

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.558/12/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000170089-62
Impugnação: 40.010129999-03
Impugnante: Brasical Indústria e Transportes Ltda
IE: 465118349.00-87
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s)
Origem: DF/Divinópolis

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – BENS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS decorrentes de aquisição de bens escriturados no Livro Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente - CIAP, mas que são alheios à atividade do estabelecimento. Procedimento fiscal respaldado pelo art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” da CF/88, art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 e art. 70, inciso XIII, do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6763/75. Infração caracterizada. Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Constatou-se, mediante conferência de livros e documentos fiscais, que a Autuada, no período de 01/01/06 a 31/12/10, recolheu ICMS a menor, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em razão de aproveitamento indevido de créditos de imposto provenientes de aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, alheios à atividade do estabelecimento. Vedação decorrente da legislação prevista nos incisos II e VI do § 5º do art. 66, e §§ 3º e 4º do art. 70, ambos do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE/01/98.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seus procuradores regularmente instruídos, Impugnação às fls. 146/159.

O Fisco, em manifestação de fls. 460/464, refuta as alegações da defesa.

A Assessoria do CC/MG determina a realização da Diligência de fls. 237/238, que resulta na manifestação do Fisco de fls. 239/240.

Na diligência, foi solicitado esclarecimento ou retificação do relatório do Auto de Infração, haja vista a constatação de discrepância na especificação da infringência capitulada no campo próprio da referida peça fiscal com a descrição da irregularidade, o que foi prontamente sanado pelo Fisco com a retificação do relatório.

Após a retificação, foi reaberto prazo para a Impugnante se manifestar (fls. 242), tendo ela reiterado integralmente os termos da sua peça impugnatória (fls. 245).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG opina em parecer fundamentado pela procedência do lançamento, fls. 247/256.

DECISÃO

Os fundamentados da presente decisão em relação a preliminar e decadência foram extraídos do parecer da Assessoria do CC/MG.

Da Preliminar

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender que por meio de vistoria dos equipamentos possa o perito informar se os materiais relacionados nas planilhas de fls. 179/185 dos autos foram utilizados na montagem e instalação do 2º Alto Forno e do Hidratador, e se estes equipamentos são diretamente utilizados na atividade operacional da Autuada (quesito formulado às fls.158/159).

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

Considerando que foram trazidas aos autos planilhas que descrevem o tipo de mercadoria e o seu uso, as quais foram objeto dos estornos de créditos (fls. 30 a 35), além de ter sido juntado cópia do Livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), que também especifica todas as mercadorias (fls. 38/63), torna-se desnecessária a produção de prova pericial, vez que constam dos autos elementos suficientemente claros para a compreensão das irregularidades e da legislação aplicada.

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

Cite-se, a propósito, decisão já proferida abordando a questão:

"Se a matéria tratada nos autos versar sobre questão eminentemente de direito, quanto ao reconhecimento ou não da percepção de diferença salarial, decorrente da conversão de URV, desnecessária a realização de prova pericial contábil, a qual poderá ser realizada, acaso necessário, em sede de execução. A prova pericial somente se apresenta necessária quando a informação depender da opinião de especialista na matéria que escapa do universo de conhecimento do Julgador, hipótese essa não caracterizada no caso vertido. Assim, indefere-se o pedido." (Processo número 1.0024.05.661742-6/001(1), Relator: Célio César Paduani, TJMG. (g.n.)

À vista do exposto, o procedimento requerido não merece acolhida, razão pela qual indefere o pedido de prova pericial com suporte na prescrição contida no art. 142, § 1º, alínea "a" do RPTA/MG, estabelecido pelo Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008.

Quanto à medida proposta pela Assessoria do CC/MG de correção do texto do Auto de Infração, embora salutar porque o texto realmente era discrepante com a penalidade e o os anexos ao Auto de Infração, mas a Impugnante o compreendeu bem e exerceu a defesa plenamente com os fundamentos corretos.

Por isso, embora tenha sido aberto o prazo de 05 (cinco) dias à Impugnante não há que se falar em nulidade do lançamento, porque, como dito, a Impugnante compreendeu o lançamento em toda a sua extensão, a defesa foi completa, desta forma, não houve qualquer prejuízo a ela.

