

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.162/19/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001139094-44
Impugnação: 40.010146818-11
Impugnante: Arcelormittal Brasil S.A.
IE: 062094007.16-30
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS de bens destinados ao ativo permanente alheios à atividade do estabelecimento, portanto, em desacordo ao previsto no art. 70, inciso XIII do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista na Lei nº 6.763/75, art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei. Infração caracterizada.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mediante lançamentos no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), no período de janeiro a outubro de 2013, relativos a bens alheios à atividade do estabelecimento autuado classificados no CNAE Fiscal 0710-3/01 (mineração), conforme descrição às fls. 06/10.

Os bens objeto da presente autuação encontram-se listados em planilha inserida na mídia eletrônica juntada à fl. 28 e foram identificados e classificados segundo a sua utilidade como: estruturas de aço para construção pré-fabricada; bens para iluminação do estabelecimento; móveis e afins; bens para utilização em cozinha industrial; extintores de incêndio; itens de controle de acesso e de frequência de pessoal; e, outros bens de utilização em setores cuja atividade não se encontraria compreendida no processo produtivo mineral, quer seja na etapa de extração, na movimentação interna, no beneficiamento ou na comercialização do minério.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se o ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas no inciso II do art. 56, e inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls.32/51, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 147/162.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 168/196, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência do lançamento.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CCMG decorre do disposto no art. 146, parágrafo único, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335 de 22/06/11.

DECISÃO

Da Preliminar

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto formula os quesitos de fls. 48, mediante os quais pretende ver respondidas as seguintes indagações a seguir resumidas nos seguintes termos: i) Requer a descrição de cada item autuado, especificando sua função no processo produtivo em atividade econômica, esclarecendo acerca da sua vida útil; ii) sobre as partes e peças, requer esclarecimento se a aquisição propiciou o aumento da vida útil do bem por prazo superior a um ano, ou se aumentou o seu desempenho e ampliou a sua vida útil originalmente considerada; iii) esclareça, ainda, em relação às partes e peças, em qual máquina ou equipamento será empregada e qual seria a função deste no processo produtivo; e, iv) informar se os itens foram contabilizados como ativo imobilizado.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litúgio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08:

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

Da Arguição de Decadência Integral do Crédito Tributário:

A Impugnante argui a decadência da totalidade do crédito tributário, referente ao período de janeiro a outubro de 2013, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

No entanto, este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2013, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/14, findando-se somente em 31/12/18.

Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 10/10/18 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 23/10/18 (fl. 04), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em **antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa**, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função da irregularidade apurada pelo Fisco (aproveitamento de créditos de ICMS em desacordo com a legislação tributária).

Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento e sim em **exigência de ofício** do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

Portanto, não foi reconhecida a arguição de decadência do crédito tributário relativo ao período de 01/01/13 a 31/10/13

Da Irregularidade Apurada:

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mediante lançamentos no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), no período de janeiro a outubro de 2013, relativos a bens alheios à atividade do estabelecimento autuado.

As exigências referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, conforme demonstrativo acostado à fl. 30.

Os bens objeto da presente autuação estão listados na planilha inserida na mídia eletrônica acostada à fl. 28.

Conforme demonstrado às fls. 07/10 do Relatório Completo do Auto de Infração, os créditos glosados pelo Fisco referem-se a bens vinculados aos seguintes agrupamentos:

- estruturas de aço para construções pré-fabricadas;
- bens utilizados para a iluminação do estabelecimento;
- móveis e afins;
- bens utilizados em cozinha industrial;
- extintores de incêndio;

- itens de controle de acesso e de frequência de pessoal;
- outros bens alheios.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante relata, inicialmente, que “na forma do artigo 179 da lei nº 6.404/76 e considerando a determinação contida no artigo 110 do CTN ..., deve ser considerado como **ativo imobilizado** todo bem que é utilizado para a realização do objeto social da companhia”.

Destaca que, “para fins de creditamento do ICMS, por sua vez, nos termos do artigo 66, II, § 3º do Decreto nº 43.080/02, é necessário que o **ativo imobilizado esteja ligado à atividade econômica do Sujeito Passivo**”.

Acrescenta que, “o RICMS estabelece, por meio do artigo 66, § 5º, outros requisitos para que o ativo enseje crédito do ICMS, tais quais (i) a duração superior a 12 meses, (ii) ter sua vida útil limitada pelo desgaste regular ou por causas funcionais, (iii) não integrar o produto final, salvo residualmente, e (iv) ser contabilizado como ativo”.

