

Acórdão: 24.690/24/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002795056-61
Impugnação: 40.010156111-83
Impugnante: Prysmian Cabos e Sistemas do Brasil S/A
IE: 001395880.05-64
Proc. S. Passivo: Alessandro Mendes Cardoso/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de materiais de uso e consumo, contrariando o disposto no art. 70, incisos III do RICMS/02, que veda a apropriação de tais créditos. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, lançados no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), no período de 01/05/18 a 30/04/21, relativos a materiais de uso e consumo (partes e peças de manutenção/reposição periódica), além de ter apropriado créditos de ICMS dessas mesmas partes e peças após o final do 48º mês, contado da data da entrada no estabelecimento autuado, contrariando o disposto no art. 66, § 3º, inciso VIII do RICMS/02.

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

Os produtos e respectivas notas fiscais, constantes do aproveitamento extemporâneo realizado na DAPI de maio de 2018, são os mesmos constantes do CIAP, porém são parcelas anteriores; sendo assim, o Auto de Infração nº 01.002802397-59 e o Auto de Infração nº 01.002795056-61, de 05/04/23 (estorno de créditos escriturados no CIAP) são relacionados. A Impugnante também apresentou defesa ao Auto de Infração nº 01.002795056-61, na mesma data.

A empresa contribuinte fiscalizada é a General Cable Brasil Indústria e Comércio de Condutores Elétricos Ltda, IE 518.718532.0008, CNPJ 02.180.624/0001-63, a qual foi incorporada pela Prysmian Cabos e Sistemas do Brasil S/A, em 30/04/21.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 89/109, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 278/299,

A Assessoria do CC/MG exara o interlocutório de págs. 301/302, que gera as seguintes ocorrências: **(i)** manifestação e esclarecimentos da Impugnante – págs. 316/319; **(ii)** réplica fiscal (págs. 395/401).

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 402/430, opina 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 5.589 de 08/07/22.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

A questão suscitada pela Impugnante de uma hipotética nulidade do Auto de Infração, em função da ausência de recomposição de sua conta gráfica, se confunde com o mérito da presente lide e no mérito será analisada.

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, lançados no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), no período de 01/05/18 a 30/04/21, relativos a materiais de uso e consumo (partes e peças de manutenção/reposição periódica), além de ter apropriado créditos de ICMS dessas mesmas partes e peças após o final do 48º mês, contado da data da entrada no estabelecimento autuado, contrariando o disposto no art. 66, § 3º, inciso VIII do RICMS/02.

Seguem abaixo importantes observações do Fisco constantes em seu relatório, merecendo especial destaque a informação de que parte dos créditos analisados foram acatados/mantidos, *verbis*:

Relatório Fiscal Complementar

“... Observações:

1) Fazem parte deste Auto de Infração o Relatório Fiscal Complementar e as planilhas demonstrativas ‘Estorno CIAP Sintético 2018/2021’, ‘Estorno CIAP 2018’, ‘Estorno CIAP 2019’, ‘Estorno CIAP 2020’, ‘Estorno CIAP 2021’, bem como as Intimações e Respostas do Contribuinte.

2) A empresa contribuinte fiscalizada é a General Cable Brasil Indústria e Comércio de Condutores Elétricos Ltda., IE 518.718532.0008, CNPJ 02.180.624/0001-63, a qual foi incorporada pela

Prysmian Cabos e Sistemas do Brasil S/A, em 30/04/2021.

3) **A contribuinte apropriou-se, indevidamente, de créditos de peças e partes de máquinas, de mercadorias de uso ou consumo**, de ferramentas, que não podem, nem mesmo, serem considerados produtos intermediários, conforme a Instrução Normativa (IN) SLT n.º 001 de 20/02/1986 e em desacordo com os arts. 66, II, X, §§ 3º, 5º, 6º, 7º, 12, 13, 16 e 18; 69; 70, III, XIII, §§ 3º, 5º do Decreto Estadual 43.080, de 13/12/2002 (RICMS/02);

4) Além dos produtos não darem direito ao crédito do ICMS, por não serem ativos imobilizados, a empresa contribuinte aproveitou-se do crédito após o final do 48.º mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, em desacordo com o art. 66, § 3º, VIII do RICMS/02;

5) No preenchimento do registro 0300 da EFD (Cadastro de bens ou componentes do ativo imobilizado), no campo 03 (identificação do tipo de mercadoria: 1 para bem e 2 para componente), quando preencheu que o produto era componente de outro bem (número 2), o código que utilizou no campo 05 (do bem principal) diferia do código que utilizou no campo 02 (código individualizado do bem ou componente adotado no controle patrimonial do estabelecimento informante); porém, ao consultar a descrição (campo 04) do código informado no campo 05, verifica-se que tanto o componente quanto o bem são o mesmo produto;

6) **Foram mantidos os créditos de ativos imobilizados que participam ou participaram intrinsecamente do processo de produção e de partes e peças empregadas na reforma de ativos imobilizados, aumentando a vida útil destes últimos em prazo superior a 12 (doze) meses ..."** (Grifou-se)

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

Contrapondo-se ao feito fiscal, o Impugnante relata, inicialmente, que ao longo da fase de fiscalização, forneceu a descrição dos produtos constantes do CIAP, bem como informou a quais investimentos ou projetos se destinavam, assim como apresentou informações também sobre a utilização das máquinas e as melhorias implementadas no âmbito do seu processo produtivo, ou seja, quanto ao emprego dos itens na atividade-fim de seu estabelecimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pontua que, ainda que parte dos esclarecimentos tenha sido acolhido pelo Fisco, é certo que igualmente em relação aos itens para os quais houve a glosa do aproveitamento do crédito foram observadas as exigências legais, fazendo a Impugnante jus ao reconhecimento integral do seu direito creditório.