Portanto, embora didática a correção proposta pela Assessoria do CC/MG, ela não trouxe qualquer consequência jurídica para análise do presente lançamento.

Do mérito

1. A decadência

Inicialmente, faz-se necessário se ater ao argumento da Impugnante de que ocorreu decadência em relação às diferenças de ICMS relativas ao período de janeiro a maio de 2006, eis que transcorreram mais de cinco anos entre o fato gerador e a notificação do lançamento ocorrida em junho de 2011, conforme estabelece o art. 150, § 4º do CTN, nos seguintes termos:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Contudo, afasta-se a suposta violação ao art. 150, § 4º do CTN, pois se trata aqui de lançamento de débito fiscal originário de recolhimento a menor do ICMS, por apropriação indevida de créditos.

O Fisco Estadual busca a cobrança do tributo relativa ao período de janeiro a dezembro de 2010. O lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo contribuinte expressamente a homologa.

Na modalidade de lançamento por homologação, a apuração dos pressupostos fáticos, da base de cálculo e do pagamento da exação deverá ser efetuada pelo sujeito passivo, prévia, autônoma e independentemente de qualquer iniciativa do Fisco.

Nesta modalidade, o contribuinte ou o responsável tributário deve, conforme o caso, realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito tributário condicionada à futura homologação, expressa ou tácita, pela autoridade competente.

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso do entendimento do Fisco, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo Fisco não poderá ser caracterizada apenas como homologação, já que esta pressupõe a existência de providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa.

Afastando-se a hipótese de homologação e, por conseguinte, aplicando-se as disposições relativas ao lançamento de ofício, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário deve ser calculado com base no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional.

Sobre o tema, decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL.

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.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2006 somente expirou em 31/12/11, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 22/06/11.

2. O mérito propriamente dito

Como dito, a autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS no período de janeiro de 2006 a dezembro de 2010, apurado por meio de recomposição de conta gráfica, em razão de aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados nos documentos fiscais relacionados às fls. 07/13, relativos a aquisições de bens pertencentes ao ativo permanente, mas que não atendem aos requisitos exigidos pela legislação para fins de apropriação de crédito.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal constatação resultou na exigência do ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Para melhor análise, cabe elencar os documentos que fazem parte do Auto de Infração em comento:

- 1- planilhas com a relação das notas fiscais e dos valores do crédito de ICMS apropriados indevidamente às fls. 07/13;
- 2- planilhas que especificam os valores mensais de créditos estornados às fls. 15/17;
- 3- planilha com a recomposição da conta gráfica às fls. 18/22;
- 4- demonstrativo do crédito tributário às fls. 23/24;
- 5- planilhas com a descrição da utilização e da área destinada das mercadorias, cujo crédito de ICMS foi objeto de estorno pelo Fisco, às fls. 30/36;
- 6- cópia do livro CIAP às fls. 38/77;
- 7- cópia do livro Registro de Entradas às 79/143.

A Impugnante traz em seu socorro decisão do TJ/MG, Apelação cível/Reexame necessário nº 1.0313.03.100524-9/001, cujo relator foi o Desembargador Kildare Carvalho, que entendeu ser lícito o aproveitamento dos créditos do ICMS relativos à aquisição de bens indispensáveis à realização do objetivo social da empresa, incluindo a aquisição de materiais de construção civil no estabelecimento.

A Impugnante argumenta, ainda, que:

No que se refere ao Forno Contínuo, alega que entregou no Ministério da Agricultura relatório descrevendo minuciosamente as partes deste equipamento e sua importância no processo produtivo (fls. 211/214). Argumenta que pelas fotos ora apresentadas (fls. 215/219) é possível observar as dimensões dos equipamentos, ficando evidente que não podem simplesmente ser “desencaixotados” e utilizados, sendo imprescindível sua instalação e montagem em área previamente preparada, de forma a integrar o processo industrial de forma lógica e eficiente.