Pondera que “é relevante notar que, especificamente no tocante à sua aplicabilidade, a legislação estadual **não distingue**, para fins de admitir o direito de crédito, **entre ativos ligados à linha principal e à linha marginal**, existindo óbice a tanto somente quanto a equipamentos absolutamente alheios à atividade produtiva. E nem poderia ser diferente, pois o artigo 20, caput, e § 1º, da Lei Complementar 87/96, que detém competência constitucional para disciplinar o regime de compensação do imposto, excepciona do direito creditório somente os bens verdadeiramente alheios à atividade-fim do contribuinte. Neste sentido, portanto, é de ser interpretada a legislação mineira respectiva”, complementando que, a esse respeito, o art. 70, § 3º do RICMS/02, veda o crédito tão somente nas situações em que o bem não seja utilizado direta ou indiretamente na atividade industrial.

Afirma que, “conquanto não tenha a lei definido em que condições os ativos em geral serão considerados alheios (com exceção do veículo de uso pessoal), a premissa a ser adotada para tanto deve se pautar em um critério lógico de causalidade entre o bem específico e a concretização da atividade tributada pelo ICMS. Afinal, a lei complementar autoriza o referido crédito na proporção de tais saídas tributadas”.

Aduz que “o ativo imobilizado difere das mercadorias em geral quanto às condições para gerar o direito de crédito do ICMS. Para esses outros bens, a norma exige não só que sejam pertinentes à atividade do estabelecimento, mas, também, que não sejam destinados ao uso e consumo deste ..., pressupondo uma ligação direta e intrínseca com a mercadoria objeto de saída tributada”, tanto é que esse critério adicional foi refletido na legislação estadual que, em relação a tais bens, exige, para tanto, sejam “consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição”.

Salienta, nesse sentido, que, “por um imperativo de lógica, as exigências para fins de concessão do direito de crédito de um ativo imobilizado devem ser menores do que aquelas dirigidas às mercadorias em geral, é dizer, a necessidade de interação direta entre o bem e a posterior saída tributada não se lhe aplica”.

Quanto às partes de máquinas e equipamentos, a Impugnante, após citar a Resolução CFC nº 1.177/09 e o art. 66, inciso II, §§ 6º e 12º, afirma que estas ensejam o direito ao crédito quando (i) sua aquisição e aplicação resulte aumento da vida útil ou produtividade do ativo, por prazo superior a 12 (doze) meses e (ii) sejam contabilizadas como ativo imobilizado.

Reitera que “*é lícito o creditamento do imposto relativo à aquisição de ativos imobilizados utilizados na consecução da atividade econômica como **um todo**, não necessariamente apenas diretamente na produção, como pressupôs a Fiscalização, o que se pode dizer é o cerne do litígio*”.

Entende, dessa forma, que devem ser convalidados “*os créditos relativos às aquisições de controles de ponto e acesso, equipamentos diversos de informática, fax e de extintores de incêndio, cuja vinculação à atividade econômica, caso persista dúvida, poderá ser corroborada pela prova pericial, desde já requerida*”, salientando que, com relação aos extintores de incêndio, que “*são itens obrigatórios por força da legislação, sem os quais inexistiria mínima segurança operacional, sobremaneira à vista dos riscos de incêndio inerentes à atividade da autuada, que são até mesmo intuitivos e, portanto, não soa razoável considera-los como alheios à atividade do estabelecimento*”.

A seu ver, “*as mesmas razões impõem, ainda, o reconhecimento do crédito do imposto decorrente das aquisições de itens de segurança autuados, que devem ser sopesados no contexto da atividade da Impugnante, de indústria, com utilização de substâncias perigosas, como explosivos, exigindo um rigoroso controle, acima da média dos negócios em geral, para que não parem em mãos erradas, em prejuízo da sociedade. Nesse sentido, é impensável a consecução do objeto social sem os mesmos. Nesse rol, estão as câmaras de vídeo, monitores, os componentes diversos do sistema de segurança, cuja função, conforme explanação constante na planilha em anexo, é ‘monitorar acessos indevidos’, os postes de iluminação e os próprios controles de ponto e acesso, acima mencionados, aqui especificamente no que se relaciona à sua função de controlar os acessos*”.

Complementa afirmando que, “*além da função de segurança dos postes de iluminação acima mencionada, sobreleva notar que este ativo viabiliza que a mina opere no turno da noite. Ou seja, são essenciais no contexto da atividade produtiva da Impugnante, seja para garantir maior segurança, seja para permitir até mesmo o efetivo funcionamento, já que sem os mesmos a planta industrial ficaria sem operar no turno da noite, gerando saídas tributadas. Não podem, pois, itens que, a exemplos dos postes de iluminação em questão, garantem o funcionamento do processo produtivo da Impugnante, serem tratados como alheios para fins de creditamento do ICMS como ativo*”.

