

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.262/16/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000374651-70
Impugnação: 40.010139591-31
Impugnante: Holcim (Brasil) S/A
IE: 493073229.00-18
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, majorada pela reincidência, conforme disposto nos §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - IMOBILIZADO EM ANDAMENTO. Constatação de recolhimento a menor do imposto, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos relativos a bens cuja imobilização encontrava-se, à época do aproveitamento do crédito, em andamento, uma vez que não foram atendidas as disposições contidas no § 5º do art. 66, do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, majorada pela reincidência, conforme disposto nos §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE. Constatação de recolhimento a menor do imposto, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos relativos a bens adquiridos para o ativo permanente, que nunca entraram em atividade. Infração caracterizada nos termos do disposto no inciso II do § 5º do art. 66, do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, majorada pela reincidência, conforme disposto nos §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE - PROPORCIONALIDADE. Constatado recolhimento a menor de ICMS resultante do estorno de créditos indevidamente apropriados, provenientes de apuração incorreta do “coeficiente de creditamento”, no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Entretanto, deve-se, ainda, refazer os cálculos do “coeficiente de creditamento” para excluir do cálculo do referido coeficiente os valores referentes ao CFOP 5.201 e 6.201 (devoluções de compras), cujas

operações não se enquadram no conceito de operações de circulação de mercadoria, decorrente da atividade da Contribuinte. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, majorada pela reincidência, conforme disposto nos §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS de bens destinados ao ativo permanente alheios à atividade do estabelecimento, portanto, em desacordo com o previsto no art. 70, inciso XIII do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, majorada pela reincidência, conforme disposto nos §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2010, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais escrituradas no livro CIAP nos exercícios de 2009 e 2010:

- relativos às aquisições de materiais destinados a uso e consumo;
- relativos às aquisições de bens cuja imobilização encontrava-se em andamento, à época do aproveitamento do crédito;
- relativos à aquisição de bem que não chegou a entrar em atividade, assim como do respectivo serviço de transporte;
- relativos à utilização de cálculo incorreto do Coeficiente de Creditamento utilizado na apuração do imposto creditado;
- relativos às aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 100% (cem por cento) em função da reincidência prevista no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 74/97. Requer a procedência da impugnação.

Do Reconhecimento Parcial do Crédito Tributário

A Impugnante reconhece parte das exigências de ICMS e multa de revalidação, apuradas nos Anexos 1, 2 e 3, referente aos créditos provenientes das Notas Fiscais nºs 11248, 11601, 11600, 487116, 505201, 15838, 56968, 5566 e 11055,

conforme DAE de fls. 116/117. Foi emitido novo Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM de fls. 175/178 dos autos.

Da Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, conforme Termo de Rerratificação do Auto de Infração de fls. 181/185, demonstrativo de fls. 186/187 e mídia de fls. 188, com alteração da exigência relativa ao aproveitamento a maior de imposto pelo cálculo incorreto do Coeficiente de Creditamento utilizado na apuração do imposto creditado, conforme Anexo 5.

Foi emitido novo Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM de fls. 189/192 dos autos.

Regulamente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação às fls. 197/219, reiterando os termos da impugnação inicial.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 234/272, refuta as alegações da Defesa. Requer a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 181/192.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 276/314, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e no mérito, pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário às fls.181/192 e, ainda, para excluir do cálculo do coeficiente de creditamento as operações com CFOPs 5.201 e 6.201, por não se enquadrarem no conceito de operações de circulação de mercadoria, decorrente da atividade da Contribuinte.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Do pedido de perícia

A Impugnante requer a realização de perícia técnica de engenharia e de perícia técnica contábil, apresentando os quesitos de fls. 96/97, e indica assistente técnico.

Os quesitos apresentados pela Impugnante têm por finalidade descrever os produtos relacionados nos Anexos 2, 3, 4 e 6, indicar seu local de aplicação (quesito 1), informar se são consumidos imediata e integralmente no processo produtivo da Autuada (quesito 2), se entram em contato físico com o produto final (quesito 3), se são essenciais ao processo produtivo (quesito 4), e classificá-los como bem do ativo imobilizado, bens alheios, produto intermediário ou material de uso e consumo (quesito 5).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os quesitos de 6 a 9 destinam-se a responder questões quanto ao cálculo do coeficiente de creditamento, tais como quais operações foram consideradas pela Fiscalização na apuração do percentual de creditamento apurado.