Alega que o 2º Alto Forno (contínuo) e o Hidratador são essenciais para a fabricação da cal, não sendo possível, portanto, a realização do ciclo produtivo sem este aparato industrial, vez que estes materiais empregados permanecem imobilizados no equipamento por sua longa vida útil, não sendo utilizados como materiais de uso e consumo. Pondera que na hipótese de retirar do 2º Alto Forno e do Hidratador o cimento, ferragens, material elétrico, placas refratárias e demais produtos, cujo crédito está sendo objeto de glosa, não poderia

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

realizar qualquer processo industrial, o que depreende tratar de mercadorias do ativo permanente e não de uso e consumo.

Argumenta que não se aplica ao presente caso a IN DLT/SER nº01/98, posto ser inaplicável, pois as mercadorias que integram o processo industrial não se confundem com estabelecimento. Estabelecimento é a edificação onde acontece a atividade produtiva enquanto que o 2º Alto Forno (Contínuo) e o Hidratador são equipamentos que realizam a atividade produtiva.

Em face dos argumentos acima, e da natureza dos créditos que a Fiscalização entendeu regular e os que foram estornados, torna-se necessário uma digressão mais detalhada sobre a matéria.

Primeiro, não foram estornados créditos de quaisquer equipamentos componentes dos altos fornos ou hidratador, o que pode ser verificado nas planilhas de fls. 30/36 em cotejo com o livro CIAP 38/77 e os equipamentos constantes dos contratos anexados pela Autuada referentes às aquisições dos referidos bens e de montagem dos mesmos.

Não se estornou crédito dos equipamentos, das suas partes e peças, e isto fica rigorosamente claro quando se observa os materiais do livro CIAP grifados em amarelo que deram motivo ao estorno de crédito quando cotejados com a planilha que indica o local de sua utilização e a área destinada.

Para melhor elucidação da questão, enumera-se alguns exemplos.

À fl. 30 estornou-se crédito de equipamentos para laboratório, material elétrico para hidratação, ferragens para instalação da balança, impressora, etc.

À fl. 31 estornou crédito de telha galvanizada, cantoneira, perfis utilizados na construção do galpão de hidratação, também, estornou crédito de telha ondulada de alumínio para cobertura do escritório.

À fl. 32 estornou crédito do cimento e ferragem utilizados para a construção da base do alto forno 2; materiais para a pintura do alto forno, ferro CA50, etc, material hidráulico para ampliação da área de produção da hidratação e, assim, até a planilha de fls. 36.

Vê-se dos autos, que os materiais acima descritos, adquiridos e fornecidos pela Autuada, foram utilizados em eventos não tributáveis pelo ICMS, tais como, instalação e montagem de aparelhos, máquinas, equipamentos, inclusive montagem industrial, prestados a ela – usuária final.

Outros materiais, tais como, cadeira do presidente, dentre outros, não há quaisquer dúvidas de que não geram crédito de ICMS.

Em face da jurisprudência do TJ/MG apresentada e dos argumentos da Impugnante é importante verificar, detalhadamente, onde estes materiais adquiridos pela Autuada foram empregados e qual a incidência tributária a que estão sujeitos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pelo contrato de fls. 193/199, vê-se que há aquisição de equipamentos que são mencionados e para os quais os créditos não foram estornados.

No mesmo contrato há obras de construção civil, tais como, piso de concreto para tráfego pesado de carretas, cabines, galpão de armazenamento de lenha, piso de concreto sob toda a área do forno a construir, muros de arrimo, etc. Em relação a estes o crédito foi estornado.

Inferese que os créditos estornados foram relativos aos produtos utilizados nas obras supracitadas, bem como créditos de outros bens do ativo, tais como, computador, material de escritório, serra circular, etc.

A Lei Complementar nº 87/96 trouxe uma série de inovações na questão da apropriação de crédito do ICMS, bem como o seu aspecto formal principalmente no tocante ao princípio da não cumulatividade, anteriormente regulado pelo Decreto-lei nº 406/68 (materialmente lei complementar) e o Convênio ICMS nº 66/88.

Em razão das disposições da referida LC nº 87/96, surgiram disposições idênticas na Lei nº 6763/75, introduzidas pela Lei nº 9.758, de 10/02/89.

Com as novas disposições da legislação é crucial o correto entendimento do que vem a ser ativo permanente.

Por força do art. 110 do CTN, devemos buscar na Lei nº 6.404/76 o conceito contábil de ativo permanente.

A Lei nº 6.404/76, vigente à época dos fatos, prescreve:

Art. 178 - No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.

