

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.860/10/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000143974-37  
Impugnação: 40.010111886-93  
Impugnante: M&G Fibras e Resinas Ltda.  
IE: 518077429.00-42  
Proc. S. Passivo: Victor Luis de Salles Freire/Outros  
Origem: DF/Poços de Caldas

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIVERSAS IRREGULARIDADES.** Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos às aquisições (bem como do valor recolhido a título de diferencial de alíquotas) de materiais de uso e consumo, utilizados em atividades alheias à atividade fim do estabelecimento, em desacordo com o disposto nos arts. 66 e 70 do RICMS/96. Constatado, ainda, o aproveitamento de créditos relativos a produtos adquiridos (e ao diferencial de alíquotas recolhido) para a montagem/construção de equipamentos/instalações produtivos, antes de sua efetiva imobilização e funcionamento, resultando em recolhimento a menor do imposto. Exigências de ICMS e Multa de revalidação prevista no art. 56, II da Lei nº 6763/75. Excluídas as exigências fiscais correspondentes aos diversos materiais comprovadamente utilizados no processo produtivo, bem como equipamentos para laboratório e máquinas, equipamentos e instalações vinculadas à atividade econômica da Autuada, considerando como marco inicial para creditamento, a escrituração original da Impugnante. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a exigência de ICMS e multa de revalidação tendo em vista o recolhimento a menor de imposto, por ter a Autuada apropriado créditos indevidos relativos às aquisições (e ao diferencial de alíquota recolhido) de materiais diversos destinados a uso/consumo do estabelecimento ou não relacionados à produção/comercialização, bem como relativos a partes e peças utilizados na montagem de equipamentos/instalações, no momento de suas entradas, antes, portanto, da imobilização contábil e do efetivo funcionamento dos equipamentos/instalações.

O lançamento compreende o período de janeiro de 1998 a julho de 2000, conforme recomposição da conta gráfica de fls. 52/57.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 230/240, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 263/286.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Auditoria Fiscal exara o Parecer de fls. 289/300, opinando pela procedência do lançamento.

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão de 11/04/05 (fls. 302), deliberou, em preliminar e à unanimidade, exarar despacho interlocutório para que a Autuada esclareça sobre a participação das partes e peças e equipamentos no processo produtivo da Impugnante.

A Autuada comparece aos autos (fls. 307/308) em atendimento ao despacho interlocutório, trazendo as informações constantes do documento de fls. 309/359, enquanto a Fiscalização se pronuncia às fls. 361/364, juntando as planilhas de fls. 365/376.

A Auditoria Fiscal (atual Assessoria do CC/MG) determina a diligência de fl. 378, onde solicita do Fisco a descrição do processo produtivo desenvolvido pela Autuada, de modo a identificar cada setor da fábrica e sua função na produção, devendo apresentar relação em separado dos produtos cujos créditos foram estornados, conforme razão para o estorno procedido, de acordo com o Relatório do AI, devendo ser acrescentado, ainda, informações sobre a finalidade e o local de emprego de cada um dos produtos, em conformidade com o fluxo do processo produtivo desenvolvido pela empresa.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 379/383, anexando os quadros de fls. 384/503.

Devidamente intimada, a Impugnante mantém as alegações postas na peça de defesa, conforme vistas dos autos apostas no documento de fls. 506 e expediente de fls. 509.

A Auditoria Fiscal determina a diligência de fl. 511, renovando o pedido para que o Fisco apresente a relação das mercadorias/bens em planilhas distintas, de acordo com as exigências contidas no Auto de Infração.

Regularmente intimado (fls. 512), o Sujeito Passivo comparece aos autos (fls. 513), comunicando ter providenciado o encaminhamento de “disquete” contendo a relação de notas fiscais, projetos de investimentos e datas solicitadas, conforme documentos anexados às fls. 515/550.

O Fisco, após tomar conhecimento dos elementos trazidos pela Defendente, manifesta-se às fls. 551/553, juntando as planilhas de fls. 554/693, contendo a relação dos materiais objeto deste Auto de Infração.

Aberta vista a Autuada (fls. 694/696), que após visto nos autos, de forma manuscrita, no documento de fl. 694.

A Assessoria do CC/MG retorna aos autos, manifestando-se sobre o objeto do despacho interlocutório (fls. 698/710), opinando, mais uma vez, pela procedência do lançamento.

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão de 05/11/08, determina a realização de prova pericial, ofertando os quesitos lançados na decisão (fls. 712).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Perito foi designado conforme despacho de fls. 715, nos termos do RPTA/MG, sendo que as partes tiveram ciência e oportunidade para apresentação de quesitos e designação de Assistente Técnico, no caso da Autuada, situação essa dispensada, nos termos das manifestações de 718 e 720.

A perícia foi realizada conforme documentos juntados (fls. 723/831) e Laudo Pericial de fls. 833/885, com a anexação da relação de notas fiscais (fls. 886/906) e outros documentos (fls. 907/947).

Intimada, a Impugnante diz que tomou conhecimento do Laudo Pericial (fls. 953), e reserva o seu direito de manifestação em outras fases do processo.

A Assessoria do CC/MG devolve os autos à origem para encaminhamento do Laudo Pericial ao Fisco (fls. 955), que se manifesta às fls. 956/961, divergindo do resultado apontado pelo Perito, naquilo que se opõe ao lançamento.

Novamente nos autos, a Assessoria do Conselho, em parecer de fls. 963/970, opina pela procedência parcial do lançamento, acolhendo as conclusões constantes do Laudo Pericial.

---

### **DECISÃO**

Numa primeira vertente, pleiteia a Impugnante que seja considerado decaído o direito de lançar relativamente aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 31 de dezembro de 1998, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, I do CTN.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

“DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

JUSTIÇA (...). TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1);  
RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório (de comunicação) não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, I do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial n.º 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

“OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.”

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 1998 somente expirou em 31/12/03, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 19 de dezembro de 2003.

Quanto ao mérito propriamente dito, versa o presente Auto de Infração sobre o recolhimento a menor de ICMS e respectiva Multa de Revalidação, capitulada no art.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

56, II da Lei nº 6763/75, por ter a Autuada apropriado créditos indevidos relativos às aquisições (e ao diferencial de alíquota recolhido) de materiais diversos destinados a uso/consumo do estabelecimento ou não relacionados à produção/comercialização, bem como relativos a partes e peças utilizados na montagem de equipamentos/instalações, no momento de suas entradas, antes, portanto, da imobilização contábil e do efetivo funcionamento dos equipamentos/instalações.

Na planilha de fls. 58/91 estão relacionados os números e as datas das notas fiscais, os emitentes, produtos, valor, valor do ICMS e do diferencial de alíquota creditados, e os correspondentes registros no livro de Registro de Entradas.

Os valores estornados foram apurados a cada mês, tendo sido lançados na recomposição da conta gráfica às fls. 52/57.

Instruem os autos a relação dos projetos específicos em que os materiais foram utilizados (fls. 09/20), cópias dos DAPI (fls. 21/51), bem como cópias por amostragem do livro de Registro de Entradas e das notas fiscais com os correspondentes registros contábeis (fls. 92/227).

A matéria, à época dos fatos geradores aqui tratados, encontrava-se disciplinada no RICMS/96, aprovado pelo Decreto nº 38.104/96, nos arts. 62 e seguintes, especialmente nos arts. 66 e 70, que tratam do direito ao crédito e suas vedações, conforme adiante:

### **RICMS/96**

**Art. 62** - O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro Estado.

(...)

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

(...)

II - à entrada ocorrida:

a - a partir de 1º de novembro de 1996:

**Efeitos de 1º/08/2000 a 06/12/2002 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 10, ambos do Dec. 41.218, de 23/08/2000, - MG de 24.**

"a.1 - de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto no § 3º;"

**Efeitos de 24/12/99 a 31/07/2000 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 11, ambos do Dec. 40.838, de 23/12/99, MG de 24.**

"a.1 - de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento;"

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**Efeitos de 1º/04/97 a 23/12/99 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 16, IV, ambos do Dec. nº 38.761, de 22/04/97 - MG de 23.**

**Efeitos de 04/03/97 a 23/12/99 - Conforme dispõe o art. 32 do Dec. nº 38.683, de 03/03/97 - MG de 04 e ret. no de 17/04:**

"a.1 - de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto no § 2º;"

(...)

b - a partir de 1º de janeiro de 2003, de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento.

"§ 1º - Também ensejará o aproveitamento sob a forma de crédito:

(...)

2) o valor do imposto correspondente à matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que:

(....)

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

(...)

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

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2002, de bens destinados a uso ou consumo do estabelecimento, excetuada a hipótese prevista no item 3 do § 1º do artigo 66;

**Efeitos de 1º/01/98 a 31/12/99 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 22, II, ambos do Dec. nº 40.059, de 18/11/98 - MG de 19.**

"III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 1999, de bens destinados a uso ou consumo do estabelecimento, excetuada a hipótese prevista no item 3 do § 1º do artigo 66;"

**Efeitos de 04/03 a 31/12/97 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 23, II, ambos do Dec. nº 39.184, de 23/10/97 - MG de 24 e ret. no de 22/11:**

"III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 1997, de bens destinados a uso ou consumo do estabelecimento, excetuada a hipótese prevista no item 3 do § 1º do artigo 66;"

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 e serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

Verifica-se, portanto, que a legislação mineira incorporou os mandamentos contidos na Lei Complementar nº 87/96 que, autorizada pela Carta Magna, disciplina o regime de compensação do imposto.