Entretanto, o referido exame pericial mostra-se absolutamente desnecessário, na medida em que se encontram acostados aos autos os Anexos 12 e 14, constantes do CD de fls. 69, contendo as informações retiradas do livro CIAP (descrição dos bens), dados informados pela Contribuinte após solicitação da Fiscalização (aplicação/função do bem, local de aplicação/setor, descrição do equipamento principal e sua função no processo produtivo), além de responder se entra ou não em contato com o produto que se industrializa. Contêm ainda as informações apuradas pelo Fisco, mediante visita realizada à empresa em 19/08/14, a classificação efetuada pelo Fisco, de acordo com a Instrução Normativa SLT nº 01/86, respondendo as situações previstas em seus incisos e da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, quando aplicáveis, e informando o motivo do estorno dos créditos de ICMS.

Verifica-se ainda que, em sede de impugnação, a Autuada apresentou documento denominado Laudo Pericial AFAG (CD de fls. 140), elaborado por empresa especializada em assessoria empresarial e realização de laudos periciais técnicos da área de engenharia, contendo a análise dos produtos autuados.

Além disso, a Fiscalização respondeu a todos os questionamentos apresentados na impugnação detalhando a descrição, localização e aplicação do bem no processo produtivo da Autuada, especificamente nos itens levantados pela Impugnante.

No tocante ao Coeficiente de Creditamento, encontra-se acostado aos autos o Anexo ao Termo de Rerratificação (fls. 183/186), relacionando todas as operações consideradas na apuração do referido coeficiente, bem como descrito o procedimento adotado para sua apuração. As planilhas com os cálculos retificados constam dos Anexos 19 a 21, CD de fls. 188.

Como se vê, consta dos autos todas as informações suficientes para responder aos questionamentos feitos pela Impugnante.

As demais questões serão respondidas à luz da legislação (Lei nº 6.763/75, RICMS/02), e de acordo com as normas para classificação dos bens em materiais de uso e consumo ou bens alheios, definidas na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98 e a Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Ressalte-se que a prova pericial, como meio probatório especial, deve ser viável, útil e necessária, sendo que um dos fatores determinantes para a realização de uma perícia é a ausência de provas documentais esclarecedoras do fato, o que não ocorre na espécie aqui tratada.

Assim, indefere-se o pedido de perícia, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, por se mostrar desnecessária para a elucidação da questão e por encontrar o Auto de Infração suprido de todos os elementos necessários à análise da controvérsia.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2010, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais escrituradas no livro CIAP nos exercícios de 2009 e 2010:

- relativos às aquisições de materiais destinados a uso e consumo, conforme Anexos 2.2.1, 2.2.1 e 2.3.1;
- relativos às aquisições de bens cuja imobilização encontrava-se em andamento, à época do aproveitamento do crédito, conforme Anexo 3.1;
- relativos à aquisição de bem que não chegou a entrar em atividade, assim como do respectivo serviço de transporte, conforme Anexo 4.1;
- relativos à utilização de cálculo incorreto do Coeficiente de Creditamento utilizado na apuração do imposto creditado, conforme Anexo 5;
- relativos às aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento, conforme Anexo 6.1.1.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 100% (cem por cento) em função da reincidência prevista no art. 53, §§ 6º 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Registre-se que a Impugnante reconheceu parte das exigências apuradas nos Anexos 1, 2 e 3, referente aos créditos provenientes das Notas Fiscais nºs 11248, 11601, 11600, 487116, 505201, 15838, 56968, 5566 e 11055, conforme DAE de fls. 116.

Da arguição de decadência

A Impugnante argui a decadência do crédito tributário relativo aos fatos ocorridos anteriormente a 10/12/10, com fulcro no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN, uma vez que a lavratura do Auto de Infração, com ciência do Contribuinte, só ocorreu em 10/12/15, ou seja, mais de cinco anos após a ocorrência dos fatos.