Defende a legitimidade dos créditos relativos às estruturas de aço, baseando-se em decisão do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que, apesar de serem destinados à construção de instalações, estas, ainda que indiretamente, são utilizadas para fins de mineração e beneficiamento.

No seu entender, “o artigo 1º, III, da Instrução Normativa DLT nº 1/98, deve ser interpretado no sentido de que as mercadorias destinadas a construção ou ampliação do estabelecimento não conferem crédito do ICMS somente e na medida em que a construção ou ampliação não possuir relação de causalidade com as operações tributadas”, vale dizer, “o termo ‘estabelecimento’ consignado no referido permissivo coincide com o conceito de espaço físico que serve de apoio administrativo à atividade-fim do contribuinte, dissociado de suas áreas produtivas”.

Na sua visão, deve-se permitir “o crédito pela aquisição de ativos que atuam de forma indireta, ou seja, aquilo que o meio direto (máquina, por exemplo), **necessita** para operar. Neste contexto se enquadra, obviamente, a planta de britagem, que é a estrutura de aço (fábrica) a céu aberto que abriga/interliga equipamentos industriais de porte necessários à produção, especificamente à fase de britagem (processo mecânico em que o minério é segregado em grânulos menores), como motores, correias transportadoras, peneiras e três britadores (de mandíbula e cones)”.

Nesse sentido, a Impugnante sustenta que “deve ser reconhecida como ilegítima a glosa do crédito do imposto relativo à aquisição de estrutura de aço pré-fabricado para montagem da planta de britagem e a ‘mão francesa perfilada’ (aço perfilado para sustentação de estruturas), já que esta planta construída é necessária/essencial à atividade de mineração da Impugnante”

Por fim, a Impugnante cita como exemplo “de ativos vinculados ao processo produtivo, as travas de segurança, que controlam o funcionamento da planta, conforme sejam demandadas e, ainda, o sensor de detecção de rasgo da correia transportadora, que faz a leitura para verificar se a correia está danificada (sobremaneira, através de imagens e vibração), pondo em risco o processo”.

Conclui, nesses termos, que “sob qualquer ângulo que se examine a questão, denota-se a impropriedade da glosa de crédito levada a efeito pela Fiscalização, já que recaiu sobre a aquisição de bens do ativo imobilizado essenciais ao exercício, pela Impugnante, do seu escopo social”.

No entanto, ao contrário das alegações apresentadas, os créditos apropriados pela Impugnante não encontram respaldo na legislação vigente, uma vez que efetivamente relacionados a bens alheios à atividade-fim do estabelecimento autuado.

Como já afirmado, a Impugnante explora a atividade de mineração (CNAE Fiscal 0710-3/01), cujo processo produtivo foi definido pelo art. 3º da Instrução Normativa SUTRI nº 01/14, que revogou a Instrução Normativa SLT nº 01/01, da seguinte forma:

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

Esclareça-se, por oportuno, que a IN nº 01/14 apenas firmou o entendimento de que a atividade de mineração não está inserida no conceito de industrialização, ou seja, a referida norma legal sustenta o entendimento de que o minério de ferro continua a ser produto primário, mesmo após os processos¹ a que é submetido pelas empresas mineradoras, mas continuou a admitir que essas empresas apropriassem créditos de ICMS previstos na revogada IN nº 01/01, nos termos em que especifica.

Feita essa observação e retornando ao art. 3º da IN SUTRI nº 01/14, verifica-se que o processo produtivo das empresas mineradoras, como é o caso do estabelecimento autuado, pode ser resumido da seguinte forma (fases do processo):

- **Extração:** feita, em geral, por meio de detonações. A seguir o minério é retirado por escavadeiras e transportado por caminhões para a fase de processamento (beneficiamento mineral);
- **Movimentação Interna:** refere-se à fase de movimentação do minério do local de extração até a fase de beneficiamento mineral ou estocagem;
- **Beneficiamento (Primário):** fase do processo onde são realizadas as britagens, os peneiramentos, a separação, a moagem do minério, dentre outros;
- **Estocagem:** geralmente acumulados em pilhas, o minério produzido está pronto para a comercialização.

Como se vê, todo o funcionamento do processo produtivo se dá em torno do minério. Logo, seguindo-se o produto, acompanhando-se todo o trajeto por ele percorrido, obtêm-se as respostas necessárias para definição de quais produtos utilizados no processo geram ou não direito a créditos do ICMS.