Resumindo, tem-se a considerar que, no período compreendido na autuação, vigiam as seguintes regras impostas pela legislação de regência:

- a) impossibilidade de apropriação de créditos relativos a mercadorias/produtos/bens adquiridos para uso/consumo do estabelecimento;
- b) impossibilidade de apropriação de créditos relativos a bens alheios à atividade do estabelecimento, assim considerados aqueles que não fossem utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração e serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação;
- c) possibilidade de apropriação de créditos relativos a bens do ativo permanente, observadas determinadas condições;
- d) possibilidade de apropriação de créditos relativos a matéria prima, produto intermediário e material de embalagem adquiridos ou recebidos no período, para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização, geração ou comunicação, observando-se que são compreendidos entre as matérias primas e produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

Para facilitar o entendimento da matéria posta nos autos, após a Manifestação Fiscal de fls. 551/553, pode-se segregar as discussões de acordo com as planilhas elaboradas pelo Fisco, a saber:

- Planilha “U-C” – Mercadorias destinadas a uso e consumo.
- Planilha “Imob” – Mercadorias destinadas às instalações fabris; máquinas e equipamentos, creditadas antes do efetivo funcionamento.
- Planilha “Alheio” – Bens alheios às atividades da empresa.
- Planilha ConstrCiv” – Materiais aplicados na construção civil.

Para o deslinde da questão, torna-se importante, também, comentar sobre a estrutura da empresa autuada, cujo parque fabril se compõe de: Departamento de Utilidades; Fábrica de Fibras e Fábrica de Resinas.

Segundo o Fisco, a linha de produção se resume às Fábricas de Fibras e Resinas, enquanto o Departamento de Utilidades se classifica como departamento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

auxiliar aos de produção, concluindo que os bens e produtos utilizados naquele espaço são classificados como bens alheios ou material de uso e consumo.

A Impugnante por sua vez, ao responder à intimação do Perito designado (fls. 756/830) apresenta conclusões diversas do Fisco, ao analisar as funções do Departamento de Utilidades, que se encarrega de:

- Geração de vapor – Necessário para aquecimento do sistema produtivo e para obtenção de vácuo que garanta a reação química nas polimerizações.

- Fluido térmico – Necessário para aquecimento do sistema produtivo em temperaturas da ordem de 290 °C.

- Água de resfriamento e Água gelada – Necessárias para resfriar os trocadores de calor do processo de fabricação e permitir o controle das reações químicas e funcionamento dos equipamentos.

- Ar comprimido – Necessário para o controle do sistema de produção (atuação de válvulas e circuitos pneumáticos).

Em seu bem elaborado Laudo Pericial, o senhor perito, analisando as funções do Departamento de Utilidades, conclui que “o suprimento destes materiais estende-se por toda a fábrica através de tubulações próprias e exclusivas de cada material”, sendo que esse sistema “é parte integrante do sistema industrial” e que “sem ele, não se consegue operar o setor produtivo da empresa”.

De modo diverso, destaca que o setor de tratamento de efluentes e combate a incêndio são secundários e não participam diretamente do processo industrial.

Enfrentando os quesitos formulados pela Egrégia 2ª Câmara de Julgamento, o senhor Perito apresenta em seu Laudo a descrição dos projetos e local de aplicação dos produtos, conforme informações de fls. 835/843.

Importante frisar que o senhor Perito concluiu, também, que todos os materiais foram contabilizados como ativo imobilizado, por projetos de modernização, adequação ou substituição de ativos, em conta contábil denominada “Construções em Curso”, sendo ao final da conclusão dos projetos, transferidos para imobilização definitiva.

Finalizando o trabalho pericial, o *Expert* apresenta a identificação dos projetos e a possibilidade de utilização dos créditos de ICMS na aquisição de vários produtos e bens. Das conclusões postas no Laudo Pericial é possível destacar:

- são passíveis de creditamento as aquisições relativas aos projetos inseridos no quadro de fls. 882, considerando a data de imobilização definitiva, ou seja, quando da ocorrência da transferência entre a conta “Construções em Curso” para a conta de Imobilizado;

- nos projetos mencionados acima, foram afastados os créditos originários de mercadorias utilizadas na estruturação do equipamento principal, ou seja, acessórios normalmente utilizados para fixação e proteção do equipamento principal e outros produtos utilizados na estruturação do terreno, como piso e massa asfáltica, por exemplo;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- não se admitiu os créditos relativos aos equipamentos de laboratórios e materiais para aplicação nas áreas de segurança e prevenção de incêndio;
- afastou-se o crédito inerente a equipamentos de refrigeração e transformadores utilizados para resfriamento da Sala de Conversores de Frequência;
- negou-se o crédito vinculado às aquisições para a área administrativa; de pesquisa e desenvolvimento; peças de manutenção; utilização em obras de construção civil; projetos não industriais e tratamento de efluentes.

Não obstante o bem elaborado Laudo Pericial, esta Câmara diverge da conclusão do senhor Perito, em relação aos créditos relativos aos equipamentos de laboratórios e no tocante à tomada da data de imobilização definitiva como marco para concessão dos créditos.

No tocante ao primeiro item, são reiteradas as decisões dessa Casa no sentido de que os materiais utilizados em laboratórios são considerados como materiais de uso e consumo, por se tratar de área marginal ao processo produtivo. Entretanto, em relação aos equipamentos utilizados nos mencionados laboratórios, não há de se fazer a mesma reflexão, pois a definição de bens alheios não comporta a diferenciação entre processo central e marginal de produção.

Com efeito, tais bens são utilizados, ainda que indiretamente, no processo industrial do estabelecimento autuado. Assim, nos exatos termos da Instrução Normativa DLT nº 01/98, mais especificamente na alínea “c” do inciso II do art. 1º da IN, tais equipamentos são empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento.

Por outro lado, a Egrégia 3ª Câmara de Julgamento proferiu decisão consubstanciada no Acórdão nº 19.555/10/3ª, autorizando o creditamento do imposto nas aquisições no período pré-operacional, desde o momento da entrada dos produtos no estabelecimento industrial, sendo o caso de se aplicar o mesmo raciocínio na aquisição de itens para construção ou reforma de equipamentos da área produtiva.

Para melhor compreensão da matéria, pede-se vênias para transcrever, na íntegra, a fundamentação do mencionado acórdão, naquilo que interessa ao caso:

“NESTE PONTO, PARA MELHOR ENTENDER O DEBATE ENTRE AS PARTES, NECESSÁRIO SE FAZ UMA RÁPIDA RETROSPECTIVA DOS FATOS. SENÃO VEJA-SE:

1) O CONSÓRCIO INICIOU AS ATIVIDADES DE CONSTRUÇÃO DA HIDRELÉTRICA EM 2002, QUANDO A PARTIR DE MAIO DAQUELE ANO, ADQUIRIU DIUTURNAMENTE AS PEÇAS, EQUIPAMENTOS E MATERIAIS PARA ESTRUTURAÇÃO DO SISTEMA DE GERAÇÃO E FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA, ATÉ DEZEMBRO DE 2006.

2) DURANTE ESSE PERÍODO, A AUTUADA ESCRITUROU AS AQUISIÇÕES EM LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADAS, MAS NÃO PROMOVEU OS LANÇAMENTOS NO LIVRO DE CONTROLE DO ATIVO IMOBILIZADO – CIAP, DEIXANDO DE APROPRIAR OS CRÉDITOS INERENTES AOS EQUIPAMENTOS DE PRODUÇÃO.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3) EM AGOSTO DE 2005, O ESTABELECIMENTO DEU INÍCIO À GERAÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, TRANSFERINDO-A PARA OS ESTABELECIMENTOS CONSORCIADOS, SEM EMISSÃO DE QUALQUER DOCUMENTO FISCAL.

4) EM NOVEMBRO DE 2006, A EMPRESA APRESENTOU DENÚNCIA ESPONTÂNEA (FLS. 27/60), COMPREENDENDO A TRANSFERÊNCIA DE ENERGIA ELÉTRICA NO PERÍODO DE AGOSTO DE 2005 A OUTUBRO DE 2006.

5) EM JANEIRO DE 2007, O ESTABELECIMENTO GERADOR ESCRITUROU O LIVRO CIAP E APROPRIOU O MONTANTE DE R\$ 7.061.548,59 (SETE MILHÕES, SESSENTA E UM MI, QUINHENTOS E QUARENTA E OITO REAIS E CINQUENTA E NOVE CENTAVOS), A TÍTULO DE CRÉDITO DE ICMS, RELATIVO ÀS AQUISIÇÕES DE BENS DO ATIVO NO PERÍODO DE MAIO DE 2002 A JANEIRO DE 2007, COM APROPRIAÇÃO DE PARCELAS MENSIS EQUIVALENTES A 100% (CEM POR CENTO) DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS).

6) EM 23 DE MAIO DE 2007, O AUDITOR FISCAL ENCAMINHA À AUTUADA O “OF. 371.771/01/DF GV” (FL. 430) NOTICIANDO O INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO DE ICMS, EM FUNÇÃO DE:

- “O TAMBÉM INDEFERIMENTO DA COMUNICAÇÃO A APROPRIAÇÃO EXTEMPORÂNEA DOS CRÉDITOS DE MESMA NATUREZA, RELATIVOS AOS EXERCÍCIOS DE 2002 E JAN/2003 ..., NOS TERMOS DO § 3º DO ART. 66 DO RICMS/2002”;

- “DA NECESSIDADE DO REQUERENTE REFAZER OS CÁLCULOS PRÓPRIOS DO CIAP-C, DECORRENTE DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA REFERENTE Á PROMOÇÃO DE SAÍDA DE ENERGIA ELÉTRICA DESACOBERTADA DE DOCUMENTOS FISCAIS ..., ALIADA AO INDEFERIMENTO CITADO PELA ALÍNEA ANTERIOR.”