§ 1º - No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:

ativo circulante;

ativo realizável a longo prazo;

ativo permanente, dividido em investimentos, ativo imobilizado e ativo diferido."

Art. 179 - As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial;

É no ativo imobilizado que serão classificados os "direitos que tenham por objeto bens destinados à manutenção das atividades da companhia e da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial" (art. 179, IV).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ainda, sobre a definição de ativo imobilizado leciona Hilário Franco: "desta definição, subentende-se que neste grupo de contas do balanço são incluídos todos os bens de permanência duradoura destinados ao funcionamento normal da sociedade e do seu empreendimento, assim como os direitos exercidos com essa finalidade" (Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações - FIPECAFI – p. 198).

Os bens fixos do ativo imobilizado "são aqueles que representam capitais aplicados pela empresa em caráter permanente ou quase permanente e destinados a constituir os meios de produção, com os quais as empresas atingem seu fim", conforme lição do prof. Hilário Franco na sua obra Contabilidade Industrial.

A Constituição Federal/88 atribui competência tributária a União, Estados e Municípios, trazendo, nesta distribuição de competência, as hipóteses ou eventos nos quais são possíveis a incidência de mais de um imposto como, por exemplo, a incidência do IPI e ICMS nos produtos industrializados. À lei complementar coube tratar dos conflitos de competência.

Nesta discriminação constitucional, os bens imóveis foram submetidos à incidência do ITBI ou ITCD, conforme expressamente define a Constituição Federal.

Entretanto, o princípio da não cumulatividade há de ser entendido somente em relação às operações com mercadorias e prestações de serviços com incidência do ICMS, e nunca nas operações com imóveis, uma vez que estas sujeitam-se a outra incidência tributária (ITBI ou ITCD).

Por outro lado, segundo A. Lopes de Sá (Dicionário de contabilidade p. 34), ativo imobilizado é:

"É a parte do ativo que expressa os valores que não destinam à venda, mas ao uso; tais valores, embora usados, ficam como que em reserva, porém sem nenhuma intenção de venda ou alienação. Tal classificação é mais apropriada nas entidades, posto que nas empresas a finalidade é sempre a maior rentabilidade do capital."

O art. 20 da LC nº 87/96 prevê expressamente o crédito de ICMS de mercadoria entrada no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ativo permanente, com vigência diferenciada.

O § 1º do artigo retromencionado prescreve:

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

O § 3º do art. 20 da LC nº 87/96 traz outras restrições ao direito de crédito, da seguinte forma:

§ 3º - É vedado o crédito relativo à mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviço a ele feita:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto as destinadas ao exterior.(Grifou-se).

Observa-se pelos dispositivos da LC nº 87/96 que o legislador concedeu o direito ao crédito somente quando há operações ou prestações subsequentes tributadas ou tributáveis pelo ICMS.

Neste sentido, a Consulta nº 114, de 23/06/97, respondida pelo órgão consultivo do Estado do Paraná, firmou entendimento para aquele Estado da Federação de que:

"A legislação do ICMS utiliza as expressões: ativo fixo, ativo permanente ou ainda, ativo imobilizado, com o mesmo significado. Entretanto a LC 87/96, restringe a apropriação de crédito de ICMS às aquisições de bens móveis, de caráter durável, passíveis de saídas posteriores, sem que para tanto, haja destruição, modificação, fratura ou dano e desde que se vinculem ao objeto social da empresa e não tenham sido adquiridos com fins mercantis."

Frise-se, a restrição aventada está prevista no art. 20 da lei Complementar nº 87/96.

A LC nº 87/96 outorgou direito ao crédito do imposto quando da aquisição de bens para o ativo permanente, mas há uma série de bens adquiridos que, ainda que ativos, não são destinados à atividade da empresa.

Segundo o Professor Titular da USP, aposentado, Dr. Alcides Jorge Costa:

“podemos citar os materiais de construção empregados na feitura ou reforma de um galpão industrial, de um prédio comercial ou industrial, que após concluídos serão bens imóveis e como tal serão contabilizados. Estes materiais e os bens estranhos à atividade do estabelecimento não geram direito ao crédito, segundo entendimento do professor Alcides Jorge Costa, em palestra proferida, a convite do Instituto de Direito Tributário do Paraná, no dia 05.06.97, em Curitiba”. (extraído da Consulta nº 117/97 do Estado do Paraná).