Acrescenta que eventuais equívocos apontados no preenchimento da EFD, com relação ao cruzamento de códigos e descrições, não prejudicam a devida identificação dos bens e da sua natureza de componentes de outro produto.

Informa que, a fim de exemplificar, no efetivo contexto da sua produção industrial, a utilização de alguns dos itens reputados como partes e peças supostamente não sujeitas ao creditamento, ou entendidas como alegados materiais de uso e consumo, prestará esclarecimentos adicionais sobre alguns dos projetos que abrangem parcelas significativas de itens glosados.

Informa, ainda, que o propósito desses esclarecimentos é demonstrar, ainda que de forma preliminar e exemplificativa, que a análise feita na fase de fiscalização não foi realizada com a profundidade técnica que o tema exige, uma vez que para a perfeita compreensão da natureza dos materiais e da sua utilização em seu processo produtivo, se fazem necessários exames mais detalhados, pois uma conferência meramente literal da descrição simplificada dos itens pode induzir a erros.

Protesta pela posterior juntada de laudo técnico, no qual o emprego dos itens em seu processo industrial seria esmiuçado, a fim de que não restem dúvidas da sua natureza de bens devidamente incorporados ao ativo imobilizado, utilizados em sua atividade-fim, e em relação aos quais deve ser assegurado o aproveitamento do crédito decorrente da sua aquisição, oportunidade em que antecipa parte desses esclarecimentos, detalhando alguns dos projetos em que foram utilizados parte significativa dos materiais objeto da glosa de créditos, *verbis*:

• PROJETO PD-15-0009 - FORNO DE FUSÃO

Descrição: Montagem de refratários para o forno de fusão, equipamento capaz de derreter barras de lingote de alumínio. Após esta etapa de derretimento, o alumínio em estado líquido escorre através de calhas refratárias para a roda de fundição, onde são formadas barras de alumínio, posteriormente encaminhadas para a laminação. O objetivo da laminação é conformar as barras de alumínio por meio de cilindros, a fim de atingir um determinado diâmetro de vergalhão. Ao término do processo de laminação, tem-se o vergalhão pronto para ser trefilado, transformado em fios de diâmetro menores, para ser posteriormente encordado.

Dentre os materiais cujo crédito não foi aceito, e que foram utilizados nesse projeto, cite-se 'âncoras metálicas' e 'chapas' diversas; concreto; 'eletrocalha'; 'válvula tripartida soldada', dentre outros.

• PROJETO GC-16-00.1 - 2016 BW CONSOLIDAÇÃO UNIDADES

Descrição: Consolidação entre as unidades de Poços de Caldas (MG) e Serra (ES), com a transferência da linha de fabricação de cabos de BW (residencial) da unidade de Serra para Poços de Caldas. Projeto de desenvolvimento de aplicação de máquinas do processo fabril, adequações de redes de água para alimentação das linhas, adequações elétricas e todo o processo de 'as built' da unidade para receber as linhas de produção.

Diante inclusive da abrangência desse projeto, uma série dos mais diversos materiais foram adquiridos para sua implementação, sendo bastante diluída a lista de itens glosados que estão relacionados a esse projeto.

• **PROJETO PD-13-0009 - AQUISIÇÃO DO SISTEMA DE DESCARGA PARCIAL**

Descrição: Aquisição de transformador de descargas parciais, equipamento utilizado para testes elétricos nos cabos de alta voltagem produzidos na operação da Impugnante.

Como itens glosados relacionados a esse projeto cite-se 'MPD 600-1 SINGLE-CHANNEL HIGH-END PD MEASUREMENT' e 'MCC 210L 100 KV 10NF ON CARRIAGE'.

• **PROJETO GC-16-0000 - CONSOLIDAÇÃO BW PROJETOS ENCERRAMENTO**

Descrição: Consolidação entre as unidades de Poços de Caldas (MG) e Serra (ES), com a transferência da linha de fabricação de cabos de BW (residencial) da unidade de Serra para Poços de Caldas. Adequações em maquinários e componentes de máquinas, para layout da planta para a produção de cabos BW (residencial) na fábrica de Poços de Caldas.

• **PROJETO PD-14-0019 E PD-13-0023 - MODERNIZAÇÃO DA SUBESTAÇÃO ELÉTRICA PRINCIPAL**

Descrição: Melhoria em sistema elétrico das subestações, com foco em aumentar a confiabilidade de alimentação elétrica para a planta de Poços de Caldas. A subestação funciona como ponto de controle e transferência em um sistema de transmissão de energia elétrica, direcionando e controlando o fluxo energético, transformando os níveis de tensão e funcionando como pontos de entrega de energia para linhas de produção.