7) EM JUNHO DE 2007, A EMPRESA PROMOVEU AS ALTERAÇÕES DETERMINADAS NO OFÍCIO ACIMA MENCIONADO, ENCAMINHANDO NOVOS REGISTROS DE CONTROLE DO ATIVO IMOBILIZADO, COM ESTORNO EQUIVALENTE A R\$ 1.562.394,13 (UM MILHÃO, QUINHENTOS E SESSENTA E DOIS MIL, TREZENTOS E NOVENTA E QUATRO REAIS E TREZE CENTAVOS), MANTENDO COMO SALDO CREDOR UM MONTANTE DE R\$ 5.499.154,46 (CINCO MILHÕES, QUATROCENTOS E NOVENTA E NOVE MIL, CENTO E CINQUENTA E QUATRO REAIS E QUARENTA E SEIS CENTAVOS), QUE ACRESCIDOS DOS VALORES RELATIVOS AOS MESES DE FEVEREIRO A JUNHO DE 2007, RESULTOU NO TOTAL DE CRÉDITOS LANÇADOS EM JUNHO DE 2007 DE R\$ 5.846.501,04 (CINCO MILHÕES, OITOCENTOS E QUARENTA E SEIS MIL, QUINHENTOS E UM REAIS E QUATRO CENTAVOS).

8) A PARTIR DESTA DATA, A AUTUADA FOI ACUMULANDO OS CRÉDITOS INERENTES ÀS AQUISIÇÕES MENSIS, DE FORMA QUE EM MAIO DE 2008 O SEU SALDO CREDOR ALCANÇAVA A PARCELA DE R\$ 5.963.847,23 (CINCO MILHÕES, NOVECENTOS E SESSENTA E TRÊS MIL, OITOCENTOS E QUARENTA E SETE REAIS E VINTE E TRÊS CENTAVOS).

9) EM JUNHO DE 2008, EM DECORRÊNCIA, SEGUNDO A AUTUADA, DE UMA REUNIÃO REALIZADA EM BELO HORIZONTE, COM INTEGRANTES DA SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO E DA SUBSECRETARIA DA RECEITA ESTADUAL, NOVA RECOMPOSIÇÃO DO CIAP FOI EFETUADA, COM ESTORNO INTEGRAL DOS CRÉDITOS ATÉ ENTÃO LANÇADOS E OUTRA APURAÇÃO, NOS MOLDES NAQUILO QUE TERIA SIDO “AJUSTADO” NA MENCIONADA REUNIÃO, RESULTANDO NUM APROVEITAMENTO EXTEMPORÂNEO DE R\$ 4.246.602,18 (QUATRO MILHÕES, DUZENTOS E QUARENTA E SEIS MIL, SEISCENTOS E DOIS REAIS E DEZOITO CENTAVOS) E SALDO CREDOR DE R\$ 4.214.269,97 (QUATRO MILHÕES, DUZENTOS E CATORZE MIL, DUZENTOS E SESSENTA E NOVE REAIS E NOVENTA E SETE CENTAVOS), APÓS A DEDUÇÃO DO IMPOSTO RELATIVO A SAÍDAS DE BENS NO VALOR DE R\$ 32.332,21 (TRINTA E DOIS MIL, TREZENTOS E TRINTA E DOIS REAIS E VINTE E UM CENTAVOS).

RELATADOS OS FATOS E A VERSÃO DAS PARTES, CABE AGORA DECIDIR A QUESTÃO. PARA TANTO, SE FAZ NECESSÁRIO DISCORRER SOBRES QUATRO PONTOS BÁSICOS:

A) EXISTIU ORIENTAÇÃO DO FISCO EM RELAÇÃO AOS PROCEDIMENTOS ELABORADOS PELA AUTUADA?

B) QUAL É O PRAZO DECADENCIAL PARA APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES PARA O ATIVO IMOBILIZANDO, NA HIPÓTESE DOS AUTOS, QUE SE REFERE À FASE PRÉ-OPERACIONAL DO ESTABELECIMENTO?

C) COMO SE FAZ A APURAÇÃO DOS CRÉDITOS NESTA FASE PRÉ-OPERACIONAL?

D) ESTÁ SENDO OBSERVADO O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA?

RELATIVAMENTE À PRIMEIRA INDAGAÇÃO, DUAS QUESTÕES SE APRESENTAM. UMA, QUANDO DO PRIMEIRO LANÇAMENTO DOS CRÉDITOS E SUA REVISÃO, E A OUTRA, POR OCASIÃO DA SEGUNDA REVISÃO DO CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO.

NA PRIMEIRA FASE PODE-SE AFIRMAR COM CONVICÇÃO, AO CONTRÁRIO DA FALA DO FISCO, DE QUE EXISTIU ADESÃO PARCIAL AOS CÁLCULOS ELABORADOS PELA AUTUADA, SIGNIFICANDO ORIENTAÇÃO FISCAL.

É QUE, AO INDEFERIR O PEDIDO DE TRANSFERÊNCIA DO SALDO CREDOR, O AUDITOR FISCAL ACABOU POR AFIRMAR, TACITAMENTE, QUE OS CÁLCULOS A PARTIR DE FEVEREIRO DE 2003 ESTAVAM CORRETOS, DESDE QUE FOSSEM LANÇADOS OS VALORES RELATIVOS ÀS SAÍDAS DESACOBERTADAS APONTADAS EM DENÚNCIA ESPONTÂNEA.

PODE-SE ATÉ DIZER QUE A SUA INTENÇÃO ERA O INDEFERIMENTO COMPLETO, MAS NÃO FOI ISSO QUE FICOU CONSIGNADO NO “OF.371.771/01/DF GV”, CONFORME SUBITENS 6.1 E 6.2 ANTERIORMENTE NARRADOS.

TANTO É VERDADE QUE A AUTUADA PROCEDEU À CORREÇÃO DA APURAÇÃO DOS CRÉDITOS, EXCLUINDO AQUELES LANÇADOS NO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DOCUMENTO DE FLS. 163/165, QUE SE REFERIAM ÀS AQUISIÇÕES QUE ULTRAPASSAVAM O LIMITE DE 4 (QUATRO) ANOS, CONTADOS DA DATA DE AQUISIÇÃO E MANTEVE O NOVO VALOR APURADO EM SUA ESCRITA SEM QUALQUER OPOSIÇÃO DO FISCO.

POR OUTRO LADO, A CHAMADA ORIENTAÇÃO SURGIDA NA REUNIÃO EM BELO HORIZONTE NÃO RESTOU COMPROVADA PELA IMPUGNANTE, MAS AO QUE PARECE, DE FATO EXISTIU, POIS NÃO FOI SUFICIENTEMENTE NEGADA PELO FISCO. AO CONTRÁRIO, A AUTORIDADE FISCAL A ADMITE, MAS DESTACA QUE DISCUSSÃO NÃO É IGUAL A ORIENTAÇÃO.

NESTE PLANO, EM RELAÇÃO AO PRIMEIRO CREDITAMENTO, PODER-SE-IA DIZER QUE SERIA CASO DE APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 100 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN, O QUE IMPEDIRIA A APLICAÇÃO DA PENALIDADE ISOLADA.

MAS, COMO A AUTUADA VEIO A ALTERAR AQUELA ESCRITURAÇÃO DOS CRÉDITOS, MODIFICANDO-A COM OS NOVOS CRITÉRIOS MENCIONADOS NA DITA REUNIÃO, INCLUSIVE EM SEU DESFAVOR, COM A REDUÇÃO MOMENTÂNEA DO MONTANTE DE CRÉDITO, PODE-SE AFIRMAR QUE A PRIMEIRA ORIENTAÇÃO FISCAL RESTOU PREJUDICADA.

COMO NÃO EXISTEM PROVAS DE QUE FORA AUTORIZADO O NOVO PROCEDIMENTO DE LANÇAMENTO DOS CRÉDITOS, UMA VEZ QUE NÃO HÁ QUALQUER DOCUMENTO ESCRITO SOBRE A REUNIÃO “VALE-SUTRI-SRE”, CABE AGORA APENAS ANALISAR A CORREÇÃO OU NÃO DOS PROCEDIMENTOS DA ORA IMPUGNANTE.

PARA ISSO, É PRECISO RESPONDER À SEGUNDA INDAGAÇÃO, OU SEJA, IDENTIFICAR QUAL É O PRAZO DECADENCIAL PARA APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES PARA O ATIVO IMOBILIZANDO, NA HIPÓTESE DOS AUTOS.

A MATÉRIA ENCONTRA-SE DISCIPLINADA NA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 E SUAS ALTERAÇÕES POSTERIORES, BEM COMO NO RICMS/02, DA SEGUINTE FORMA:

### **LC 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.

.....

§ 5º PARA EFEITO DO DISPOSTO NO CAPUT DESTE ARTIGO, RELATIVAMENTE AOS CRÉDITOS DECORRENTES DE ENTRADA DE MERCADORIAS NO ESTABELECIMENTO DESTINADAS AO ATIVO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PERMANENTE, DEVERÁ SER OBSERVADO: (REDAÇÃO DADA PELA LCP Nº 102, DE 11.7.2000)

I – A APROPRIAÇÃO SERÁ FEITA À RAZÃO DE UM QUARENTA E OITO AVOS POR MÊS, DEVENDO A PRIMEIRA FRAÇÃO SER APROPRIADA NO MÊS EM QUE OCORRER A ENTRADA NO ESTABELECIMENTO; (INCISO INCLUÍDO PELA LCP Nº 102, DE 11.7.2000)

.....

ART. 23. O DIREITO DE CRÉDITO, PARA EFEITO DE COMPENSAÇÃO COM DÉBITO DO IMPOSTO, RECONHECIDO AO ESTABELECIMENTO QUE TENHA RECEBIDO AS MERCADORIAS OU PARA O QUAL TENHAM SIDO PRESTADOS OS SERVIÇOS, ESTÁ CONDICIONADO À IDONEIDADE DA DOCUMENTAÇÃO E, SE FOR O CASO, À ESCRITURAÇÃO NOS PRAZOS E CONDIÇÕES ESTABELECIDOS NA LEGISLAÇÃO.

PARÁGRAFO ÚNICO. O DIREITO DE UTILIZAR O CRÉDITO EXTINGUE-SE DEPOIS DE DECORRIDOS CINCO ANOS CONTADOS DA DATA DE EMISSÃO DO DOCUMENTO.