Para dar legitimidade ao procedimento da Autuada-Impugnante quanto à utilização de certos produtos na reforma, reparação, conservação e construção de telhados, prédios, galpões, pisos, muro de arrimo, torna-se necessário o estudo do conceito de bens imóveis e do enquadramento de reforma, reparação, conservação de galpões, telhados, etc, se industrialização ou construção civil e qual tributo incide.

Conceito de bem imóvel

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os bens imóveis são aqueles definidos no Código Civil/02, que dispõe:

Art. 79. São bens imóveis o solo e tudo quanto se lhe incorporar natural ou artificialmente.

(...)

Art. 81. Não perdem o caráter de imóveis:

I - as edificações que, separadas do solo, mas conservando-se a sua unidade, forem removidas para outro local;

II - os materiais provisoriamente separados de um prédio, para nele se reempregarem;

O bem imóvel, resultado da aplicação de materiais de construção, bem imóvel por acessão física artificial, pela sua própria natureza, é coisa alheia aos eventos tributáveis pelo ICMS (está fora do campo da incidência definido na Regra-Matriz da CF/88). Assim, não há como associá-lo à atividade do estabelecimento.

Tanto assim, que os bens imóveis resultantes da aplicação destes materiais poderão ser tributados por outros tributos (IPTU ou ITCD), jamais pelo ICMS.

Uma vez incorporados às edificações, esses materiais de construção adquiridos pela Autuada, não serão objetos de saídas posteriores (no sentido técnico do ICMS); são bens imóveis por acessão física artificial; portanto, não gera direito ao crédito do imposto-ICMS.

De outro modo, as máquinas e equipamentos fixados aos imóveis, a qualquer tempo, podem ser retirados sem dano ou destruição, sem perder as suas características intrínsecas. Assim, são bens móveis, nos termos do art. 82 do CC/02, nos seguintes termos:

Art. 82 - São móveis os bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social.

Portanto, os referidos bens móveis podem gerar crédito do ICMS na dicção do art. 20 da LC nº 87/96.

Por outro lado, o bem imóvel tem as suas características descritas na legislação civil, cujo tratamento tributário está prescrito na Constituição Federal (ITBI ou ITCD).

As atividades de reforma, conservação, reparação e construção de prédios, montagem de galpões, construção de muro de arrimo, pisos de cimentos em galpões enquadram-se no conceito de construção civil ou é uma atividade industrial?

Para responder a este questionamento posto pela Defesa com outros argumentos, passa-se a análise da legislação tributária estadual, bem como das normas gerais estabelecidas em lei complementar.

O Anexo IX do RICMS/02 dispõe:

Art. 175 - Entende-se como obra de construção civil, hidráulica ou semelhantes:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - construção, demolição, reforma ou reparo de edificações;

(...)

IV - construção de sistema de abastecimento de água ou de saneamento;

V - execução de terraplenagem ou de pavimentação em geral, ou de obra hidráulica, marítima ou fluvial;

VI - execução de obra elétrica ou hidrelétrica;

VII - execução, no respectivo canteiro, de obra de montagem ou construção de estruturas em geral.

Parágrafo único - Compreende-se, também, como obra de construção civil o serviço auxiliar necessário à sua execução, quando efetuado no local da obra, tal como o de alvenaria, pintura, marcenaria, carpintaria, serralheria, instalações elétricas e hidráulicas. (Grifou-se)

Diante da legislação acima descrita, as atividades de construção de piso, muro de arrimo, montagem de galpão, construção de telhados são obras de construção civil, sujeita-se à incidência do ISS. Por isso os materiais nelas utilizados não podem gerar créditos de ICMS.

Por outro lado, buscando uma análise sistemática da legislação tributária, é curial a análise da Lei Complementar nº 116/03, que veicula normas gerais para o ISS, como segue.

A materialidade do ISS, além de outras hipóteses, está prescrita nos seguintes termos:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

A lista anexa à LC nº 116/03 prescreve, dentre outras hipóteses:

7.02 - Execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas pelo prestador de serviços fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS). (Grifou-se)

(...)