A matéria-prima é, indiscutivelmente, o minério de ferro. Os bens que se integram ao produto em elaboração são considerados produtos intermediários, gerando, pois, direito a créditos do ICMS. O mesmo acontece com aqueles que, apesar de não se integrarem ao produto em elaboração, sejam consumidos imediata e integralmente no curso do processo, devendo-se destacar que, **no presente processo, inexistente lide quanto à caracterização de qualquer produto como intermediário.**

Os **bens do imobilizado**, objeto central do presente lançamento, que exercem ação intrínseca no processo produtivo (na extração, na movimentação interna ou no beneficiamento primário) **geram direito a créditos do imposto**, como é o caso, por exemplo, dos britadores, caminhões fora de estrada, transportadores de correia, máquinas e equipamentos utilizados no beneficiamento do minério, dentre outros.

¹ Processos ou tratamentos complementares à extração mineral (beneficiamento mineral ou não industrial) dos quais resultam produto primário, ainda que exijam adição ou retirada de outras substâncias, tais como: fragmentação, pulverização, classificação, concentração, separação magnética, flotação, homogeneização, aglomeração ou aglutinação, briquetagem, nodulação, sinterização, pelotização, desaguamento, inclusive secagem, desidratação e filtração, etc.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em sentido contrário, por corolário lógico, todos os bens do imobilizado que não tiverem essas características, não geram direito a créditos de ICMS para as empresas mineradoras, por não terem relação intrínseca com o processo produtivo mineral.

Com efeito, de acordo com o disposto no art. 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96, **não** geram direito a créditos do ICMS as entradas de mercadorias alheias à atividade-fim do estabelecimento.

LC nº 87/96

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

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

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

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

[...]

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

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

[...]

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

[...]

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

Por outro lado, de acordo com o inciso III do art. 1º da instrução normativa supracitada, são considerados alheios à atividade-fim de contribuinte do ICMS os bens que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

Resumindo, considera-se ativo imobilizado, para os fins do aproveitamento de crédito disposto na Lei Complementar nº 87/96, aquele caracterizado nos termos da Lei nº 6.404, de 15/12/76, e que atenda, também, aos requisitos contidos nos §§ 3º, 5º e 6º do artigo 66 do RICMS/02 e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98 (IN 01/98).

Os materiais empregados na construção, reforma ou ampliação das instalações **não** ensejam aproveitamento de crédito do ICMS, pois são considerados bens alheios à atividade da Impugnante, nos termos do inciso III e da alínea “c” do inciso II do art. 1º da IN supracitada.

A alegação da Impugnante no sentido de que os créditos por ela apropriados seriam legítimos, uma vez que os bens em análise seriam utilizados, ainda que de forma indireta, na atividade-fim **não** procede.

Com efeito, a expressão “utilizados direta ou indiretamente” a que faz alusão o § 3º do art. 70 do RICMS/02 deve ser interpretada de forma harmônica com o disposto art. 66, inciso II, § 5º do RICMS/02, vale dizer, o bem do imobilizado deve ser utilizado na atividade-fim do estabelecimento (atividades operacionais do contribuinte - Mineração, no presente caso), o que **não** é o caso dos autos, pois os bens em análise, como já afirmado, não têm qualquer participação nas fases de extração, movimentação interna, desde o local de extração até o de beneficiamento ou de estocagem, ou no beneficiamento do minério propriamente dito.

É esse o entendimento exposto no Acórdão nº 4.872/17/CE, *verbis*:

“VÊ-SE, AQUI, QUE A MENÇÃO À UTILIZAÇÃO “DIRETA OU INDIRETA” HARMONIZA-SE COM A EXPRESSÃO UTILIZADA NO INCISO II DO § 5º DO ART. 66 DO RICMS/02 (“ATIVIDADES OPERACIONAIS DO CONTRIBUINTE”), ANTERIORMENTE COMENTADA.

[...]

... AO MESMO TEMPO EM QUE NÃO PODE NEGAR SIGNIFICADO AO TERMO “INDIRETO”, RÉPUTA-SE INCABÍVEL TAMBÉM QUE SEJA INCLUÍDO TODO E QUALQUER BEM NO CONCEITO DE ATIVO, COM FUNDAMENTO NUMA INTERPRETAÇÃO AMPLA DO REFERIDO TERMO, POIS TAL CONDUTA IMPLICARIA DESCONSIDERAR O SENTIDO PRÓPRIO E ESPECÍFICO QUE LHE FOI ATRIBUÍDO PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A CORRETA INTERPRETAÇÃO HÁ DE SER DERIVADA, REPITA-SE, DA ANÁLISE SISTEMÁTICA DOS DISPOSITIVOS LEGAIS E REGULAMENTARES, OS QUAIS CONDUZEM À CONCLUSÃO DE QUE **A UTILIZAÇÃO DO BEM “DIRETA OU INDIRETAMENTE” CORRESPONDE PRECISAMENTE À SUA UTILIZAÇÃO “NAS ATIVIDADES OPERACIONAIS” LEVADAS A CABO NO ESTABELECIMENTO.** (NEGRITOU-SE)