### **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;

.....

§ 3º - O ABATIMENTO, SOB A FORMA DE CRÉDITO, DO IMPOSTO INCIDENTE NAS OPERAÇÕES RELATIVAS À ENTRADA DE BEM DESTINADO AO ATIVO PERMANENTE DO ESTABELECIMENTO OBSERVARÁ, ALÉM DO DISPOSTO NOS §§ 7º A 10 DO ARTIGO 70 DESTE REGULAMENTO, O SEGUINTE:

I - SERÁ FEITO À RAZÃO DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS) POR MÊS, DEVENDO A PRIMEIRA FRAÇÃO SER APROPRIADA NO MÊS EM QUE OCORRER A ENTRADA DO BEM NO ESTABELECIMENTO;

DE PRONTO, CABE DESTACAR QUE A MENSAGEM CONTIDA NO ART. 23 DA LC Nº 87/96 ORA TRANSCRITO, CONSTITUI REGRA GERAL PARA A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS, NÃO SE RESTRINGINDO ESPECIFICAMENTE AOS CRÉDITOS DECORRENTES DAS AQUISIÇÕES DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO.

POR OUTRO LADO, UMA RÁPIDA LEITURA DOS DISPOSITIVOS, PERMITE AFERIR, COM UMA INTERPRETAÇÃO LITERAL DO TEXTO, QUE O CRÉDITO DEVE SER LANÇADO NA DATA DE ENTRADA DO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

BEM, COM APROVEITAMENTO DA PRIMEIRA FRAÇÃO NO MÊS EM QUE OCORRER A ENTRADA DO BEM NO ESTABELECIMENTO.

NO CASO DOS AUTOS, NO ENTANTO, TRATA-SE DE CONSTRUÇÃO DE UMA USINA HIDRELÉTRICA, EM QUE AS AQUISIÇÕES SE FIZERAM NO DECORRER DE TRÊS ANOS, COMEÇANDO EM MAIO DE 2002, MAS SOMENTE VINDO A PRODUZIR ENERGIA ELÉTRICA EM AGOSTO DE 2005.

NESTE CASO, TODOS OS INVESTIMENTOS REALIZADOS, TANTO EM EQUIPAMENTOS QUANTO EM DESPESAS DENOMINADAS DE PRÉ-OPERACIONAIS, SERÃO CONTABILIZADOS OBEDECENDO A REGRA DA COMPETÊNCIA, MAS TERÃO TRATAMENTO ESPECÍFICO, UMA VEZ QUE SE REFEREM A RESULTADOS FUTUROS.

ASSIM, DE ACORDO COM A LEI Nº 6.404/76, VIGENTE À ÉPOCA, CLASSIFICAVAM-SE NO ATIVO DIFERIDO AS APLICAÇÕES DE RECURSOS EM DESPESAS QUE CONTRIBUIRÃO PARA A FORMAÇÃO DO RESULTADO DE MAIS DE UM EXERCÍCIO SOCIAL.

ESTÃO COMPREENDIDAS NESTA CLASSIFICAÇÃO, DENTRE OUTRAS, AS DESPESAS DE ORGANIZAÇÃO, CUSTO DE ESTUDOS E PROJETOS, DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS, DESPESAS COM INVESTIGAÇÃO CIENTÍFICA E TECNOLÓGICA PARA DESENVOLVIMENTO DE PRODUTOS OU PROCESSOS DE PRODUÇÃO E ENCARGOS INCORRIDOS COM A REORGANIZAÇÃO OU REESTRUTURAÇÃO DA ENTIDADE.

NESTE PONTO, É NECESSÁRIO INSISTIR NA IMPORTÂNCIA DA RELAÇÃO ENTRE AS DESPESAS DIFERIDAS E AS RECEITAS ESPERADAS, PARA CUJA GERAÇÃO ESSAS DESPESAS DEVEM CONTRIBUIR DE FORMA INEQUÍVOCA.

O CONCEITO DE DIFERIMENTO DE DESPESAS NASCE COM A ESPERANÇA DE SE OBTER RECEITAS EM PERÍODOS FUTUROS QUE NÃO SE PODERIAM ORIGINAR SE AS DESPESAS DIFERIDAS NÃO TIVESSEM SIDO INCORRIDAS. PORTANTO, NÃO PODERÃO DIFERIR-SE AQUELES ITENS VINCULADOS A PROJETOS ABANDONADOS E QUE, CONSEQUENTEMENTE, NÃO PRODUIRÃO RECEITAS, NEM TAMPOUCO OS ITENS LIGADOS A PROJETOS DE VIABILIDADE DUVIDOSA. NESTE ÚLTIMO CASO, A AMORTIZAÇÃO TOTAL E IMEDIATA DAS DESPESAS DIFERIDAS ATENDE AO PRINCÍPIO BÁSICO DE CONSERVADORISMO.

NOUTRO GIRO, OS DISPÊNDIOS COM A AQUISIÇÃO DE IMOBILIZADO NA FASE PRÉ-OPERACIONAL DEVERÃO SER TRATADOS COMO TAL, OU SEJA, O SEU REGISTRO SERÁ FEITO NO ATIVO PERMANENTE - IMOBILIZADO, SUJEITANDO-SE À TAXA DE DEPRECIAÇÃO USUALMENTE APLICÁVEL A PARTIR DO INÍCIO DA SUA EFETIVA UTILIZAÇÃO, NÃO SE COGITANDO, DESSA FORMA, DO REGISTRO DO VALOR DO BEM NO ATIVO DIFERIDO.

CABE LEMBRAR QUE, SE O INÍCIO DA EFETIVA UTILIZAÇÃO DO BEM OCORRER ANTES DO INÍCIO DAS ATIVIDADES DA EMPRESA OU DA IMPLEMENTAÇÃO DE NOVO PROJETO, OS ENCARGOS DE DEPRECIAÇÃO DESSE PERÍODO DEVERIAM SER REGISTRADOS NO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ATIVO DIFERIDO E AMORTIZADOS NA FORMA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO CONTÁBIL.

DE SE REGISTRAR QUE, SE NA FASE INICIAL DE OPERAÇÃO OCORRER OCIOSIDADE DE EQUIPAMENTOS E INSTALAÇÕES, ERA ADMITIDA, FACULTATIVAMENTE, A ESCRITURAÇÃO DE PARCELA DOS CUSTOS, ENCARGOS E DESPESAS NO ATIVO DIFERIDO, PARA POSTERIOR AMORTIZAÇÃO (PARECER NORMATIVO CST Nº 15/1981, ITEM 4).

TAL PROCEDIMENTO BUSCA, EM ÚLTIMA INSTÂNCIA, SUPRIR A INEFICIÊNCIA QUE ENTÃO POSSA REVELAR, EM VIRTUDE DA EXIGUIDADE DE SEUS PRAZOS, A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS E, DE TAL FORMA, CONTRIBUIR PARA A CONSOLIDAÇÃO DA EMPRESA (PARECER NORMATIVO CST Nº 15/1981, ITEM 4.1).

DE ACORDO COM A LEI Nº 6.404/76 E O ART. 327 DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA - RIR/99, A AMORTIZAÇÃO DOS VALORES REGISTRADOS NO ATIVO DIFERIDO DEVE SER FEITA EM PRAZO NÃO INFERIOR A CINCO ANOS E NÃO SUPERIOR A DEZ ANOS, A PARTIR DO INÍCIO DA OPERAÇÃO NORMAL OU DO EXERCÍCIO EM QUE PASSEM A SER USUFRUÍDOS OS BENEFÍCIOS DELAS DECORRENTES, DEVENDO SER REGISTRADA A PERDA DO CAPITAL APLICADO QUANDO ABANDONADOS OS EMPREENDIMENTOS OU ATIVIDADES A QUE SE DESTINAVAM, OU COMPROVADO QUE ESSAS ATIVIDADES NÃO PODERÃO PRODUZIR RESULTADOS SUFICIENTES PARA AMORTIZÁ-LOS.

COM A EDIÇÃO DA LEI Nº 11.638/07 E MEDIDA PROVISÓRIA (MP) Nº 449/08, O GRUPO ATIVO PERMANENTE FOI EXTINTO E FOI CRIADO O GRUPO ATIVO NÃO CIRCULANTE, QUE PASSOU A SER COMPOSTO PELO ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO, INVESTIMENTOS, IMOBILIZADO E INTANGÍVEL.

NESTE CASO, NOS TERMOS DA NOVA LEGISLAÇÃO C/C A RESOLUÇÃO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC Nº 1.159 DE 13/02/09, DEVE SER DADO O TRATAMENTO PREVISTO COMO REGRA DE TRANSIÇÃO E, PARA AS OPERAÇÕES A PARTIR DE 05/12/08 (DATA DA PUBLICAÇÃO DA MP Nº 449/08), TAIS GASTOS DEVEM, NAS ENTIDADES EM FASE PRÉ-OPERACIONAL, SER REGISTRADOS NO RESULTADO COMO DESPESA DO PERÍODO.

EM TERMOS CONTÁBEIS, PORTANTO, O CONJUNTO DE DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS SERÁ RATEADO PARA OS EXERCÍCIOS FUTUROS A PARTIR DO INÍCIO DA PRODUÇÃO.

VERDADE SEJA DITA, NÃO SE PODE ESQUECER QUE O ENTE COMPETENTE PARA INSTITUIÇÃO DO TRIBUTO DETÉM COMPETÊNCIA LEGISLATIVA PLENA, PODENDO NORTEAR A FORMA DE COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS DO ATIVO IMOBILIZADO.

