

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.555/10/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000160061-76  
Impugnação: 40.010124388-12  
Impugnante: Consórcio da Hidrelétrica de Aimorés  
IE: 011177687.00-83  
Proc. S. Passivo: Cláudia Horta de Queiroz  
Origem: DF/Governador Valadares

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE - PROPORCIONALIDADE.** Imputação de aproveitamento indevido créditos relativos a aquisições de bens para o ativo permanente, sem que fosse observada a proporcionalidade prevista no art. 66, § 3º da Parte Geral do RICMS/02 e o prazo máximo de 48 (quarenta e oito) meses, resultando em redução do saldo credor da Autuada. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, XXVI da Lei nº 6763/75, reformulada parcialmente pelo Fisco. Entretanto, o prazo máximo para apropriação de créditos extemporâneos é de cinco anos contados da data de aquisição dos produtos e, em se tratando de aquisição de bens na fase pré-operacional, não havendo saídas no período, o crédito se legitima na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos). Lançamento improcedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de crédito proveniente da entrada de ativo imobilizado, sem observar a baixa do ativo após o 48º mês, bem como o coeficiente de creditamento, nos termos da legislação tributária deste Estado, compreendendo o período de maio de 2002 a junho de 2008.

Exige-se a Multa Isolada prevista no inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, com a consequente redução do saldo credor lançado extemporaneamente pela Autuada.

Inconformada, a Impugnante apresenta, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, Impugnação às fls. 340/359, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 437/443.

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão de 06/11/09, decide converter o julgamento em diligência, com retorno dos autos ao Fisco, solicitando os esclarecimentos de fls. 454.

O Fisco manifesta-se às fls. 456/457 e, em seguida, promove vistas dos autos ao sujeito passivo, que comparece às fls. 464/471.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Às fls. 491/495, o Fisco analisa a peça complementar da Impugnante, reconhecendo em parte suas alegações, alterando o crédito tributário conforme planilhas de fls. 496/499, com a Autuada retornando aos autos às fls. 514.

### **DECISÃO**

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de crédito proveniente da entrada de ativo imobilizado, sem observar a baixa do ativo após o 48º mês, bem como o coeficiente de creditamento, nos termos da legislação tributária deste Estado, compreendendo o período de maio de 2002 a junho de 2008.

A Impugnante sustenta ter agido de boa fé para a apuração dos créditos, buscando orientações, sem causar dano aos cofres públicos, afirmando que cumpriu com a obrigação acessória de registrar, a partir de 01 de junho de 2002, as aquisições de bens para integração ao seu ativo permanente.

Destaca a defesa que promoveu o estorno parcial dos créditos apropriados, por duas vezes, seguindo orientação dos servidores da SEF, afirmando que a falta de orientação formal uniforme impede a exigência da multa isolada.

A Impugnante afirma que a modificação do saldo credor promovida em junho de 2008, como a própria peça fiscal esclarece, tem origem em orientação da SUFIS/SEF, não configurando hipótese do tipo do art. 55, XXIV da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante afirma que a constituição do crédito tributário por lançamento fiscal depende da investigação de todas as circunstâncias determinantes para a cobrança do tributo e, uma vez que essas circunstâncias não foram preenchidas, não se pode caracterizar o tipo penal previsto no art. 55, XXIV da Lei nº 6.763/75.

Afirma a peça defensoria que, não havendo saídas, o coeficiente é igual a 1 (um), autorizando a apropriação de 1/48 (um quarenta e oito avos) do saldo de créditos do livro CIAP.

Salienta, ainda, a Autuada, que o cálculo elaborado pelo Fisco está errado e que o suposto aproveitamento indevido seria de R\$ 1.507.549,60, gerando, em tese, uma multa de R\$ 753.774,80.

O Fisco por sua vez, comenta que, “não obstante entender com estranheza a atitude de se estornar créditos mesmo os considerando legítimos, equivocou-se a Impugnante ao entender que não há orientação formal uniforme”, pois a orientação expedida pela Delegacia Fiscal foi a de seguir a orientação formal uniforme prevista no art. 70 e seus parágrafos do RICMS/02.

Entende a Fiscalização que um crédito apropriado sem a proporcionalidade exigida com relação às saídas tributadas e além das 48 (quarenta e oito) parcelas permitidas a partir da aquisição do ativo, ou seja, sem seguir a orientação formal uniforme prevista na legislação tributária do Estado, não depende de mais circunstâncias para a determinação da penalidade aplicada.

Afirma a autoridade lançadora que a infração constatada, assim como qualquer infração da legislação tributária, independe da intenção do agente, conforme

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

disposto no art. 136 do Código Tributário Nacional – CTN, não havendo que se perquerir quanto ao dano aos cofres públicos.

Salienta, ainda o Fisco que, muito embora a Impugnante afirme que cumpriu com a obrigação acessória de registrar, a partir de 01 de junho de 2002, as aquisições de bens para integração ao seu ativo permanente, percebe-se que sequer o livro CIAP foi escriturado à época, conforme se verifica em seu Termo de Abertura.

Quanto à alegação de que a não existência de débitos ou saídas isentas ou não tributadas garante a utilização do coeficiente de creditamento igual a 01 (um), o Fisco afirma que não encontra fundamento na legislação tributária deste Estado para tal assertiva, uma vez que, ao contrário, o art. 70, § 8º do RICMS define, claramente, a forma de cálculo deste coeficiente e a única forma de se ter um percentual igual a 01 (um) seria quando todas as saídas promovidas pela Impugnante no período fossem tributadas, o que, efetivamente, nunca ocorreu.

No tocante ao alegado erro na quantificação da multa, o Fisco entende que existe equívoco da defesa, mas, posteriormente, promove a adequação requerida pela Impugnante, permanecendo uma diferença entre o novo crédito e o cálculo apontada pela Autuada de poucos reais ( MI de R\$ 753.774,80 x R\$ 753.779,80).

Quanto à alegação de seguir orientação da SUFIS/SEF, o que se vê nos autos (fls. 162 a 168), em documento informado pela própria Impugnante, é a existência de uma reunião onde se discutiu possíveis soluções quanto ao prazo decadencial do crédito proveniente do ativo permanente.

Destaca a Fiscalização que “discussão de soluções não é sinônimo de orientação”, mesmo porque, até a data da Manifestação Fiscal, não havia qualquer alteração na legislação tributária deste Estado, de modo a acomodar a pretensão da Contribuinte.

Comenta o Fisco que a Impugnante, por sua conta e risco, alterou a forma de se creditar do ativo permanente se antecipando a uma possível alteração na legislação.

Quanto à alegação de que sequer promoveu a utilização efetiva do saldo credor para quitar o ICMS devido pelas consorciadas, a Fiscalização rechaça a questão, entendendo que a discussão se baseia no descumprimento de obrigação acessória, especificamente, a apropriação indevida de crédito, sendo irrelevante se houve ou não diminuição no ICMS das consorciadas.

Cabe esclarecer que a Multa Isolada aplicada é a prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6763/75. Assim, a citação de outro dispositivo pela Impugnante não passa de mero equívoco.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 mil, 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 mensais 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 à 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 mensais, 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 sobre 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 immobilizando, 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 desacobertas 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 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 immobilizando, 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 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, conseqüentemente, não produzirão 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 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 premissa 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 deste artigo, 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 deste parágrafo, 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 deste inciso, 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)

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

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 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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 se 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).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 deste imposto 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, conseqüentemente, 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.

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 mensais, a partir da data de aquisição dos equipamentos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 quadriênio 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 seguintes 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:

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 deste artigo 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 deste Anexo;

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 deste Estado;

III - pagamento de ICMS devido pela entrada, no estabelecimento, em decorrência de operação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 conserto, 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 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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento. Pelo Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Cláudia Horta de Queiroz e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor), René de Oliveira e Sousa Júnior e Sauro Henrique de Almeida.

**Sala das Sessões, 25 de maio de 2010.**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Presidente / Relator**