Dentre os itens glosados encontram-se relacionados a esse projeto, por exemplo, terminais, módulos, painéis,

e diversos outros que foram essenciais para sua implementação.

• **PROJETO PD-16-0013 - NOVO MOTOR E ACIONAMENTO PARA MOINHO DE HASTE #92**

Descrição: Aquisição de motor e inversor de frequência, equipamentos que modulam a potência da linha. Os itens anteriores não atendiam ao nominal do projeto estabelecido para a fabricação de ligas especiais, o que gerou a necessidade de 'REVAMP' elétrico para atender à demanda de produção.

• **PROJETO PD-00/0057 E GC-16-0000 - SUBSTITUIÇÃO DO TUBO DE VULCANIZAÇÃO**

Descrição: O tubo de vulcanização faz parte do processo de fabricação de cabos, sendo utilizado especificamente para a aplicação do isolamento de cabos de média tensão. A linha da tubulação tem o formato de uma catenária, que é o formato de um cabo suspenso pelas extremidades sob a ação do seu próprio peso. O cabo que passa por dentro da tubulação não pode entrar em contato com a parede dos tubos. O tubo é dividido em 3 zonas definidas no processo de vulcanização: zona de aquecimento, zona neutra e zona de resfriamento. Na zona de aquecimento o tubo trabalha com temperaturas que variam de -5°C a 450°C e fica submetido a pressões de 13 Bar de nitrogênio.

Dentre os bens glosados que foram utilizados nesse projeto cite-se 'bucher c/ tensionador' e 'material serviço instalação', dentre outros.

• **PROJETO PD-13-0035 - ROD MIL 90- REMODELAÇÃO DE ALUMÍNIO AVARIA**

Descrição: 'REVAMP' completo da linha de produção 'Laminação #190', linha capaz de produzir vergalhões de alumínio específicos. Processo de reforma que se deu em todos os motores elétricos e em dois fornos de espera, responsáveis por derreter lingotes de alumínio.

Efetuada a troca de todo o refratário desses fornos, troca dos queimadores de gás natural, e troca da calha refratária de vazão do metal (responsável por direcionar o metal líquido para a roda de fundição). 'REVAMP' em todos os painéis elétricos, realizada a troca de disjuntores, conexões, drives e fiação elétrica." (Grifos Originais)

Ato contínuo, a Impugnante passa a defender o direito ao crédito decorrente da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado.

Nesse sentido, a Impugnante esclarece que tem por objeto social, dentre outras, as atividades de desenvolvimento, fabricação, comércio e instalação de toda espécie de cabos e condutores elétricos e ópticos, e seus respectivos acessórios, bem como de condutores para transmissão de energia ou sinais para comunicação, controle e sinalização, nos termos do seu estatuto social.

Salienta que, para tanto, possui, em sua planta fabril, diversos maquinários e equipamentos, que integram o seu ativo imobilizado, para os quais adquire constantemente novos itens, inclusive aqueles equivocadamente listados pelo Fisco como materiais de uso e consumo.

Cita que o RICMS/02 (vigente à época dos fatos geradores), em consonância com o disposto no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 (LC nº 87/96), em seu art. 66, inciso II, previa as hipóteses de aproveitamento de crédito do imposto, incluindo as aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado.

Menciona que, por outro lado, a legislação estadual veda o aproveitamento de bens alheios à atividade do estabelecimento, dentre outros, assim considerados, segundo a doutrina e jurisprudência, aqueles 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.

Expõe que tal conceito está em consonância com a legislação societária que estabelece que compõe o ativo permanente, mais precisamente o ativo imobilizado, a totalidade dos bens e direitos da empresa que são necessários à consecução de seu objeto social.

A seu ver, no caso concreto, os bens cujos créditos foram invalidados pelo Fisco cumprem todos os requisitos contidos na legislação de regência, **não tendo a Fiscalização comprovado nenhum descumprimento capaz de desconfigurar o direito de crédito** (arts. 20, §§ 1º a 3º e 21, incisos I a IV da LC nº 87/96), ou seja, qualquer disposição em sentido diverso caracteriza evidente inconstitucionalidade, afinal o legislador complementar não possui competência e legitimidade para impor restrições ao princípio da não cumulatividade do ICMS, amplamente assegurado na Constituição.

Conclui, nessa linha, que, considerando que no caso concreto não houve o aproveitamento indevido de crédito com relação a ferramentas, partes e peças de reposição e manutenção de ativos imobilizados em desacordo com o art. 66, § 6º, inciso I do RICMS/02 (vigente à época dos fatos geradores), e que os bens glosados tampouco se referem a mercadorias de uso ou consumo, sem dúvidas deve ser assegurado o direito ao crédito de ICMS previsto na Constituição e na legislação de regência, motivo pelo qual deve ser cancelado o Auto de Infração em debate.

Noutro enfoque, a Impugnante afirma que não houve aproveitamento de parcelas de créditos de ICMS fora do período autorizado pela legislação.