MAS, POR OUTRO LADO, NÃO SE PODE ESQUECER QUE A REGRA POSTA, OU SEJA, A DE QUE A PRIMEIRA APROPRIAÇÃO DEVE OCORRER NO MÊS DE AQUISIÇÃO DO BEM, CUIDA DE SITUAÇÃO GENÉRICA, QUANDO OS BENS SÃO ADQUIRIDOS E IMEDIATAMENTE EMPREGADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FICA EVIDENTE QUE A LEI COMPLEMENTAR, COMO NORMA GERAL E ABSTRATA, NÃO OUSOU IDENTIFICAR TODOS OS CASOS CONCRETOS QUE VIRIA A NORTEAR. NESTE CASO, TEM-SE PRESENTE A AUSÊNCIA DE NORMA ESPECÍFICA PARA AS AQUISIÇÕES DE ATIVO IMOBILIZADO NA FASE PRÉ-OPERACIONAL DAS EMPRESAS.

NÃO HAVENDO NORMA, CABE AO APLICADOR DO DIREITO UTILIZAR-SE DA REGRA DA INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, DE MODO A PERMITIR QUE O ESPÍRITO DA LEI NÃO PEREÇA, EM DETRIMENTO DO DIREITO AO CRÉDITO NAS AQUISIÇÕES DOS BENS PRÉ-OPERACIONAIS.

RELATIVAMENTE À TERCEIRA PREMISSE SOB ANÁLISE, CABE INDAGAR COMO SE FAZ A APURAÇÃO DOS CRÉDITOS NESTA FASE PRÉ-OPERACIONAL.

A LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 ASSIM DISPÕE:

§ 5º PARA EFEITO DO DISPOSTO NO CAPUT DESTES ARTIGOS, RELATIVAMENTE AOS CRÉDITOS DECORRENTES DE ENTRADA DE MERCADORIAS NO ESTABELECIMENTO DESTINADAS AO ATIVO PERMANENTE, DEVERÁ SER OBSERVADO: (REDAÇÃO DADA PELA LCP Nº 102, DE 11.7.2000)

I – A APROPRIAÇÃO SERÁ FEITA À RAZÃO DE UM QUARENTA E OITO AVOS POR MÊS, DEVENDO A PRIMEIRA FRAÇÃO SER APROPRIADA NO MÊS EM QUE OCORRER A ENTRADA NO ESTABELECIMENTO; (INCISO INCLUÍDO PELA LCP Nº 102, DE 11.7.2000)

II – EM CADA PERÍODO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO, NÃO SERÁ ADMITIDO O CREDITAMENTO DE QUE TRATA O INCISO I, EM RELAÇÃO À PROPORÇÃO DAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS OU PRESTAÇÕES ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS SOBRE O TOTAL DAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS OU PRESTAÇÕES EFETUADAS NO MESMO PERÍODO; (INCISO INCLUÍDO PELA LCP Nº 102, DE 11.7.2000)

III – PARA APLICAÇÃO DO DISPOSTO NOS INCISOS I E II DESTES PARÁGRAFOS, O MONTANTE DO CRÉDITO A SER APROPRIADO SERÁ OBTIDO MULTIPLICANDO-SE O VALOR TOTAL DO RESPECTIVO CRÉDITO PELO FATOR IGUAL A 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS) DA RELAÇÃO ENTRE O VALOR DAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS E PRESTAÇÕES TRIBUTADAS E O TOTAL DAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS E PRESTAÇÕES DO PERÍODO, EQUIPARANDO-SE ÀS TRIBUTADAS, PARA FINS DESTES INCISOS, AS SAÍDAS E PRESTAÇÕES COM DESTINO AO EXTERIOR OU AS SAÍDAS DE PAPEL DESTINADO À IMPRESSÃO DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS; (REDAÇÃO DADA PELA LEI COMPLEMENTAR Nº 120, DE 2005)

IV – O QUOCIENTE DE UM QUARENTA E OITO AVOS SERÁ PROPORCIONALMENTE AUMENTADO OU DIMINUÍDO, PRO RATA DIE, CASO O PERÍODO DE APURAÇÃO SEJA SUPERIOR OU INFERIOR A UM MÊS; (INCISO INCLUÍDO PELA LCP Nº 102, DE 11.7.2000)

V – NA HIPÓTESE DE ALIENAÇÃO DOS BENS DO ATIVO PERMANENTE, ANTES DE DECORRIDO O PRAZO DE QUATRO ANOS CONTADO DA DATA DE SUA AQUISIÇÃO, NÃO SERÁ ADMITIDO, A

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PARTIR DA DATA DA ALIENAÇÃO, O CREDITAMENTO DE QUE TRATA ESTE PARÁGRAFO EM RELAÇÃO À FRAÇÃO QUE CORRESPONDERIA AO RESTANTE DO QUADRIÊNIO; (INCISO INCLUÍDO PELA LCP Nº 102, DE 11.7.2000)

VI – SERÃO OBJETO DE OUTRO LANÇAMENTO, ALÉM DO LANÇAMENTO EM CONJUNTO COM OS DEMAIS CRÉDITOS, PARA EFEITO DA COMPENSAÇÃO PREVISTA NESTE ARTIGO E NO ART. 19, EM LIVRO PRÓPRIO OU DE OUTRA FORMA QUE A LEGISLAÇÃO DETERMINAR, PARA APLICAÇÃO DO DISPOSTO NOS INCISOS I A V DESTE PARÁGRAFO; E (INCISO INCLUÍDO PELA LCP Nº 102, DE 11.7.2000)

VII – AO FINAL DO QUADRAGÉSIMO OITAVO MÊS CONTADO DA DATA DA ENTRADA DO BEM NO ESTABELECIMENTO, O SALDO REMANESCENTE DO CRÉDITO SERÁ CANCELADO. (INCISO INCLUÍDO PELA LCP Nº 102, DE 11.7.2000)

POR SUA VEZ, O § 3º DO ART. 66 DO RICMS/02 PRESCREVE:

.....

§ 3º - O ABATIMENTO, SOB A FORMA DE CRÉDITO, DO IMPOSTO INCIDENTE NAS OPERAÇÕES RELATIVAS À ENTRADA DE BEM DESTINADO AO ATIVO PERMANENTE DO ESTABELECIMENTO OBSERVARÁ, ALÉM DO DISPOSTO NOS §§ 7º A 10 DO ARTIGO 70 DESTE REGULAMENTO, O SEGUINTE:

I - SERÁ FEITO À RAZÃO DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS) POR MÊS, DEVENDO A PRIMEIRA FRAÇÃO SER APROPRIADA NO MÊS EM QUE OCORRER A ENTRADA DO BEM NO ESTABELECIMENTO;

.....

II - A FRAÇÃO DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS) SERÁ PROPORCIONALMENTE AUMENTADA OU DIMINUÍDA, *PRO RATA DIE*, CASO O PERÍODO DE APURAÇÃO SEJA SUPERIOR OU INFERIOR A UM MÊS CIVIL;

III - NA HIPÓTESE DE ALIENAÇÃO DO BEM ANTES DO TÉRMINO DO QUADRAGÉSIMO OITAVO PERÍODO DE APURAÇÃO, CONTADO A PARTIR DAQUELE EM QUE TENHA OCORRIDO A SUA ENTRADA NO ESTABELECIMENTO, NÃO SERÁ ADMITIDO, A PARTIR DO PERÍODO EM QUE OCORRER A ALIENAÇÃO, O ABATIMENTO DE QUE TRATA ESTE PARÁGRAFO EM RELAÇÃO À FRAÇÃO QUE CORRESPONDERIA AO RESTANTE DO QUADRIÊNIO;

IV - ALÉM DO LANÇAMENTO EM CONJUNTO COM OS DEMAIS CRÉDITOS, NO MOMENTO DA APURAÇÃO DO IMPOSTO, NO MONTANTE DETERMINADO, CONFORME O CASO, PELOS INCISOS I E II DESTE PARÁGRAFO OU PELO § 8º DO ARTIGO 70 DESTE REGULAMENTO, O VALOR DO IMPOSTO INCIDENTE NAS OPERAÇÕES RELATIVAS À ENTRADA DE BEM DESTINADO AO ATIVO PERMANENTE E O CRÉDITO CORRESPONDENTE SERÃO ESCRITURADOS NO LIVRO CONTROLE DE CRÉDITO DE ICMS DO ATIVO PERMANENTE (CIAP), MODELO C.

.....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NOUTRA LINHA, DISPÕE OS §§ 7º E 8º DO ART. 70 DO MESMO REGULAMENTO:

§ 7º - EM CADA PERÍODO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO, NÃO SERÁ ADMITIDO O ABATIMENTO DE QUE TRATA O INCISO II DO CAPUT DO ARTIGO 66 DESTE REGULAMENTO, NA FORMA PREVISTA NO § 3º DO MENCIONADO ARTIGO, NA PROPORÇÃO DAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES ISENTAS, NÃO TRIBUTADAS OU COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA EM RELAÇÃO AO TOTAL DAS OPERAÇÕES OU PRESTAÇÕES.

§ 8º - NA HIPÓTESE DO PARÁGRAFO ANTERIOR, PARA CÁLCULO DO VALOR A SER ABATIDO A TÍTULO DE CRÉDITO, DEVERÁ SER:

I - MULTIPLICADO O VALOR TOTAL DO IMPOSTO INCIDENTE NA OPERAÇÃO RELATIVA À ENTRADA DE BEM DESTINADO AO ATIVO PERMANENTE DO ESTABELECIMENTO POR 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS);

II - CALCULADO O PERCENTUAL DAS OPERAÇÕES OU DAS PRESTAÇÕES TRIBUTADAS EM RELAÇÃO AO TOTAL DAS OPERAÇÕES OU DAS PRESTAÇÕES REALIZADAS NO PERÍODO;

III - MULTIPLICADO O VALOR OBTIDO NO INCISO I PELO PERCENTUAL ENCONTRADO NO INCISO II, CORRESPONDENDO O RESULTADO AO CRÉDITO A SER APROPRIADO.