7.05 - Reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres (exceto o fornecimento de mercadorias produzidas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pelo prestador dos serviços, fora do local da prestação dos serviços, que fica sujeito ao ICMS).

Pela descrição expressa da Lei Complementar nº 116/03, acima descrita, o ISS incide sobre obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e outras obras semelhantes, inclusive concretagem (pisos) e a instalação e montagem de produtos (galpões, máquinas e equipamentos).

Em conclusão, as obras em que foram utilizados os materiais objeto de estorno de crédito no caso sob análise, são obras de construção civil, com incidência do ISS. Portanto, não se tem evento tributado ou tributável pelo ICMS.

Por consequência lógica, os materiais empregados na sua construção, reforma, ampliação, fixação de equipamentos, máquinas, manutenção ou conservação não geram crédito de ICMS.

Acrescente-se, ainda, a importância de analisar o conceito de mercadoria utilizada em vários dispositivos da LC nº 87/96, para o fim de lançamento na escrita fiscal do valor do crédito a que tem direito o contribuinte quando de sua aquisição ou entrada, quando diz respeito à operação de circulação de mercadorias em operações sujeitas ao ICMS, de competência dos Estados.

Vejam-se algumas manifestações da melhor doutrina e do STF:

"... série de operações que levam as mercadorias da fonte de produção até o consumo final de acordo com a sua natureza e finalidades" (Alcides Jorge Costa, ICM na constituição e na Lei Complementar, págs. 86/7).

Segundo, o mestre Carvalho de Mendonça, em sua obra Tratado de Direito Comercial, mercadoria é "a coisa enquanto se acha na disponibilidade do industrial que a produz chama-se produto manufato ou artefato, passa a ser mercadoria logo que é objeto de comércio do produtor ou do comerciante por grosso ou a retalho que a adquire para revender a outro comerciante ou ao consumidor. Deixa de ser mercadoria logo que sai da circulação comercial e se acha no poder ou propriedade do consumidor"

"é a que configura etapa do processo de circulação da mercadoria, integrando o complexo de sucessivas transferências desta, desde o produtor até o consumidor" (STF, RTJ 64/232).

As edificações, os muros de arrimo, pisos, galpões e base para instalação de equipamentos são bens imóveis por acessão física artificial, resultantes da atividade de construção civil, desta forma, fora do conceito de mercadoria oferecido pela doutrina e jurisprudência do STF.

Conclui-se, com segurança, que a apropriação de crédito como pretendido pela Impugnante-Autuada não é permitida pelo art. 20 da LC nº 87/96, embora seja um bem do ativo imobilizado - mas, frise-se, um bem imóvel.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em face do exposto, a Instrução Normativa DLT n ° 01/06, é perfeitamente congruente, válida para o caso dos autos, em que pese o entendimento diverso da Impugnante. Senão, veja-se.

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

(...)

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

A - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

(...)

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

A atividade de reforma, feitura de pisos, muros de arrimo, instalação hidráulica e elétrica, montagem de galpões e equipamentos é uma atividade alheia à atividade do estabelecimento por força do disposto no art. 1º, inciso II, alínea "a" c/c o inciso III da IN DLT/SRE nº 01/98. Lembrando-se, que o art. 175 do Anexo IX do RICMS/02 está em rigorosa consonância com as disposições da Lei Complementar nº 116/03.

Resta evidenciada a infringência às regras estabelecidas no art. 66, § 5º, item II, art. 70, inciso XIII do RICMS/02, corretamente capitulados no Auto de Infração, nos seguintes termos:

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:

(...)

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

(...)

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

(...)

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante às fotos trazidas aos autos pela Impugnante (fls. 216/219), elas mesmas evidenciam o uso de tais materiais em escadas, coberturas, piso, demonstrando, pois, não integrar os equipamentos.

Em análise dos contratos (fls. 187/208), o pronunciamento do SEBRAE e o relatório ao Ministério da Agricultura não contrapõem os fatos que motivaram o lançamento em contenda, haja vista que os equipamentos ali citados não foram objeto de estorno de crédito aproveitado.

Vale recordar que não se questiona aqui a importância das mercadorias adquiridas no processo produtivo da Autuada e, sim, o correto aproveitamento dos créditos do imposto de acordo com os requisitos da legislação.