Nesse sentido, a Impugnante lembra que, conforme o Relatório Complementar que acompanhou o Auto de Infração, consta a acusação de apropriação de crédito após o final do 48º mês contado da data da entrada do bem em seu estabelecimento, em desacordo com o art. 66, § 3º, inciso VIII do RICMS/02.

Entretanto, de acordo com a Impugnante, o Fisco não se atentou para o fato de que foi cumprido o prazo de cinco anos para aproveitamento dos créditos, que vence mensalmente, acrescentando que não ultrapassou o prazo de 48 (quarenta e oito) meses para o aproveitamento das parcelas dos créditos, pois, tendo ocorrido o aproveitamento extemporâneo em maio de 2018, seu procedimento abrangeu, corretamente, as notas emitidas de maio de 2013 a dezembro de 2017, na forma do art. 67 do RICMS/02.

Finaliza afirmando que, também quanto a esta acusação, verifica-se que não procede o lançamento fiscal, pois não cometeu nenhuma irregularidade com relação ao prazo ou quantidade de parcelas do crédito aproveitado.

No entanto, ao contrário das alegações da Impugnante, os créditos por ela apropriados não encontram respaldo na legislação vigente, uma vez que efetivamente vinculados a partes e peças enquadradas no art. 66, § 13 do RICMS/02, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, por serem caracterizadas como materiais de uso e consumo.

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

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

CF/88

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

[...]

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

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

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

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

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

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

“NÃO IMPLICARÁ CRÉDITO PARA COMPENSAÇÃO COM O MONTANTE DO IMPOSTO DEVIDO NAS OPERAÇÕES OU

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PRESTAÇÕES SEGUINTEs, **A ENTRADA DE BENS DESTINADOS A CONSUMO** OU À INTEGRAÇÃO NO ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO’.

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

RE 195894 / RS - RIO GRANDE DO SUL

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

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

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

RE 503877 AgR / MG - MINAS GERAIS

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

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

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

III - AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO” (GRIFOU-SE)

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

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

LC nº 87/96

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

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

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

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

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

RICMS/02

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

[...]

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

Instrução Normativa SLT n° 01/86

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

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

“IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A EVOCAÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL DE MANUTENÇÃO."
(GRIFOU-SE)

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

Instrução Normativa SLT nº 01/86

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

(Redação Original)

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

Não é esse, entretanto, o caso dos autos, pois as mercadorias objeto da presente autuação são partes e peças de reposição/manutenção, não se enquadrando, pois, no conceito de produtos intermediários, tanto é que a própria Impugnante não as classificou como tal, pois apropriou os créditos a elas relativos, como se integrantes do imobilizado fossem, mediante lançamentos contidos no documento Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente (CIAP), inerentes ao período de autuado.

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

RICMS/02

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

RICMS/02

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

[...]

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

[...]

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

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

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado

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

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

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

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

Assim, tratando-se de partes e peças de um bem principal, caberia à Impugnante comprovar que a sua substituição não seria decorrente de meros reparos,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

reposições ou manutenções, mas sim de uma reforma que autorizasse afirmar que o bem foi renovado, com aumento da vida útil por prazo superior a 12 (doze) meses, tudo devidamente demonstrado e contabilizado nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade, prova esta não produzida nos autos.

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

Decreto nº 9.580/18

(22/11/18)

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

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

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

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

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

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

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

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

Decreto nº 3.000/99

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

[...]

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

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

RICMS/02

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

I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;

II - a parte de bem imobilizado em partes;

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

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

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

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

Com relação aos incisos I e VI acima, caberia à Impugnante identificar o bem fabricado em seu próprio estabelecimento, os componentes utilizados nessa fabricação, além de comprovar que o bem fabricado atende a todas as condições

estabelecidas na legislação (bem não alheio), quanto à legitimidade dos créditos passíveis de apropriação, o que não ocorreu no caso dos autos.

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

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

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

Peças de uso específico e vida útil comum

Muitas vezes, na compra de certos equipamentos de porte, as empresas adquirem no mesmo momento uma série de peças ou conjuntos importantes e vitais a seu funcionamento, normalmente produzidas e montadas pelo próprio fornecedor do equipamento. **Essas peças sobressalentes** são de uso específico para tal equipamento e necessárias para que o equipamento não fique paralisado por longo tempo, no caso de necessidades de substituição (preventiva ou corretiva).

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

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

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

RICMS/02

Art. 66 ...

[...]

§ 13. Não se enquadra no conceito de bem do ativo imobilizado a parte de um bem principal não definida nas hipóteses previstas nos incisos II,

III e IV do § 12 e utilizada para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem.

Por oportuno, seguem abaixo as considerações do Fisco sobre a presente contenda, cujas contrarrazões são integralmente ratificadas por esta Câmara de Julgamento:

Manifestação Fiscal

“... Os itens constantes do CIAP foram instalados em máquinas, aparelhos ou equipamentos, com a função de partes e peças de reposição ou manutenção, sendo, portanto, considerados bens de uso ou consumo. E quanto ao inciso X do art. 66 do RICMS/02, os efeitos ocorrerão a partir de 01/01/2033, nos termos do Art. 33, inciso I da Lei Complementar 87/96.

[...]