Por outro lado, sob o prisma do § 6º do art. 66 do RICMS/02, as partes e peças somente gerariam direito a créditos do imposto se a substituição destas **resultasse em aumento da vida útil** dos bens do imobilizado em que fossem empregadas, por prazo superior a 12 (doze) meses, **desde que o bem principal não seja caracterizado como alheio à atividade do estabelecimento.**

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

[...]

II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

disposto nos §§ 3º, 5º, 6º, 12, 13, 16, 18 e 19 deste artigo;

Efeitos de 1º/05/2013 a 20/12/2013

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

[...]

§ 5º Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo imobilizado 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;
- IV - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento;
- V - não integrar o produto final, exceto se de forma residual;
- 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.

[...]

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

- I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;
- II - a parte de bem imobilizado em partes;

Efeitos de 1º/12/2011 a 20/12/2013

"II - a parte de bem principal imobilizado em partes, devido à vida útil diferenciada das partes;"

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

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

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

Assim, no caso de partes de um bem principal, caberia à Impugnante comprovar que a substituição **não** decorre de meros reparos, reposições ou manutenções, mas sim de uma reforma que autorizasse afirmar que o bem foi renovado, com aumento da vida útil por prazo superior a 12 (doze) meses, tudo devidamente demonstrado e contabilizado nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade.

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

(...)

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

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

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

A restrição imposta pela legislação mineira encontra respaldo exatamente na legislação contábil e, em especial, nos §§ 1º a 3º do art. 346 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto Federal nº 3.000/99), *verbis*:

Regulamento do imposto de Renda

Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras.

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

[...]

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

A mesma restrição quanto ao crédito do ICMS é válida para os casos previstos nos incisos II a V do § 12º do art. 66 do RICMS/02, isto é, “a parte de bem imobilizado em partes”, “a parte de bem principal a ser utilizada exclusivamente como sobressalente, desde que a parte tenha sido imobilizada individualmente”, “a parte de um bem principal que será agregada a este, desde que essa parte melhore as condições e amplie a vida útil econômica originalmente estimada para o bem principal” e “a mercadoria originária do estoque do ativo circulante que for imobilizada para utilização nas atividades operacionais do contribuinte, **somente geram direito a créditos do imposto se o bem principal não for caracterizado como alheio à atividade do estabelecimento.**

Destaque-se que a Impugnante sequer especificou, de forma objetiva, qualquer parte e/ou sobressalentes que tenham sido imobilizados de forma individualizada, apartada do bem principal, com identificação perfeita deste (bem principal).

Pelo que consta nos autos, os bens cujos créditos foram glosados são efetivamente caracterizados como alheios à atividade-fim do estabelecimento, nos termos previstos no art. 1º, inciso II, alínea “c” ou inciso III da Instrução Normativa nº 01/98, conforme demonstrado a seguir, de acordo com as rubricas ou agrupamentos a que cada bem está vinculado:

→ **estruturas de aço para construções pré-fabricadas (fls. 07 e 15/17):**

Conforme demonstram as notas fiscais que acobertaram as aquisições², trata-se, basicamente, de colunas, vigas ou terças utilizadas em obras de construção civil.

Nos termos previstos no art. 1º, inciso II, alínea “c” da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, os bens em questão não geram direito a créditos de ICMS, uma vez que **não** exercem qualquer ação na extração, na movimentação interna, no beneficiamento do minério (fases do processo produtivo mineral) ou na comercialização do produto final.

² Vide Termo de Intimação nº 002/2018 (fls. 15/17) e respectiva resposta (fl. 18). Notas fiscais (amostragem) acostadas às fls. 22/26.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, como bem salienta o Fisco, o inciso III do art. 1º da instrução normativa supracitada é absolutamente claro ao caracterizar como alheios à atividade do estabelecimento os bens utilizados em obras de construção civil (construção, reforma ou ampliação do estabelecimento).