ANALISANDO PROFUNDAMENTE A NORMA, PODE-SE DIZER QUE O MÉTODO DETERMINANDO PARA APURAÇÃO DO COEFICIENTE NADA MAIS É QUE A EXCLUSÃO DO CRÉDITO EM RELAÇÃO ÀS SAÍDAS ISENTAS E NÃO TRIBUTADAS, QUANDO NÃO AUTORIZADA A MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS PELAS ENTRADAS.

NOUTRAS PALAVRAS, COMO BEM DISSE A DEFESA, EM SE TRATANDO DE CRÉDITO DE BENS DO ATIVO, O ADQUIRENTE TEM DIREITO A PARCELA DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS) SOBRE O SALDO DE CRÉDITO DO LIVRO CIAP, ACRESCIDO DOS CRÉDITOS DAS AQUISIÇÕES DO MÊS. DEVE, PORÉM, NEUTRALIZAR A PARCELA RELATIVA ÀS SAÍDAS ISENTAS E NÃO TRIBUTADAS, E O FAZ UTILIZANDO-SE DOS CÁLCULOS ACIMA DETERMINADOS.

ASSIM, O DISPOSTO NO INCISO III DO § 5º DO ART. 20 DA LC Nº 87/96 CUIDA APENAS DE INDICAR COMO AS FAZ A EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS PROPORCIONAIS ÀS SAÍDAS ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS, MAS NÃO SE REFERE A UMA REGRA QUE IMPEÇA A APROPRIAÇÃO DA PARCELA DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS) NAS DEMAIS HIPÓTESES.

LOGO, É POSSÍVEL AFIRMAR QUE, NÃO HAVENDO SAÍDAS, TAMBÉM NÃO EXISTEM AQUELAS ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS, VINGANDO, ASSIM, A POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DA PARCELA DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS).

MAS, PARA SE CHEGAR A UMA CONCLUSÃO AINDA MAIS LÓGICA, DEVE-SE ANALISAR O CONTEXTO DA CHAMADA “LEI KANDIR” E A FINALIDADE DA CONCESSÃO DE CRÉDITOS DE ATIVO IMOBILIZADO.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COM EFEITO, NAQUELA ÉPOCA, A PALAVRA DE ORDEM DO GOVERNO ERA "EXPORTAR PARA VIVER" E A CHAMADA "LEI KANDIR", QUE DISCIPLINA O FUNCIONAMENTO DO ICMS, FOI APROVADA NUMA ESTRATÉGIA RELÂMPAGO, QUE QUEBROU AS RESISTÊNCIAS DOS ESTADOS, OFERECENDO-LHES UM SEGURO-RECEITA, QUE GARANTIA REPASSES AUTOMÁTICOS EM CASO DE QUEDA DA ARRECADAÇÃO.

COM TODA CERTEZA, O OBJETIVO DA LEI NÃO FOI REGULAMENTAR O ICMS, MAS SIM UMA TENTATIVA DE MINORAR OS EFEITOS NEGATIVOS DA POLÍTICA DE ESTABILIZAÇÃO ECONÔMICA PROVOCADOS PELAS ÂNCORAS CAMBIAL (VALORIZAÇÃO DO REAL) E MONETÁRIA (ELEVAÇÃO DA TAXA DE JURO) QUE AFETAVAM RESPECTIVAMENTE OS RESULTADOS DA BALANÇA COMERCIAL E O VOLUME DOS INVESTIMENTOS PRODUTIVOS DA ECONOMIA BRASILEIRA.

SOB O PONTO DE VISTA DO GOVERNO FEDERAL, A APROVAÇÃO DESTA LEI ERA DE FUNDAMENTAL IMPORTÂNCIA PARA CRIAR MECANISMOS DE INCENTIVOS ÀS EXPORTAÇÕES VIA SUBTRAÇÃO DOS IMPOSTOS DE PRODUTOS BRASILEIROS DESTINADOS AO EXTERIOR. PELA ÓPTICA DO GOVERNO, A RETIRADA DESTES IMPOSTOS AUMENTARIA A COMPETITIVIDADE DOS PRODUTOS PRIMÁRIOS E SEMIELABORADOS NACIONAIS NO MERCADO MUNDIAL, AUMENTANDO AS EXPORTAÇÕES, COM EFEITOS POSITIVOS SOBRE A BALANÇA COMERCIAL DO PAÍS.

AINDA PELA VISÃO DO GOVERNO CENTRAL, SERIA IMPORTANTE TAMBÉM NESSE PROCESSO QUE HOUVESSE DESONERAÇÕES DO ICMS SOBRE OS ATIVOS PERMANENTES, COM O OBJETIVO DE INCENTIVAR A PRODUÇÃO INTERNA, QUE NO CURTO PRAZO GERARIA AUMENTOS DE RECEITAS PARA OS ESTADOS E, CONSEQUENTEMENTE, PARA OS MUNICÍPIOS, EM FUNÇÃO DOS NOVOS INVESTIMENTOS QUE SERIAM FEITOS NA ECONOMIA. ALÉM DISSO, AS EMPRESAS PASSARIAM A APROVEITAR O CRÉDITO DOS PAGAMENTOS DO ICMS NO CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA. FICOU TAMBÉM DEFINIDO NA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 QUE HAVERIA A POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DO ICMS PARA TODAS AS EMPRESAS EM FUNÇÃO DE SEUS GASTOS COM MATERIAL DE USO OU CONSUMO, SENDO ESSA ÚLTIMA ETAPA SUCESSIVAMENTE PRORROGADA.

DESTA FORMA, CONSIDERANDO A SITUAÇÃO ESPECÍFICA DOS AUTOS, ENTENDER QUE O CRÉDITO VINCULADO AO ATIVO IMOBILIZADO SE ESVAI AO FINAL DOS QUATRO ANOS OU QUE NÃO SE APROPRIA QUANDO NÃO HOUVER SAÍDAS TRIBUTADAS PARA SE CONFRONTAR COM AS SAÍDAS NÃO TRIBUTADAS, IMPLICA EM NÃO RECONHECER A FUNÇÃO PRIMORDIAL DA "LEI KANDIR", NEGANDO-LHE OS EFEITOS PARA OS QUAIS VEIO AO ORDENAMENTO JURÍDICO.

NESTE CONTEXTO, HÁ DE SE PRESERVAR OS CRÉDITOS ORIUNDOS DE AQUISIÇÕES PARA O ATIVO IMOBILIZADO, MESMO QUANDO A EMPRESA AINDA NÃO INICIOU A ATIVIDADE PRODUTIVA.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PARA ISSO, DUAS SÃO AS POSSIBILIDADES, E EXATAMENTE ESSAS ADOTADAS PELA AUTUADA, NUM PRIMEIRO E SEGUNDO MOMENTO.

O PRIMEIRO CÁLCULO, AJUSTADO POR DETERMINAÇÃO DO FISCO, PRESERVA A REGRA DA DECADÊNCIA PREVISTA NO ART. 23 DA LC Nº 87/96, OU SEJA, OS CRÉDITOS SERIAM APROPRIADAS, EM PARCELAS MENSÁIS, A PARTIR DA DATA DE AQUISIÇÃO DOS EQUIPAMENTOS.

ESTA FORMA, NO ENTANTO, PODE SER PREJUDICIAL AO ESTADO, UMA VEZ QUE LEVARIA UM CRÉDITO ACUMULADO A SE CONFRONTAR INTEGRALMENTE COM OS DÉBITOS DAS PRIMEIRAS OPERAÇÕES, SENDO NO PRESENTE CASO A SAÍDA DE ENERGIA ELÉTRICA.

A SEGUNDA VERSÃO APRESENTADA PELA AUTUADA, OU SEJA, ADOTAR COMO MARCO DE CONTAGEM DO QUATRIÊNIO A DATA DE EFETIVO INÍCIO DAS ATIVIDADES (GERAÇÃO DE ENERGIA NO CASO DOS AUTOS), MELHOR SE ADEQUA AO PRINCÍPIO DO SISTEMA DE CRÉDITO DO ATIVO IMOBILIZADO, POIS DISTRIBUIRÁ, A PARTIR DA EFETIVA PRODUÇÃO, AS PARCELAS DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS).

PODE-SE DIZER QUE ESSE SISTEMA CONTRARIA O RIGOR DO ART. 23 DA LC Nº 87/96. MAS, COMO DITO ANTES, ESSE DISPOSITIVO CONSTITUI REGRA GERAL, QUE PODE ADMITIR INTERPRETAÇÃO DIFERENCIADA.

NESTE CASO, ESTARIAM AS AQUISIÇÕES LANÇADAS EM LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADA DE MERCADORIAS AGUARDANDO O MOMENTO CERTO PARA LANÇAMENTO NO LIVRO DE CONTROLE DO IMOBILIZADO (CIAP), QUE SE DARIA ASSIM QUE A ATIVIDADE PRODUTIVA SE INICIASSE.

QUAL A MELHOR HIPÓTESE? DIANTE DO SILÊNCIO DA NORMA, A QUE MELHOR ATENDA À FUNÇÃO MAIOR DO CRÉDITO DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, CONFORME A INTENÇÃO POSTA NA NORMA COMPLEMENTAR E QUE MELHOR SE AJUSTE AOS ATUAIS DISPOSITIVOS DA LEGISLAÇÃO MINEIRA.

E, NESTE CASO, A PRIMEIRA HIPÓTESE REALIZADA PELA AUTUADA, ENQUANTO NÃO SE REGULAMENTE A SEGUNDA, AINDA QUE MAIS GRAVOSA À FAZENDA PÚBLICA, É A QUE MELHOR SE AMOLDA AOS DISPOSITIVOS VIGENTES, OU SEJA, O CRÉDITO SERÁ TOMADO A PARTIR DA DATA DE AQUISIÇÃO DO PRODUTO, EM QUARENTA E OITO PARCELAS, RESPEITADO, EM CASO DE CRÉDITO EXTEMPORÂNEO, O LIMITE DE CINCO ANOS CONTADOS DA DATA DE AQUISIÇÃO DOS BENS.