Consta no CIAP produtos como **abraçadeira, anel, argola, arruela, bucha, botão com led, calha, cantoneira, condutele, conector, cotovelo, curva, disjuntor, eletroduto, fita isolante, flange, fusível, macho, materiais elétricos miscelâneas, material de infraestrutura, material serviço instalação, parafuso, perfil, porca, relé, resistência, tampa, tomada, tubo, válvula e demais itens, que, claramente, não caracterizam ativo imobilizado e, sim, bens de uso e consumo**, ainda que contabilizados como ativo individualmente.

Vale ressaltar, também, que não basta dizer que um componente (peça ou parte) foi aplicado em uma determinada área de atividade no estabelecimento da Autuada, pois as áreas de atividade são estruturas de grande porte, geralmente dispostas em plantas, entretanto, composta não por ativos principais, mas também por estruturas e obras complementares, como de tubulação e construção civil (galpões, passarelas, escadas, estruturas diversas e outros).

Dito isto, observa-se que as partes e peças vinculadas ao crédito estornado não são perfeitamente identificáveis, ou tampouco de uso específico, mas com possibilidade de aplicação em várias áreas de uma empresa de fios e cabos, como no caso da Autuada.

Para reforçar, verifica-se que **os documentos fiscais trazidos durante a verificação fiscal da empresa e os documentos anexados à Impugnação não contêm qualquer indicação que possa vincular, de forma inequívoca, partes e peças aos ativos principais que as integraram, de modo a aumentar**

a vida útil destes ativos em prazo superior a 12 (doze) meses.

Apesar de se buscar a verdade material, uma vez que a Autuada se abdicou de vincular as partes e peças aos bens principais do ativo imobilizado, quando da escrituração em separado, como exige a LC 87/96 e a legislação estadual, não cabe à fiscalização realizar a tarefa da Impugnante.

[...]

Quanto aos ‘projetos’, eles não são projetos de máquinas. São apenas os nomes dados para alguns processos de reparo e manutenção de máquinas e da estrutura fabril. Nas reuniões com o contribuinte pelo Teams, ele deixou isto bem claro. Tanto é que o contribuinte não apresentou nenhum deles, em nenhum momento.

Apenas descreveu, nesta Impugnação, um pouco, alguns projetos; descrições estas, nada claras.

Assim, apesar das descrições fornecidas pelo contribuinte na Impugnação não serem claras, podemos aferir que:

1. **Projeto PD-15-0009** – as partes e peças deste projeto foram utilizadas para reposição devido ao desgaste dos ativos da empresa;
2. **Projeto GC-16.00.1** – as partes e peças deste projeto foram utilizadas na estrutura da empresa;
3. **Projeto PD-13-0009** – as partes e peças deste projeto foram utilizadas para testes elétricos nos cabos produzidos pela empresa;
4. **Projeto GC-16-0000** – as partes e peças deste projeto foram utilizadas na estrutura da empresa;
5. **Projetos PD-14-0019 e PD-13-0023** – as partes e peças destes projetos foram utilizadas para melhorias do sistema elétrico da empresa;
6. **Projeto PD-16-0013** – as partes e peças destes projetos foram utilizadas para melhorias na potência do moinho de haste;
7. **Projetos PD-00/0057 e GC-16-0000** - as partes e peças deste projeto foram utilizadas para reposição devido ao desgaste dos ativos da empresa;
8. **Projeto PD-13-0035** - as partes e peças deste projeto foram utilizadas para manutenção de ativos da empresa;

Portanto, depreende-se que os itens destes ‘projetos’, como de quase a totalidade dos ‘projetos’, **são materiais de uso ou consumo**.

[...]

E **não houve autuação por aproveitamento indevido de créditos de bens alheios à atividade da empresa** e nem de produtos intermediários. Os códigos de ocorrência da Autuação são 01.004.010 (aproveitamento a maior de créditos de ativos imobilizados) e 01.004.009 (uso ou consumo), baseados, exclusivamente, no CIAP.

[...]

A Impugnante **não foi autuada por ultrapassar o aproveitamento de 48 parcelas do crédito**, como alegado na Impugnação, mas continuou a aproveitar as parcelas do crédito após o final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento.

Vejamos, por exemplo, o produto ‘Aerador Propulsair Plus ARPP-100’, código ‘500101165408’. A nota fiscal de entrada do produto, cujo fornecedor é a Ecosan Equip. Saneamento Ltda., é a de n.º 1435 e a data de entrada é 07/04/2014. A partir de maio/2018, o saldo remanescente do crédito deveria ter sido cancelado, o que não foi feito. O contribuinte, ainda, aproveitou 3 parcelas do crédito após o final do prazo, provavelmente porque começou a aproveitar as parcelas 3 meses após a entrada do bem no estabelecimento.