→ **bens utilizados para a iluminação do estabelecimento:**

BENS UTILIZADOS PARA ILUMINAÇÃO

| | | | | | | |
|---|----------------------------------|---------------------------------|----------------------------------|---------------------------------|--|---------------------------------------|
| POSTE COM REATOR E LÂMPADA (ILUMINAÇÃO) | POSTE CONCRETO SC 10M 300DAN | POSTE ILUM CONCRETO 10M 300 DAN | POSTE ILUM CONCRETO 10M 600 DAN | POSTE ILUM CONCRETO 11M 300 DAN | REATOR FLUOR. 1X110W 220V 50HZ AFP MAG | REFLETOR INDUSPAR RF2000 (ILUMINAÇÃO) |
| POSTE ILUM CONCRETO 11M 600 DAN | POSTE ILUM CONCRETO 12M 1000 DAN | POSTE ILUM CONCRETO 12M 600 DAN | POSTE ILUM CONCRETO 13M 1000 DAN | POSTE ILUM CONCRETO 13M 600 DAN | REFLETOR INDUSPAR RF2000 | TORRE DE ILUMINACAO - ALLMAND |

Conforme listagem contida no quadro acima, trata-se de postes, refletores, reatores e de torres de iluminação.

Segundo informações da própria Impugnante³, esses bens têm as seguintes funções:

- a) “Torre de iluminação – Allmand”: torre de iluminação para ambientes externos (iluminação de pátios);
- b) Postes diversos: estrutura de concreto para lançamentos de cabos e iluminação para a planta de britagem e áreas adjacentes (sustentação de cabos elétricos e iluminação).
- c) “Reator Fluor. 1x110W 220V 50HZ AFP MAG” e “Refletor Induspar RF2000”: componentes para iluminação (iluminação para a planta de britagem e áreas adjacentes).

Assim, como o próprio agrupamento utilizado pelo Fisco indica, todos esses bens são utilizados na iluminação do estabelecimento, **não** exercendo, pois, qualquer ação direta na extração, na movimentação interna, no beneficiamento ou na comercialização do minério, sendo caracterizados como bens alheios à atividade-fim do estabelecimento (mineração, no presente caso), **não** gerando, por consequência, direito a créditos de ICMS.

A alegação da Impugnante de que esses bens são essenciais no contexto de sua atividade produtiva, seja para garantir maior segurança, seja para permitir até mesmo o efetivo funcionamento, já que sem os mesmos a planta industrial ficaria sem operar no turno da noite, **não** tem nenhuma repercussão sobre o feito fiscal, pois não é a essencialidade de determinado bem que confere direito a créditos do imposto ao

³ Vide Anexo único do parecer da Assessoria do CC/MG de fls. 191/196.

contribuinte, e sim as hipóteses expressamente previstas na legislação de regência do ICMS.

As partes e peças utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos industriais, **por exemplo**, são, sem dúvida alguma, essenciais à atividade produtiva, no entanto, **não** ensejam direito a crédito do ICMS, por serem considerados materiais de uso e consumo, cujo crédito é vedado pela legislação vigente (art. 70, inciso III do RICMS/02).

A própria energia elétrica, essencial por sua natureza, consumida na iluminação de pátios e áreas externas (e até mesmo do estabelecimento como um todo, como é o caso da iluminação de estabelecimentos comerciais) também **não** gera direito a créditos do imposto, uma vez que **não** consumida no processo de industrialização, **não** atendendo, pois, às regras estabelecidas no art. 66, inciso III, § 4º do RICMS/02.

Sob a ótica do imobilizado, os postes, assim como os demais bens acima citados, que nada mais são que meios físicos que permitem a iluminação, também **não** geram direito a créditos de ICMS, por serem considerados, como já afirmado, bens alheios à atividade-fim do estabelecimento, nos termos previstos no art. 1º, inciso II, alínea “c” da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

→ **extintores de incêndio:**

Pelas mesmas razões, os extintores de incêndio, utilizados nas diversas áreas da planta industrial, **não** geram direito a créditos do ICMS, uma vez que considerados alheios à atividade-fim do estabelecimento, nos termos previstos no art. 1º, inciso II, alínea “c” da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98

Como bem salienta o Fisco, ainda que importantes ou até mesmo essenciais ou imprescindíveis (visto que são de uso obrigatório, por determinação legal), para o bom e seguro funcionamento da mineradora, especialmente para a segurança operacional e do trabalho, os extintores de incêndio, mesmo aqueles utilizados na linha central de produção, **não** têm nenhuma participação no processo produtivo mineral propriamente dito.

Reitere-se que **não** é a essencialidade ou a utilização, por determinação legal, de determinado bem que confere direito a créditos do imposto ao contribuinte, e sim as hipóteses expressamente previstas na legislação de regência do ICMS, não sendo este o caso dos extintores de incêndio.