POR DERRADEIRO, NÃO SE PODE ESQUECER DO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA, QUE SE REGE PELA IGUALDADE JURÍDICA, OU PRINCÍPIO PELO QUAL TODOS SÃO IGUAIS PERANTE A LEI, APRESENTANDO-SE COMO GARANTIA DE TRATAMENTO UNIFORME, PELA ENTIDADE TRIBUTANTE, DE QUANTOS SE ENCONTREM EM CONDIÇÕES IGUAIS.

SEGUNDO ESTUDOS DO GOVERNO DE MINAS, MAIS DE 200 (DUZENTOS) BILHÕES DE REAIS FORAM INVESTIDOS EM MINAS GERAIS, NOS ÚLTIMOS 7 (SETE) ANOS. COMO EXEMPLO, DESTACA-SE A AMPLIAÇÃO DA LAMINAÇÃO DAS USINAS SIDERÚRGICAS DE MINAS GERAIS S/A – USIMINAS, ONDE SE DESTACA O INVESTIMENTO DE US\$ 4,3 BILHÕES À PLANTA DA EMPRESA EM IPATINGA, NO VALE DO AÇO, GERANDO 10 (DEZ) MIL EMPREGOS DIRETOS DURANTE A FASE DE EXPANSÃO E MAIS 1,7 (UM VÍRGULA SETE) MIL EMPREGOS DIRETOS E 3,5 (TRÊS VÍRGULA CINCO) MIL INDIRETOS NO INÍCIO DAS OPERAÇÕES, PREVISTO PARA ESTE ANO (2010), SENDO QUE A ESTRATÉGIA DE EXPANSÃO DA USIMINAS PARA O PERÍODO DE 2007 A 2015 PREVÊ INVESTIMENTOS TOTAIS DE US\$ 8,4 BILHÕES.

É EVIDENTE QUE OS RECURSOS APLICADOS EM AQUISIÇÃO DE NOVOS IMOBILIZADOS GERARAM CRÉDITOS DE ICMS, AINDA QUE TAIS BENS SOMENTE VENHAM A ADICIONAR RECEITA, AGORA, EM 2010.

MAS, COMO A EMPRESA JÁ APRESENTAVA FATURAMENTO, O FISCO ACEITOU, NORMALMENTE, A RELAÇÃO ENTRE A RECEITA TRIBUTADA ATUAL E AQUELA ISENTA OU NÃO TRIBUTADA, PARA APURAÇÃO DO COEFICIENTE DE CRÉDITO.

OCORRE, NO ENTANTO, QUE A RECEITA ADOTADA PARA APURAÇÃO DO COEFICIENTE NÃO SE ORIGINA DOS ATIVOS ADQUIRIDOS, MAS SIM DAQUELES JÁ EXISTENTES, UMA VEZ QUE OS EQUIPAMENTOS NOVOS AINDA ESTÃO (OU ESTAVAM) EM FASE PRÉ-OPERACIONAL.

NESTE CASO, ADMITINDO-SE COMO CORRETA A APURAÇÃO DA USIMINAS, CARACTERIZADO ESTÁ O TRATAMENTO NÃO ISONÔMICO COM A ORA AUTUADA, UMA VEZ QUE A PRIMEIRA TERIA DIREITO INTEGRAL AO CRÉDITO DO IMOBILIZADO E À OUTRA SERIA ELE NEGADO.

NOUTRO GIRO, COMO BEM DESTACOU O CONSELHEIRO RENÉ OLIVEIRA E SOUZA JÚNIOR AO PROFERIR O SEU VOTO, O PRÓPRIO REGULAMENTO MINEIRO TRATA DE FORMA PARTICULAR OS CRÉDITOS ORIUNDOS DA FASE PRÉ-OPERACIONAL DAS EMPRESAS. COM EFEITO, O ART. 14 E SEQUINTE DO ANEXO VIII DO RICMS/02 DISPÕEM SOBRE A TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS ACUMULADOS DE ICMS DA SEGUINTE FORMA:

## CAPÍTULO II

### DAS TRANSFERÊNCIAS ESPECIAIS DE CRÉDITO ACUMULADO

#### SEÇÃO I

DA TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO ACUMULADO PARA CONTRIBUINTE EM FASE DE INSTALAÇÃO OU EXPANSÃO NO ESTADO

ART. 14. O ESTABELECIMENTO MINEIRO DETENTOR DE CRÉDITO ACUMULADO, MEDIANTE REGIME ESPECIAL CONCEDIDO PELO DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO AO DESTINATÁRIO DO CRÉDITO, PODERÁ TRANSFERI-LO PARA:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - NOVO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL, DE CONTRIBUINTE QUE SE INSTALAR NESTE ESTADO OU DE CONTRIBUINTE JÁ INSCRITO;

II - ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL DE CONTRIBUINTE SITUADO NESTE ESTADO EM FASE DE EXPANSÃO.

§ 1º - O CONTRIBUINTE QUE RECEBER, EM TRANSFERÊNCIA, CRÉDITOS ACUMULADOS NA FORMA DESTES ARTIGOS PODERÁ UTILIZÁ-LOS, OBSERVADO O DISPOSTO NO REGIME ESPECIAL, EXCLUSIVAMENTE, PARA:

I - TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL SITUADO NESTE ESTADO, A TÍTULO DE PAGAMENTO PELA AQUISIÇÃO DE BEM PARA ATIVO PERMANENTE, OBSERVADO, NO QUE COUBER, AS DISPOSIÇÕES DO ART. 10 DESTES ANEXOS;

II - PAGAMENTO DE ICMS DEVIDO PELA ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR, DESDE QUE, CUMULATIVAMENTE:

A - A MERCADORIA SEJA DESTINADA AO ATIVO PERMANENTE PARA SER EMPREGADA, PELO PRÓPRIO IMPORTADOR, EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO OU DE EXTRAÇÃO MINERAL; E

B - O DESEMBARAÇO ADUANEIRO OCORRA EM TERRITÓRIO DESTES ESTADO;

III - PAGAMENTO DE ICMS DEVIDO PELA ENTRADA, NO ESTABELECIMENTO, EM DECORRÊNCIA DE OPERAÇÃO INTERESTADUAL, DE MERCADORIA DESTINADA AO ATIVO PERMANENTE;

IV - TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO DE CONTRIBUINTE SITUADO NESTE ESTADO, A TÍTULO DE PAGAMENTO PELA AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE CONSTRUÇÃO PARA SER EMPREGADO EM EDIFICAÇÕES NO NOVO ESTABELECIMENTO OU NO ESTABELECIMENTO EM FASE DE EXPANSÃO.

§ 2º - EFETUADAS AS AQUISIÇÕES PREVISTAS NO REGIME ESPECIAL SEM QUE O CRÉDITO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA TENHA SIDO INTEGRALMENTE UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE, O SALDO REMANESCENTE PODERÁ SER DEVOLVIDO AO ESTABELECIMENTO QUE ORIGINALMENTE DETINHA O CRÉDITO.

ORA, AO CUIDAR DE CRÉDITOS ACUMULADOS DE CONTRIBUINTES EM FASE DE INSTALAÇÃO, É EVIDENTE QUE A LEGISLAÇÃO ESTÁ, IMPLICITAMENTE, AUTORIZANDO OS CRÉDITOS ORIGINÁRIOS DE AQUISIÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO, POIS SÃO OS ÚNICOS POSSÍVEIS NESTA FASE PRÉ-OPERACIONAL.

FINALMENTE, CABE DISCUTIR A INDAGAÇÃO DA CÂMARA DE JULGAMENTO SOBRE A FORMA DE CÁLCULO DAS PARCELAS TRIBUTADAS E NÃO TRIBUTADAS. NAQUELA OCASIÃO, INDAGOU A 3ª CÂMARA SE, “NO VALOR TOTAL DE SAÍDAS FORAM INCLUÍDAS AQUELAS NÃO REFERENTES ÀS SAÍDAS DE ENERGIA ELÉTRICA, COMO REMESSA DE BENS PARA CONCERTO, POR EXEMPLO.”

EM SUA RESPOSTA, ÀS FLS. 457, DISSE O FISCO QUE A LEGISLAÇÃO DO CIAP NÃO FAZ QUALQUER RESTRIÇÃO QUANTO AO TIPO DE SAÍDA (À EXCEÇÃO DE SE CONSIDERAR A EXPORTAÇÃO COMO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TRIBUTADA), DESTACANDO QUE A EXCLUSÃO DAS REMESSAS PARA CONSERTO IMPLICARIA EM PERMITIR QUE SE APROVEITE UM CRÉDITO DE ATIVO PERMANENTE EM VALOR SUPERIOR AO DÉBITO NO QUAL AQUELE ATIVO EFETIVAMENTE PARTICIPOU.

COM TODO RESPEITO À POSIÇÃO DA AUTORIDADE LANÇADORA, ELA NÃO MERECE O MENOR CRÉDITO, UMA VEZ QUE AS SAÍDAS TEMPORÁRIAS IMPLICAM EM SITUAÇÃO ESPECÍFICA QUE NÃO DEVEM SER LEVADAS AO REGIME DE APURAÇÃO PARA FINS DE CÁLCULO DO COEFICIENTE DE CRÉDITO DO ATIVO IMOBILIZADO.

COM EFEITO, AS SAÍDAS PARA CONSERTO, DENTRE OUTRAS, CARACTERIZAM-SE POR SAÍDAS SEM DÉBITO DO IMPOSTO COM IGUAL RETORNO SEM CRÉDITO DO ICMS. E, EXATAMENTE POR ISSO, NÃO DEVEM COMPOR O CÁLCULO DOS COEFICIENTE, SOB PENA DE PREJUDICAR O CONTRIBUINTE.

A LEGISLAÇÃO SOBRE O TEMA ASSIM ESTÁ POSTA:

ART. 70 - .....