De todo modo, este levantamento serviu para reforçar o aproveitamento indevido do crédito do imposto pois, **além dos itens serem de uso ou consumo, ainda houve, em alguns casos, aproveitamento após o fim do 48.º mês da data da entrada do bem** no estabelecimento ...” (Grifou-se)

Com relação à questão da apropriação de créditos em 48 (quarenta e oito) parcelas, no tocante aos bens efetivamente caracterizados como integrantes do ativo imobilizado da empresa, é importante destacar que o contribuinte tem direito a esses créditos, ainda que realizado de forma extemporânea, mesmo após o referido período (48 meses), se não tiver apropriado, à época própria, uma ou mais parcelas desses créditos, desde que legalmente admitidas, observado o disposto no art. 66, § 16 do RICMS/02 e o prazo decadencial estabelecido no art. 67, § 3º do mesmo diploma legal.

RICMS/02

Art. 66 ...

[...]

§ 16. Para fins de apropriação extemporânea de fração de crédito de ICMS relativo à entrada de ativo imobilizado no CIAP, a relação que trata o inciso III do § 3º será calculada considerando as operações do período em que deveria ter sido apropriada a fração.

Art. 67. Ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo anterior, o valor a ser abatido será escriturado no mesmo período de apuração em que ocorrer a aquisição ou o recebimento da mercadoria ou do bem, ou a utilização do serviço, conforme o caso.

[...]

§ 2º O crédito do imposto corretamente destacado em documento fiscal e não aproveitado na época própria, tenha ou não sido escriturado o documento respectivo, poderá ser apropriado pelo contribuinte, mediante:

[...]

§ 3º O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos, contados da data de emissão do documento.

Porém, no caso dos autos, como bem salienta o Fisco, a observância ou não das normas acima se torna irrelevante, pois as partes e peças objeto da presente autuação são caracterizadas como materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, independentemente da data de sua apropriação.

2.1. Do Interlocutório

Não obstante todo o acima exposto, visando afastar qualquer dúvida sobre a matéria, a Assessoria do CC/MG exarou o interlocutório de págs. 301/302, concedendo à Impugnante novo prazo (total de 60 dias) para comprovação da legitimidade dos créditos por ela apropriados.

Interlocutório

“...Despacho Interlocutório, para que o Sujeito Passivo, no **prazo de 30 (trinta) dias, ..., acoste aos autos o laudo técnico** citado em sua impugnação, prestando as seguintes informações complementares (com a devida comprovação):

1. Tratando-se de Bens Novos do Imobilizado (Art. 66, § 12, Incisos I e VI do RICMS/02):

Caso os créditos glosados se refiram a componentes, nos termos da definição contida no art. 66, § 12, inciso VI do RICMS/02, favor informar, de forma precisa, cada um dos bens do ativo imobilizado (novos – não pré-existentes) que foram **fabricados/montados** por essa Empresa.

1.1. Indicar, com a devida **demonstração contábil**, qual é o **universo** das notas fiscais relativas aos componentes necessários para a **completa** fabricação/montagem/construção **de cada um dos bens** em questão.

1.2. Apresentar os registros contábeis relativos à imobilização dos bens fabricados/montados/construídos, comprovando a sua natureza de "**novos**";

1.3. Apresentar comprovação contábil da data efetiva da imobilização do bem, com a respectiva baixa da conta Obras em Andamento (ou Imobilizações em Andamento, ou outras rubricas do gênero);

1.4. Especifique: (a) a descrição do bem novo; (b) setor de utilização; (c) atividade desenvolvida no setor e (d) função do bem no processo produtivo;

2. Tratando-se de Bens do Imobilizado Pré-existent:

2.1. Caso as partes e peças tenham sido utilizadas na reforma ou restauração de bens do imobilizado **pré-existent**, aumentando sua vida útil por prazo superior a 12 (doze) meses, **acarretando a sua reavaliação contábil**, favor demonstrar contabilmente tal fato.

2.2. Comprove que o bem principal é utilizado no processo de produção propriamente dito (bem não alheio)

Acostar ao processo, em modo Excel, todas as planilhas que forem elaboradas, relativas às informações acima.

Em seguida, vista ao Fisco.

Observação: o prazo acima concedido (30 dias) poderá ser prorrogado por igual período, nos termos do art. 28, § 4º c/c art. 63, ambos do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, desde que seja formalmente requerido por essa Empresa." (Grifos Originais)

No entanto, embora tenha anexado aos autos planilhas e documentos, a Impugnante mais uma vez não conseguiu demonstrar que as partes e peças objeto da presente autuação se destinaram à fabricação/montagem/construção de bens novos do imobilizado (art. 66, § 12, incisos I e VI do RICMS/02) ou que estas aumentaram a vida útil dos bens em que aplicadas, por prazo superior a 12 (doze) meses (art. 66, § 6º, inciso I do RICMS/02).

Os documentos acostados aos autos pela Impugnante, em atenção ao interlocutório, foram muito bem analisados pelo Fisco, nos seguintes termos:

Manifestação Fiscal após o Interlocutório

“... Primeiramente, gostaríamos de ressaltar que **o autuado não trouxe um Laudo Técnico propriamente dito**. O documento anexado explica de forma simplificada o processo produtivo da empresa e **afirma que a empresa faz manutenções corretivas e preventivas em suas máquinas e equipamentos**.

[...]

Incluiu neste documento fotos de fornos, cronograma de materiais de reposição, manual de operação, normas operativas internas, cópia de um contrato de reforma de equipamento, porém sem especificar a empresa contratada, sem assinaturas e sem data.

Indica e explica, novamente, os projetos PD 15-0009, GC 16-00.1, PD-13-0009, GC-16-0000, PD-14-0019, PD-13-0023, PD-16-0013, PD-00/0057, GC-16-0000, PD-13-0035.

Aproveitamos a oportunidade para mencionar que **não estornamos os créditos de ICMS constantes do CIAP que se referiam a projetos de reformas e, inclusive, os mantivemos nas planilhas, grifados em verde (com a legenda: ‘Peças e partes que aumentam a vida útil do ativo imobilizado em período superior a 12 meses (reforma)’). Ou seja, mesmo o contribuinte não tendo comprovado o aumento da vida útil em mais de 12 meses para nenhum dos itens arrolados no CIAP, agimos de acordo com o princípio ‘in dubio pro reo’.**

Quanto às planilhas anexadas, vejamos:

O contribuinte anexou a planilha “PTA 01.002795056-61_Questão (1)’ para atender ao requisitado no item 1.1 do despacho interlocutório do Conselho de Contribuintes.

Porém, o Conselho solicitou que houvesse uma correlação completa entre os itens adquiridos com os bens novos produzidos e as devidas demonstrações contábeis. **A autuada não atendeu ao solicitado no item 1.1 do despacho interlocutório.**

A planilha apresentada contém as colunas ‘Conta contábil’, ‘Nota Fiscal’, ‘Descrição do bem’, ‘Local de aplicação’, ‘Aplicação específica do produto’ e ‘ICMS’.

Não há nenhuma correlação entre itens adquiridos e bens novos supostamente fabricados.

Praticamente toda a coluna ‘Conta Contábil’ foi preenchida com a expressão ‘Não identificado’.

Alguns poucos produtos foram listados como pertencentes à conta contábil '0580450001 – Imobilizado em andamento'; em sua maioria, **itens para medir o diâmetro dos cabos, ou seja, não são componentes de um bem maior, novo.**

[...]

Já no item 1.2., o contribuinte deveria apresentar o registro contábil relativo à imobilização deste bem novo que foi montado/fabricado/construído no item 1.1.

Como já dito anteriormente, não houve nenhum 'bem novo' apresentado na planilha referente ao item 1.1.

E quanto à planilha referente ao item 1.2 ('PTA 01.002795056-61_Questão (2)'), esta é um compilado de informações sem o mínimo nexos.

Aliás, é de praxe esta atitude do contribuinte de anexar planilhas que confundem cada vez mais, ao invés de facilitar o entendimento do trabalho, e com um interesse meramente protelatório.

Na planilha em questão, não foram apresentados os registros contábeis relativos à imobilização dos bens fabricados/montados/construídos, comprovando a sua natureza de 'novos'.

Há uma coluna chamada 'Planilha KPMG' com duas planilhas ligadas a ela (1) 'Código Projeto' com as seguintes situações: a) 00 – s/ código, b) confirmar se é processo de venda/remessa entrega futura, c) pedido que aparentemente foi despesa, d) números de projetos, e) em branco; (2) valor.

Há uma coluna chamada 'Cruzamento (Total vs Amostragem', **quase sempre preenchida com os dizeres 'Não identificada na Amostragem'.**

[...]

O item 1.3 do despacho interlocutório requer que o contribuinte apresente comprovação contábil da data efetiva da imobilização do bem novo, com a respectiva baixa da conta Obras em Andamento (ou Imobilizações em Andamento, ou outras rubricas do gênero).

O contribuinte anexou a planilha 'PTA 01.002795056-61_Questão (3)', em resposta ao item 1.3, porém **a planilha não tem nenhuma relação ao solicitado no item 1.3.**

Incluem-se, nesta planilha, colunas com informações totalmente desconexas como, por exemplo, números de projeto, chaves de notas fiscais, números de pedidos, CFOP.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Consta, nos campos da coluna 'Descrição Produto', razão social de empresas. Por exemplo: 'IFM Eletronic Ltda.', 'Poçostec Ltda. EPP', 'Quadrant Solidur do Brasil'.

Já na coluna 'Codigo Item', não há códigos propriamente ditos, mas sim as informações 'materiais maq', 'maquinas', 'mat maq icms12%', 'materiais maq1'.

O item 1.4 do despacho interlocutório requisita que o contribuinte especifique (a) a descrição do bem novo; (b) o setor de utilização; (c) a atividade desenvolvida no setor e (d) a função do bem no processo produtivo.

O contribuinte apresentou a planilha 'PTA 01.002795056-61_Questão (4)', com as colunas 'Descrição do Bem', 'Local de Aplicação', 'Aplicação Específica do Produto' e 'ICMS'.

Dividiu as informações em blocos: 'Base CIAP', 'Base VL a maior', 'Base Uso e Consumo'.

Os bens listados aqui deviam ser os bens novos fabricados/montados/construídos, os quais não foram demonstrados nos itens anteriores, especificamente no item 1.1.

No entanto, o contribuinte listou vários itens sem nenhum critério; dentre eles, 'mão de obra especializada confecção de formas e ferramentas', '500441-servicos de engenharia em campo', 'material serviço instalação'.