→ **móveis e afins e bens utilizados em cozinha industrial:**

Os bens vinculados a essas rubricas ou agrupamentos, tais como “Longarina de Lugares”, “Banco Longarina C/3 Lugares Max Móveis”, “cafeteira 20 Litros”, “Chapa Elétrica 1000”, “Descascador de Tubérculos”, “Forno Combinado Elétrico”, “Processador de Alimentos com 6 Discos”, dentre outros, também são considerados alheios à atividade-fim do estabelecimento (art. 1º, II, “c” da IN nº 01/98), sem direito a créditos de ICMS, pois **não** têm nenhuma relação com o processo produtivo mineral, devendo-se ressaltar que **a Impugnante não contestou** a glosa dos créditos relativos a esses bens.

→ **itens de controle de acesso e de frequência de pessoal:**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os itens “Codin Catraca Pró C/1 Leitora Smart Card” e “Codin Catraca Pró C/2 Leitora Smart Card”, segundo as próprias informações fornecidas pela Impugnante, são utilizados no **controle de ponto e acesso**, acoplados ao corpo da catraca (função de controle de acesso nas portarias).

Os itens “Nobreak Dimep P/Relógio de Ponto” e “Relógio de Ponto Dimep Printpoint II” também estão claramente vinculados, direta ou indiretamente, ao controle de acesso e de frequência de pessoal.

Por outro lado, os bens denominados “Cartão Seton C5701”, “Bloqueio Seton C6331”, “Dispositivo Seton C4922”, “Garra Seton 29080”, “Garra Seton C2625A”, “Trava Seton 42302” e “Trava Seton C4204”, foram classificados pela Impugnante como itens de segurança, no sentido *lato sensu*, conforme quadros apresentados a seguir.

| NOME DO BEM OU PRODUTO | DESCRIÇÃO GERAL | FUNÇÃO | LINHA DE PRODUÇÃO ONDE É UTILIZADO |
|------------------------|---|-----------------------------------|------------------------------------|
| CARTÃO SETON C5701 | CARTÃO AVISO DE SEGURANÇA PADRÃO COM A NR 10 E COM A NBR 5410 | COMUNICAÇÃO DE BLOQUEIO OU ALERTA | ÁREAS DIVERSAS |

| NOME DO BEM OU PRODUTO | DESCRIÇÃO GERAL | FUNÇÃO | LINHA DE PRODUÇÃO ONDE É UTILIZADO |
|-------------------------|--|--------------------------|---|
| BLOQUEIO SETON C6331 | CARTÃO ACOPLADO BLOQUEIO EQUIPAMENTOS E MÁQUINAS | BLOQUEIO DE EQUIPAMENTOS | EQUIPAMENTOS EM GERAL: MOTORES / QUADRO DE DISTRIBUIÇÃO |
| DISPOSITIVO SETON C4922 | DISPOSITIVO DE BLOQUEIO COM CABO | | |
| GARRA SETON 29080 | GARRAS DE TRAVAMENTO SEGURANÇA PARA PROCEDIMENTO DE BLOQUEIO | | |
| GARRA SETON C2625A | GARRAS DE TRAVAMENTO SEGURANÇA PARA PROCEDIMENTO DE BLOQUEIO | BLOQUEIO DE EQUIPAMENTOS | EQUIPAMENTOS EM GERAL: MOTORES / QUADRO DE DISTRIBUIÇÃO |
| TRAVA SETON 42302 | TRAVA DE BLOQUEIO PROCEDIMENTO DE SEGURANÇA | | |
| TRAVA SETON C4204 | TRAVA DE BLOQUEIO PROCEDIMENTO DE SEGURANÇA | | |

Todos esses bens são caracterizados como alheios à atividade do estabelecimento, nos termos nos termos previstos no art. 1º, inciso II, alínea “c” da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, uma vez que **não** exercem qualquer ação no processo produtivo mineral propriamente dito.

→ **outros bens alheios:**

Conforme listagem acostada à fl. 13, trata-se de bens não vinculados aos agrupamentos acima, mas também caracterizados como alheios à atividade do estabelecimento, por **não** exercerem qualquer ação no processo produtivo mineral propriamente dito (na extração, na movimentação interna, no beneficiamento ou na comercialização do minério).

Segue a seguir alguns exemplos desses bens, com suas respectivas funções, de acordo com informações prestadas pela própria Impugnante⁴:

⁴ Vide CD-R (fl. 53) e Anexo único do parecer da Assessoria do CC/MG de fls. 191/196.

• **bens utilizados no Almojarifado:**

Refere-se ao bem “Carro Plataforma 1200mmx800mm GML 19”, utilizado na movimentação de pequenas cargas no almojarifado.