Portanto, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências de ICMS, multa de revalidação e multa isolada, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de ilidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que o julgava parcialmente procedente, para excluir as exigências relativas aos materiais usados diretamente na instalação do alto forno e do hidratador. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Braga Rios e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Bruno Antônio Rocha Borges e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 06 de março de 2012.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Revisora

Mauro Heleno Galvão
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.558/12/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000170089-62
Impugnação: 40.010129999-03
Impugnante: Brasical Indústria e Transportes Ltda
IE: 465118349.00-87
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s)
Origem: DF/Divinópolis

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versava inicialmente acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de 1º de janeiro de 2006 a 31 de dezembro de 2010, em função do aproveitamento de créditos do imposto destacados em notas fiscais referentes à aquisição de materiais considerados pela Fiscalização como de uso e consumo do estabelecimento.

Posteriormente o texto do relatório do Auto de Infração foi retificado para passar a razão do aproveitamento indevido de créditos de imposto para aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, alheios à atividade do estabelecimento

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos e reside, basicamente, na possibilidade de aproveitamento do crédito relativo aos materiais usados diretamente na instalação do alto forno e do hidratador.

Verifica-se que a própria Fiscalização alterou o relatório do Auto de Infração e considerou que os materiais seriam ativo imobilizado, embora os tenha considerado alheios à atividade do estabelecimento.

É exatamente neste aspecto que reside a discordância quanto a decisão majoritária.

Está comprovada nos autos a impossibilidade de instalação do alto forno e do hidratador sem os materiais tratados nos presentes autos. Se tais bens não forem instalados, também não produzirão e, conseqüentemente, não será produzida a mercadoria que gerará o ICMS.

Neste sentido, ressalte-se, também está claro nos autos que tanto o alto forno quanto o hidratador estão inseridos diretamente no processo produtivo da Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que se refere ao Forno Contínuo, a Impugnante alega que entregou no Ministério da Agricultura relatório descrevendo minuciosamente as partes deste equipamento e sua importância no processo produtivo (fls. 211/214).

Corroborando tal alegação encontram-se nos autos fotos (fls. 215/219) pelas quais é possível observar as dimensões dos equipamentos, ficando evidente que não podem simplesmente ser “desencaixotados” e utilizados, sendo imprescindível sua instalação e montagem em área previamente preparada, de forma a integrar o processo industrial de forma lógica e eficiente.

O alto forno (contínuo) e o hidratador são essenciais para a fabricação da cal, não sendo possível, portanto, a realização do ciclo produtivo sem estes equipamentos industriais.

Assim, os materiais empregados permanecem imobilizados no equipamento por sua longa vida útil, não sendo utilizados como materiais de uso e consumo.

Na hipótese de retirar do alto forno e do hidratador o cimento, ferragens, material elétrico, placas refratárias e demais produtos, cujo crédito está sendo objeto de glosa, não poderia realizar qualquer processo industrial, o que depende tratar de mercadorias do ativo permanente e não de uso e consumo.

Portanto, os materiais aqui tratados não são simplesmente para obras de construção civil, mas estão atrelados os próprios bens do ativo imobilizado da Impugnante.

O aproveitamento de créditos do ICMS estabelecido no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” da Constituição Federal, encontra-se disciplinado, como regra geral, no art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96 que assim determina:

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

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

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

§ 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:

.....
§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Assim, como pode ser visto na legislação complementar acima transcrita, a única vedação textual trazida pela norma é quanto aos veículos de transporte pessoal até mesmo porque a Lei Complementar n.º 87/96, assim como a própria Constituição Federal, permite o aproveitamento do crédito do material denominado de uso e consumo, mas determina prazo para que tal direito seja exercido.

Na esteira da Lei Complementar n.º 87/96, o Estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS estabelecendo, no art. 31 da Lei n.º 6.763/75, as hipóteses em que não será aproveitado o crédito, a saber:

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

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência do imposto, salvo previsão em contrário da legislação tributária;

II - o imposto relativo à operação ou à prestação, quando a operação ou a prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, inclusive a utilizada na produção, na geração ou na extração, estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, exceto, observado o disposto no § 3º do artigo 32, quando destinada a exportação para o exterior;

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º - Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subsequente estiver beneficiada com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

§ 2º - Salvo prova em contrário, presumem-se alheio à atividade do estabelecimento o veículo de transporte pessoal.