Alguns itens listados nesta planilha 'PTA 01.002795056-61_Questão (4)', que não são bens novos, mas sim itens utilizados nas reformas dos fornos, tais como âncoras metálicas, tijolos, concretos refratários e concretos isolantes, calhas basculantes, bicas de vazamento, não tiveram seus créditos estornados no livro CIAP.

Isto pode ser averiguado nas planilhas 'Estorno CIAP 2018', 'Estorno CIAP 2019', 'Estorno CIAP 2020' e 'Estorno CIAP 2021', anexadas ao Auto de Infração, através da legenda na cor verde ('peças e partes que aumentam a vida útil do ativo imobilizado em período superior a 12 meses (reforma)').

Alguns ativos listados na planilha 'PTA 01.002795056-61_Questão (4)', tais como forno de refusão, máquina extrusora, reunidora #60 lira, máq. Embal. Northampton. constam das planilhas 'Estorno CIAP 2018', 'Estorno CIAP 2019', 'Estorno CIAP 2020' e 'Estorno CIAP 2021', anexadas ao Auto de Infração, e não tiveram seus créditos estornados (legenda na cor

laranja – ativo imobilizado que dá direito ao crédito do imposto).

O contribuinte não fez nenhuma menção ao solicitado no item 2 do despacho interlocutório, não anexando nenhuma planilha para os itens 2.1 e 2.2. No entanto, anexou a planilha 'PTA 01.002795056-61_Questão (1)' em duplicidade.

Resta comprovado, mais uma vez, que o contribuinte não atende ao solicitado pela fiscalização e nem pelo despacho interlocutório.

Os dados que foram apresentados, desconexos e incompletos, são totalmente alheios aos que foram demandados, sem nenhum caráter informativo.

Não houve nenhuma comprovação de fabricação/construção/montagem de bens novos ou de reformas/restaurações de bens do ativo imobilizado pré-existentes com aumento de sua vida útil por prazo superior a 12 (doze) meses.

Sendo assim, uma vez analisada a documentação acostada aos autos, o Fisco pugna pela procedência do lançamento e pela manutenção integral do Auto de Infração ..." (Grifou-se)

Muito embora tenham sido grifados no texto acima, merecem especial atenção as seguintes afirmações do Fisco:

- "... não estornamos os créditos de ICMS constantes do CIAP que se referiam a projetos de reformas e, inclusive, os mantivemos nas planilhas, grifados em verde (com a legenda: 'Peças e partes que aumentam a vida útil do ativo imobilizado em período superior a 12 meses (reforma)'). Ou seja, mesmo o contribuinte não tendo comprovado o aumento da vida útil em mais de 12 meses para nenhum dos itens arrolados no CIAP, agimos de acordo com o princípio 'in dubio pro reo';

- "...itens utilizados nas reformas dos fornos, tais como âncoras metálicas, concretos refratários, calhas isolamento, curva 90 AC Sched, não tiveram seus créditos estornados no livro CIAP"; "isto pode ser averiguado nas planilhas 'Estorno CIAP 2018', 'Estorno CIAP 2019', 'Estorno CIAP 2020' e 'Estorno CIAP 2021', anexadas ao PTA n.º 01.002795056-61, através da legenda na cor verde ('peças e partes que aumentam a vida útil do ativo imobilizado em período superior a 12 meses (reforma)')".

Por fim, resta destacar que a essencialidade de determinado bem, para a consecução da atividade econômica do contribuinte, é condição necessária, porém não suficiente, para fins de direito à apropriação do respectivo crédito, pois tal direito encontra-se subordinado às normas estabelecidas no art. 66 do RICMS/02, não satisfeitas, no presente caso.

A energia elétrica, por exemplo, apesar de ser absolutamente indispensável a todo e qualquer empreendimento, somente gera direito a créditos do imposto, quando utilizada no processo de industrialização, no sentido *stricto sensu*, nos termos

estabelecidos no art. 66, inciso III e § 4º do RICMS/02, isto é, os créditos a ela relativos são vedados pela legislação vigente nas demais hipóteses.

Correta, portanto, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco, nos termos do art. 70, incisos III do RICMS/02.

2.2. Da Arguição de Ausência de Recomposição da Conta Gráfica

A Impugnante argumenta que é nula a exigência fiscal diante da necessidade de recomposição de sua conta gráfica.

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

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

RICMS/02

Vigência a partir de 01/02/15

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

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

Art. 195 ...

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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.

Portanto, contrariamente à afirmação da Impugnante, o procedimento fiscal está devidamente amparado na legislação que rege a matéria.

2.3. Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação de Multa de Revalidação e Multa Isolada em Decorrência da mesma Infração

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Lei nº 6.763/75

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

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

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

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

[...]

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

Efeitos de 01/11/03 a 30/06/17

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

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

[...]

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2.4. Questões de Cunho Constitucional

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Manuela Britto Mattos e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcus Vinícius Dias Campagnollo. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Revisor), Indelécio José da Silva e Juliana de Mesquita Penha.

Sala das Sessões, 16 de maio de 2024.

**Geraldo da Silva Datas
Presidente / Relator**

D

CCMG