• **bens utilizados no Centro de Processamento de Dados (CPD):**

Rubrica vinculada aos bens abaixo indicados, com suas respectivas funções, de acordo com as informações da própria Impugnante:

- “Gravador Pelco DX8000”: gravador de vídeo digital (monitorar acessos indevidos);
- “Monitor APC Netbotz 355”: detecção de movimento com registro de imagem em tempo real (controle de acesso e monitoramento);
- “Painel ADT 600x500x250mm”: armazenamento de componentes elétricos;
- “Servidor DELL Power Edge”: servidor de dados e arquivos, com a função de armazenamento de dados.

• **bens utilizados em Escritórios:**

- “Cesto Artplan PVC 12 Litros”: cesto de lixo para escritório;
- “Tecnologia da Informação”: equipamentos diversos de informática, com a função de processamento de dados.

• **bem utilizado em Oficina Planta Industrial:**

Trata-se, exclusivamente, de sirene de alerta sonora.

• **bem utilizado na Plante de Britagem:**

Trata-se, exclusivamente, de “Mão Francesa Perfilada” utilizada na sustentação de estruturas diversas.

• **bens utilizados na Delimitação da Planta de Britagem e demais Áreas:**

- “Painel Nylofor 3D Verde Bekaert 402219”: cerca gradil para isolamento de áreas (cercamento de áreas);
- “Poste Int Nylofor Verde Bekaert Verde 401690”: poste de sustentação para cerca gradil (sustentação de cercas).

Como já afirmado, os bens acima listados também são caracterizados como alheios à atividade do estabelecimento, por **não** exercerem qualquer ação no processo produtivo mineral propriamente dito (na extração, na movimentação interna, no beneficiamento ou na comercialização do minério), nos termos previstos no art. 1º, inciso II, alínea “c” da Instrução Normativa nº 01/98.

Esclareça-se, uma vez mais, que **não se discute a essencialidade ou a imprescindibilidade** dos bens objeto da presente autuação.

A imprescindibilidade justifica a imperiosidade da aquisição dos bens, mas não a pretensão da Impugnante de legitimar créditos expressamente vedados pela legislação, por estarem vinculados a aquisições de bens alheios à sua atividade-fim (mineração, no presente caso).

A essencialidade e a imprescindibilidade dos produtos restam implícitas, pois sendo uma empresa um conjunto de meios e recursos aplicados com a finalidade de lucro, a compra de um determinado bem se justifica em razão da sua imprescindibilidade, pois não seria adquirido se prescindível fosse.

Em nenhum diploma normativo, seja de índole constitucional, seja no âmbito da LC nº 87/96 ou da Lei Estadual nº 6763/75 ou do RICMS/02, há referência à imprescindibilidade, como sinônimo do direito à não cumulatividade. É imprópria a correlação entre imprescindibilidade e não cumulatividade.

Da Arguição de não Recomposição da Conta Gráfica:

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, “*em lançamentos fiscais que se baseiam na glosa de créditos do imposto, cabe ao Fisco efetuar a recomposição da conta gráfica do contribuinte, extirpando de sua apuração mensal o crédito indevido, nos períodos de apuração em que ocorreu o aproveitamento*”.

Saliente-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 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 nº6.763 de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1º.

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 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.

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

Código Tributário Nacional

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. (Grifou-se)

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

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

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

Isso posto, afigura-se correto o feito fiscal, sendo legítimas, pois, as exigências referentes ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Arguição de Indevida Aplicação Cumulativa de Penalidades:

A Impugnante afirma, ainda, que a aplicação cumulativa das penalidades a ela impostas não encontra respaldo legal, pois, a seu ver, não teria havido descumprimento de obrigação acessória, mas apenas de obrigação principal, devendo o montante global a ela atribuído pelo Fisco a título de multa ser reduzido, mediante cancelamento da multa isolada por apropriação indevida de créditos.

No entanto, ao contrário da alegação da Impugnante, a apropriação de créditos de ICMS em desacordo com a legislação tributária representa, sem dúvida

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alguma, descumprimento de obrigação acessória, independentemente do fato de o imposto apurado como não recolhido (descumprimento de obrigação principal) ser uma consequência da obrigação acessória não observada.

Não se trata de exigência cumulativa de penalidades sobre um mesmo fato, e sim de aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

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

Lei nº 6.763/75

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.

Lei nº 6.763/75

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;

Lei nº 6.763/75

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

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

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação), e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

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

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

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

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

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

Portanto, não há que se falar, como já afirmado, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

dos signatários, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira e Alexandra Codo Ferreira de Azevedo.

Sala das Sessões, 26 de junho de 2019.

**Geraldo da Silva Datas
Relator**

**André Barros de Moura
Presidente / Revisor**

CC/MG