§ 3º - Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o abatimento de que trata a alínea "a" do item 4 do § 5º do art. 29, na proporção das operações e prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações e prestações, conforme dispuser o regulamento.

§ 4º - Após o quadragésimo oitavo período de apuração do imposto, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a entrada do bem destinado ao ativo permanente, também não será admitido o abatimento, a título de crédito, da eventual diferença entre o valor total do imposto incidente na operação relativa à entrada do bem e o somatório dos valores efetivamente lançados como crédito nos respectivos períodos de apuração.

Como pode ser visto das normas transcritas, a Lei n.º 6.763/75 também não tratou diretamente da conceituação dos materiais alheios à atividade do estabelecimento para fins de aproveitamento de crédito.

Já o Regulamento do ICMS cuida da questão do aproveitamento de créditos do ICMS, dentre outros, no art. 66, assim determinando:

CAPÍTULO II

Do Crédito do Imposto

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:

I - ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao tomador, observado o disposto no § 2º deste artigo;

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

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

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

..... (grifos não constam do original)

Portanto, o Regulamento do ICMS já define mais estreitamente qual é o produto intermediário que enseja direito a crédito do ICMS explicitando que é aquele adquirido para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização.

Veja-se que os materiais aqui tratados não são materiais de uso e consumo, como inicialmente entendeu a própria Fiscalização, mas são partes do ativo imobilizado da Impugnante utilizados no processo de produção.

O crédito relativo aos materiais usados diretamente na instalação do alto forno e do hidratador é possível, mesmo em se considerando a Instrução Normativa SLT 01/86.

Pela própria natureza dos materiais usados diretamente na instalação do alto forno e do hidratador percebe-se que estes estão perfeitamente integrados aos bens do ativo imobilizado que está dentro do processo de produção. Portanto, se os materiais estão integrados aos bens do ativo imobilizado utilizado diretamente no processo de produção, dele fazem parte e estão inseridos no processo produtivo, não se caracterizando como alheios à atividade do estabelecimento.

Acrescente-se que a Receita Federal, ao tratar de insumos incorporados ao valor do ativo imobilizado, considera-os como componentes do próprio ativo, sendo passíveis de exaustão.

Assim, todos os materiais empregados diretamente na instalação do alto forno e do hidratador se amoldam à conceituação de ativo permanente e não estão dissociados do processo produtivo, em face da função exercida no processo produtivo, devendo-se excluir as exigências fiscais a ele relativas.

Já a parcela os materiais porventura utilizados em obras de construção civil ou mesmo outros materiais cujo crédito foi objeto de estorno, por se tratar de ação fora do processo produtivo, caracterizam-se como alheios à atividade do estabelecimento, sendo vedado o aproveitamento do respectivo crédito.

De modo diverso, no entanto, em relação aos materiais usados diretamente na instalação do alto forno e do hidratador, utilizados diretamente no processo de produção.

Cumprе destacar que a questão tratada neste voto não se assemelha àquela descrita na Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98, que é inaplicável ao caso dos autos. No presente processo não se está tratando de construção do estabelecimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As mercadorias que integram o ativo imobilizado componente do processo industrial, como é o caso dos materiais usados diretamente na instalação do alto forno e do hidratador não se confundem com estabelecimento, pois estabelecimento é a edificação onde acontece a atividade produtiva enquanto que o alto forno e o hidratador são equipamentos que realizam a atividade produtiva.

Destaca-se também a decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais trazida pela Impugnante (Apelação cível/Reexame necessário nº 1.0313.03.100524-9/001), cujo relator foi o Desembargador Kildare Carvalho, que entendeu ser lícito o aproveitamento dos créditos do ICMS relativos à aquisição de bens indispensáveis à realização do objetivo social da empresa, incluindo a aquisição de materiais de construção civil no estabelecimento.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para que o julgava parcialmente procedente, para excluir as exigências relativas aos materiais usados diretamente na instalação do alto forno e do hidratador.

Sala das Sessões, 06 de março de 2012.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira