PEÇAS 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. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS 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 PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.”

Verifica-se, pois, que é insubsistente a alegação da Impugnante de que “*a exigência referente à suposta obrigação de creditamento apenas na data da efetiva utilização dos bens (partes e peças a serem utilizadas na montagem de equipamentos, bem como na substituição de peças para aumento de vida útil do bem) no processo produtivo não encontra guarida na LC 87/96, e nem na própria legislação tributária de Minas Gerais*”, 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. Trata-se, 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.

A Impugnante afirma que, “*ainda que não estivesse amparada na legislação que regulamenta a matéria*”, a sua conduta não teria causado prejuízo ao Erário, pois não teria ocorrido falta de recolhimento, e sim uma postergação, um mero diferimento do recolhimento do tributo, mas nunca a ausência de recolhimento do imposto devido.

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 poderia ser exigido da Impugnante seriam os juros pela suposta postergação do recolhimento do imposto, mas jamais o ICMS em si*”.

A questão relativa à suposta inexistência de prejuízo ao Erário foi muito bem refutada pelo Fisco, nos seguintes termos:

“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 estritos termos ali contidos.

Em relação a primeira alegação de que não houve prejuízo ao erário (falta de recolhimento de ICMS), houve sim. Explico. Quando o contribuinte se apropria do imposto indevidamente (no caso, antes do permitido pela Legislação), a parcela apropriada indevidamente pode levar às seguintes situações em sua escrita fiscal:

a) Se o contribuinte tiver apurado saldo credor ao final do período de apuração, esse crédito tomado indevidamente neste período o tornou inflado, sendo transferido um crédito maior que o devido para o período seguinte;

b) Se o contribuinte tiver apurado saldo devedor ao final do período no confronto entre débitos e créditos (incluído aí o crédito aproveitado indevidamente, portanto majorado), ocasionará que o contribuinte terá recolhido um valor menor que o efetivamente devido (sem a parcela indevida do crédito).

Em ambos os casos, fica evidenciado que há sim um prejuízo para os cofres públicos. No caso da letra “a”, uma parcela do crédito transferido para o mês seguinte não deveria estar aí contida, podendo esse artifício se repetir em vários meses, tornando os créditos de tal monta que dificilmente a empresa sequer apontaria em algum mês saldo devedor, podendo levar à falta de recolhimento futuro. No caso da letra “b” será recolhido um imposto **a menor**, já que os débitos foram confrontados com uma parcela de crédito maior que o devido, ou seja, inflado.”

Observe-se que, apesar de sua alegação, a própria Impugnante reconhece que houve recolhimento a menor do imposto (ou manutenção de crédito em valor superior ao admitido pela legislação) 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 (ou o aumento de saldos credores) em relação a esses períodos (períodos futuros, em relação aos glosados), porém, tal fato não tem o condão elidir 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 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.” (grifou-se)

No caso presente, não há nada que permita a conclusão de que o descumprimento da obrigação acessória tenha ocorrido por “*causas superiores*” à vontade de Impugnante, muito pelo contrário, pois é notório que a empresa Autuada, ao ignorar a interpretação da SEF/MG sobre a matéria, expressada mediante solução dada à consulta por ela própria formulada (Consulta de Contribuinte nº 069/2003), assumiu inteiro risco e acabou sendo autuada exatamente por descumprir legislação tributária específica, objeto da referida consulta.

A Impugnante questiona, também, o fato de o Fisco não ter efetuado a recomposição de sua conta gráfica, nos termos previstos no art. 195 do RICMS/02.

A seu ver, “*a necessidade de recomposição da escrita fiscal, que deveria ter sido feita previamente à lavratura do presente Auto de Infração (ato que formaliza/veicula o débito e a correspondente penalidade), constitui decorrência inexorável do art. 142 do CTN*”.

Note-se, porém, que o art. 195 do RICMS/02 teve sua redação alterada pelo art. 3º do Decreto nº 46.698, de 30/12/14 (vigência a partir de 01/02/15) que extinguiu a necessidade de recomposição da conta gráfica, em todo e qualquer procedimento fiscal, garantindo ao contribuinte a quitação de créditos tributários com saldos credores acumulados que detiver, observadas as condições estabelecidas no referido dispositivo, *verbis*:

**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.

**§ 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**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

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

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

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

---

### Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015:

“Art. 195. Com o objetivo de apurar a exatidão do pagamento do imposto promovido pelo contribuinte, será efetuada verificação fiscal, relativa a cada exercício, que abrangerá as operações ou as prestações nele realizadas.

[...]

§ 2º Relativamente a cada período, observadas as normas de apuração do imposto, serão discriminados na verificação fiscal o débito e o valor a ser abatido sob a forma de crédito, decorrentes das operações ou das prestações realizadas ou utilizadas pelo contribuinte, observando-se que:

I - o débito constitui-se do valor do imposto incidente sobre as operações ou as prestações tributáveis realizadas e do estorno de crédito indevidamente apropriado pelo contribuinte;

II - o valor a ser abatido sob a forma de crédito será representado pelas deduções admitidas na legislação tributária, pelo pagamento do imposto efetuado, ainda que por meio de Auto de Infração (AI), ou documento equivalente, e pelo estorno de débito indevidamente escriturado a maior;

III - o saldo do imposto em favor do contribuinte será transferido para o exercício seguinte, sob a forma de crédito, podendo ser aproveitado no período de apuração do imposto subsequente àquele em que se tenha verificado, ou compensado, observadas as normas específicas, com o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

débito do contribuinte para com a Fazenda Pública Estadual;

IV - o débito encontrado no exercício será objeto de demonstração à parte, onde será desdobrado em valores por período de apuração, devendo ser exigido por meio de AI, com aplicação das penalidades cabíveis e demais acréscimos legais.

Saliente-se que a nova regra contida no dispositivo legal em apreço tem efeitos retroativos, pois a nova redação apenas instituiu um novo critério de apuração ou de procedimento de fiscalização (não obrigatoriedade de recomposição da conta gráfica), nos termos do § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional - CTN, sem qualquer prejuízo ao contribuinte, pois este pode fazer uso de seus créditos acumulados 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.

Transcreve-se:

### CTN

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

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

O próprio Decreto 46.698/14 (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)

Assim, ao contrário do alegado pela Impugnante, o procedimento fiscal está devidamente amparado na legislação que rege a matéria.

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da respectiva multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, esta majorada em 100% (cem por cento), em virtude de reincidência.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Por sua vez, a majoração da multa isolada em 100% (cem por cento), tem respaldo nos §§ 6º e 7º do art. 53 da citada lei, face à constatação de reincidência.

§ 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 irrecoorrível 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. 218/222 e 413/416, a caracterização da dupla reincidência pode ser assim demonstrada:

1) PTA nº. 01.000162165-45:

- Data da decisão irrecoorrível na esfera administrativa: 30/12/09 (Acórdão nº 19.439/09/1ª);

- Penalidade aplicada: Art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

2) PTA nº 01.000168537-82:

- Data da quitação/parcelamento: 30/12/10;

- Penalidade aplicada: Art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75;

3) Período objeto da presente autuação: 01/10/11 a 30/09/12;

- Penalidade aplicada: art. 55, inciso 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 a da penalidade aplicável ao caso concreto e não o tipo de

infração cometida ou da identidade entre as infrações, 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.

Insurge-se a Defesa na aplicação das penalidades, arguindo que estaria sendo duplamente penalizada, contrariando o princípio do “*non bis in idem*”.

No entanto, 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, anteriormente transcrita, 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, inciso 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:

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 PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

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

Acrescente-se que 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 Regulamento do processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, “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.

Quanto à Taxa SELIC, a sua utilização, para cálculo dos juros moratórios devidos, quando não pagos tempestivamente os tributos administrados pela Receita Estadual de Minas Gerais, incidindo inclusive sobre a multa de revalidação, está amparada nos arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75, bem como na Resolução nº 2.880/97, que cita, expressamente, os dispositivos legais que a respaldam.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento conforme Termo de Rerratificação de fls. 297/385. Vencido, em parte, o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves que admitia à Impugnante, na hipótese de pagamento do presente crédito tributário, apropriar-se dos mesmos créditos glosados em sua escrita fiscal/DAPI, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Ana Flora Vaz Lobato Diaz e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos

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

signatários, os Conselheiros Wagner Dias Rabelo (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 16 de maio de 2017.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente**

**Ivana Maria de Almeida  
Relatora**

T

CC/MIG

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	22.514/17/1 <sup>a</sup>	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000553238-61	
Impugnação:	40.010141335-12	
Impugnante:	Danone Ltda	
	IE: 518038971.17-77	
Proc. S. Passivo:	Marco Antônio Gomes Behrndt/Outro(s)	
Origem:	DF/Poços de Caldas	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de outubro de 2011 a setembro de 2012, mediante lançamento no livro Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), relativos a partes e peças 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. A Multa Isolada foi majorada em 100% (cem por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da citada lei, face à constatação de reincidência.

A divergência em relação ao voto vencedor, é que este Conselheiro admite à Impugnante, na hipótese de pagamento do presente crédito tributário, apropriar-se dos mesmos créditos glosados em sua escrita fiscal/DAPI, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG, conforme descrito a seguir.

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, na prática, em perda do direito ao creditamento, em relação aos créditos vinculados aos bens do imobilizado,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Diante disso, este Conselheiro abarca integralmente a proposta da Assessoria do CC/MG.

No presente caso, seria admitido à Impugnante lançar as parcelas dos mesmos **créditos glosados** em sua escrita fiscal/DAPI, **na hipótese de pagamento do presente crédito tributário**. A apropriação se restringiria aos créditos glosados que, na data da publicação do acórdão definitivo (decisão irrecurável), já estiverem atingidos pela decadência.

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

Assim, não obstante a correção do feito fiscal, nos termos da legislação vigente, este Conselheiro acata que seja admitido à Impugnante a apropriação dos mesmos créditos glosados nesta peça fiscal, para que se evite dupla penalização, que seria caracterizada pela perda de créditos legítimos, ainda que apropriados de forma indevida.

**Sala das Sessões, 16 de maio de 2017.**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Conselheiro**