§ 9º - PARA EFEITO DO DISPOSTO NO INCISO II DO PARÁGRAFO ANTERIOR:

I - O VALOR DAS OPERAÇÕES OU DAS PRESTAÇÕES TRIBUTADAS CORRESPONDE À DIFERENÇA ENTRE O VALOR DAS OPERAÇÕES OU DAS PRESTAÇÕES TOTAIS E O VALOR DAS ISENTAS, DAS NÃO TRIBUTADAS E DAS COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA, TOMANDO-SE NESTAS APENAS O VALOR RELATIVO À REDUÇÃO.

II - EQUIPARAM-SE ÀS TRIBUTADAS AS OPERAÇÕES OU AS PRESTAÇÕES COM DESTINO AO EXTERIOR, BEM COMO AS ISENTAS E COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA EM QUE HAJA PREVISÃO DE MANUTENÇÃO INTEGRAL DO CRÉDITO.

A TODA EVIDÊNCIA, O DISPOSITIVO QUER DIZER QUE DEVEM SER LEVADAS A CONFRONTO AS OPERAÇÕES (OU PRESTAÇÕES) RELATIVAS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. NESTE CASO, QUANDO A NORMA MENCIONA O CONCEITO DE “OPERAÇÕES TOTAIS”, QUER DIZER AQUELAS OPERAÇÕES INERENTES AO OBJETO SOCIAL DO ESTABELECIMENTO, NO CASO PRESENTE, O FORNECIMENTO DE ENERGIA ELÉTRICA.

ASSIM, COMO OPERAÇÕES TOTAIS, DEVEM SER LEVADOS EM CONSIDERAÇÃO TODOS OS FORNECIMENTOS DE ENERGIA ELÉTRICA, DESCONSIDERANDO-SE QUAISQUER OUTRAS OPERAÇÕES DE SAÍDA DE MERCADORIAS OU PRODUTOS, SOB PENA DE MACULAR A RELAÇÃO ENTRE A FUNÇÃO DO ATIVO IMOBILIZADO (FINALIDADE) E O RESULTADO PRODUTIVO DA EMPRESA.

NESTE CONTEXTO, PARA FINS DO CÁLCULO DO COEFICIENTE DE APURAÇÃO DO CRÉDITO, AS SAÍDAS TEMPORÁRIAS OU DE ATIVO IMOBILIZADO NÃO DEVEM SER CONSIDERADAS, PERMANECENDO O CONFRONTO APENAS ENTRE AS SAÍDAS TRIBUTADAS DE ENERGIA ELÉTRICA E AQUELAS NÃO TRIBUTADAS.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, em relação aos itens reconhecidos como integrantes da atividade econômica da Autuada, deve-se admitir os créditos desde o momento da aquisição.

Por outro lado, a Autuada questiona, também, a exigência da multa de revalidação, argumentando que, sendo sucessora de Rhodia SterFipack Ltda, não pode responder pelas penalidades vinculadas a fatos geradores ocorridos em data anterior à sucessão, tendo em vista o disposto no art. 133 do CTN.

Seu argumento não procede, tendo em vista que o art. 129 do mesmo diploma legal estende a responsabilidade tributária dos sucessores para englobar todo o crédito tributário, ou seja, tributo e multas.

Neste sentido, esta Casa já se manifestou no acórdão emitido por ocasião do julgamento do PTA 01.000143185.61, em que o sujeito passivo é a própria Autuada, cuja decisão transcreve-se parcialmente a seguir:

“NÃO PROCEDE A PRETENSÃO DA IMPUGNANTE DE VER EXCLUÍDA, COM FULCRO NO ART. 133 DO CTN, A MULTA DE REVALIDAÇÃO REFERENTE AO PERÍODO ANTERIOR À INCORPORAÇÃO DA EMPRESA RHODIA POLIAMIDA LTDA.. O ART. 129 DA NORMA GERAL ESTENDE A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SUCESSORES PARA ENGOBAR TODO O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, OU SEJA, TRIBUTO E MULTAS.

O DIREITO TRIBUTÁRIO, NESTE PARTICULAR DISTANCIANDO-SE DO PENAL, NÃO É INFORMADO PELO ELEMENTO SUBJETIVO, NA CARACTERIZAÇÃO DAS INFRAÇÕES. VERIFICADA A TRANSGRESSÃO AO TEXTO NORMATIVO, APLICA-SE A PENALIDADE. NA HIPÓTESE DE SUCESSÃO DE EMPRESAS, A SUCESSORA RECEBE TAMBÉM OS ÔNUS DA ATUAÇÃO ANTERIOR DAQUELA.

NESSA LINHA, JÁ ESCREVEU O PROF. SACHA CALMON NAVARRO COELHO:

"TRÊS OBJEÇÕES SÃO COLOCADAS CONTRA A CONSIDERAÇÃO *TOUT COURT* DO ELEMENTO SUBJETIVO RELATIVAMENTE AO ILÍCITO FISCAL (INFRAÇÃO ADMINISTRATIVA-TRIBUTÁRIA). EM PRIMEIRO LUGAR, A SUBJETIVAÇÃO DO ILÍCITO FISCAL LEVARIA INEXORAVELMENTE, POR UMA QUESTÃO DE COERÊNCIA TEÓRICA, ATÉ A INTRANSMISSIBILIDADE DAS MULTAS QUE O PUNEM. COM EFEITO, SE O ILÍCITO FISCAL SE BASEASSE EXCLUSIVAMENTE NA RESPONSABILIDADE SUBJETIVA, IMPOSSÍVEL SERIA TRANSFERIR A MULTA A TERCEIROS (SUB-ROGAÇÃO PASSIVA DAS PENALIDADES). A PUNIÇÃO NÃO DEVERIA, NESTE CASO, PASSAR DA PESSOA DO INFRATOR, O QUE, EM MUITOS CASOS, SERIA UM VERDADEIRO ABSURDO". (TEORIA E PRÁTICA DAS MULTAS TRIBUTÁRIAS, 2ª ED., RJ: FORENSE, 1993, P. 29-30)".

Este também é o novo entendimento do Superior Tribunal de Justiça – STJ, que em decisão recente (09/06/10), no REsp 923012 / MG, com relatoria do Ministro Luiz Fux, publicada no DJe de 24/06/10, relativamente à responsabilidade por infração, assim decidiu:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. **RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO**. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. A **RESPONSABILIDADE** TRIBUTÁRIA DO SUCESSOR ABRANGE, ALÉM DOS TRIBUTOS DEVIDOS PELO SUCEDIDO, AS **MULTAS** MORATÓRIAS OU PUNITIVAS, QUE, **POR** REPRESENTAREM DÍVIDA DE VALOR, ACOMPANHAM O PASSIVO DO PATRIMÔNIO ADQUIRIDO PELO SUCESSOR, DESDE QUE SEU FATO GERADOR TENHA OCORRIDO ATÉ A DATA DA SUCESSÃO. (PRECEDENTES: RESP 1085071/SP, REL. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 21/05/2009, DJE 08/06/2009; RESP 959.389/RS, REL. MINISTRO CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 07/05/2009, DJE 21/05/2009; AGRG NO RESP 1056302/SC, REL. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 23/04/2009, DJE 13/05/2009; RESP 3.097/RS, REL. MINISTRO GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 24/10/1990, DJ 19/11/1990)

2. "(...) A HIPÓTESE DE SUCESSÃO EMPRESARIAL (FUSÃO, CISÃO, INCORPORAÇÃO), ASSIM COMO NOS CASOS DE AQUISIÇÃO DE FUNDO DE COMÉRCIO OU ESTABELECIMENTO COMERCIAL E, PRINCIPALMENTE, NAS CONFIGURAÇÕES DE SUCESSÃO **POR** TRANSFORMAÇÃO DO TIPO SOCIETÁRIO (SOCIEDADE ANÔNIMA TRANSFORMANDO-SE EM SOCIEDADE **POR** COTAS DE **RESPONSABILIDADE** LIMITADA, V.G.), EM VERDADE, NÃO ENCARTE SUCESSÃO REAL, MAS APENAS LEGAL. O SUJEITO PASSIVO É A PESSOA JURÍDICA QUE CONTINUA TOTAL OU PARCIALMENTE A EXISTIR JURIDICAMENTE SOB OUTRA "ROUPAGEM INSTITUCIONAL". PORTANTO, A MULTA FISCAL NÃO SE TRANSFERE, SIMPLEMENTE CONTINUA A INTEGRAR O PASSIVO DA EMPRESA QUE É: A) FUSIONADA; B) INCORPORADA; C) DIVIDIDA PELA CISÃO; D) ADQUIRIDA; E) TRANSFORMADA. (SACHA CALMON NAVARRO COELHO, IN CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, ED. FORENSE, 9ª ED., P. 701). .....

Noutra linha, a Autuada impugna a incidência dos juros de mora com base na Taxa Selic, por entender que sua aplicação carece de suporte legal apropriado, uma vez que extravasa os critérios impostos pelo CTN em seu art. 161.

Mais uma vez, entretanto, não lhe assiste razão, uma vez que a Resolução 2.880 de 13 de outubro de 1997, que disciplina a utilização da Selic no cálculo dos juros, foi editada tendo em vista o disposto nos arts. 127 e 226 da Lei nº 6763/75, que estabelecem vinculação dos critérios adotados para cobrança de juros moratórios e de correção dos débitos estaduais decorrentes do não-pagamento de tributos e multas no prazo legal aos mesmos critérios prescritos para os débitos fiscais federais, sendo estes critérios estabelecidos pelos arts. 5º, § 3º e 75 da Lei Federal nº 9.430/96.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para adotar as conclusões postas no laudo pericial e ainda: a) excluir as exigências relativas aos equipamentos para laboratório; b) considerar como data para lançamento dos créditos a escrituração original da Impugnante. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Milton Cláudio Amorim Rebouças e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. José Roberto de Castro. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros René de Oliveira e Sousa Júnior e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 07 de julho de 2010.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Presidente / Revisora**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Relator**