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

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2010, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/11, findando-se em 31/12/15. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 23/11/15 e seu recebimento pela Impugnante ocorreu em 10/12/15, verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito da Fiscalização de promover o lançamento em apreço.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida Autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função de aproveitamento indevido de créditos do imposto. Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

No mesmo sentido 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:

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 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 estabelecida 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.

Da mesma forma, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial o Ministro do STJ, o Relator Humberto Martins:

PROCESSO: AGRG NO ARES 76977 RS 2011/0191109-3

RELATOR(A): MINISTRO HUMBERTO MARTINS

JULGAMENTO: 12/04/2012

ÓRGÃO JULGADOR: T2 - SEGUNDA TURMA

PUBLICAÇÃO: DJE 19/04/2012

EMENTA

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCÉDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RÉSP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário.

A Fiscalização, mediante análise do livro Controle de crédito do Ativo Permanente – CIAP, dos documentos fiscais, das informações prestadas pelo Contribuinte, identificou que a Autuada apropriou, indevidamente, de créditos relativos a bens do Ativo Permanente em desacordo com a legislação de regência da matéria.

Como já relatado a Fiscalização, para realizar o estorno dos créditos indevidamente apropriados, elencou os seguintes motivos: i) aquisições de materiais destinados a uso e consumo, ii) bens cuja imobilização encontrava-se em andamento à época do aproveitamento do crédito, iii) bem que não chegou a entrar em atividade, e iv) bens alheios à atividade do estabelecimento.

Também houve aproveitamento a maior de crédito de ICMS decorrente da apuração incorreta do Coeficiente de Creditamento utilizado na apuração do imposto creditado, que será tratado em tópico a parte.

Cabe inicialmente trazer a legislação de regência da matéria.

A Constituição Federal dispôs que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, no caso, o ICMS (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "c"). Portanto, a vinculação do crédito às condições estabelecidas na legislação é uma exigência da própria lei complementar.

A cobrança fiscal tem por base os seguintes dispositivos contidos na legislação tributária, disciplinados na Lei Complementar nº 87/96:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo

o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

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

(...)

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

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;

(Grifou-se).

A Lei nº 6.763/75, que institui o ICMS, abordou o crédito do ICMS do ativo imobilizado nos mesmos termos da legislação hierarquicamente superior:

Art. 29. O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo imobilizado, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

(...)

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

(...)

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento; (Grifou-se).

A Impugnante alega em sua defesa que, no tocante aos créditos relativos aos bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento, basta o cumprimento dos requisitos dispostos no art. 66, § 5º do RICMS/02 para ter garantido o seu aproveitamento.

Aduz que, em relação à possibilidade de aproveitamento de créditos provenientes da aquisição de produtos intermediários, cuja previsão encontra-se disposta no art. 66, inciso V da alínea “b” do RICMS/02, regulado pela IN nº 01/86, é

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

necessário que sejam atendidos três requisitos: i) consumo imediato, porém sem incorporação ao produto final (do contrário, seria matéria-prima); ii) consumo integral; e iii) essencialidade ao processo produtivo.

Afirma ainda que, considerando o conceito de “bens de uso e consumo” conclui-se que, “a essencialidade ao processo produtivo é a característica primordial para a diferenciação entre os bens intermediários e os destinados a uso e consumo”.

Assevera que a essencialidade pode ser facilmente comprovada mediante realização de laudo pericial, que pode bem definir a classificação do bem (verificação da essencialidade) e da possibilidade de aproveitamento de créditos de ICMS a ele relativos.

Cabe destacar que a Fiscalização apresenta as planilhas Anexo 12 e Anexo 14, constante do CD de fls. 69, na qual separa os itens envolvidos na autuação em “uso e consumo”, “bem alheio” e “imobilização em andamento”, “inoperante”, inclusive apresentando informações baseadas na IN SLT nº 01/86 e na IN DLT/SRE nº 01/98, afastando a possibilidade de se estar estornando crédito de produtos intermediários, como se material de consumo fossem, além de acrescentar mais elementos de convicção em relação ao ativo imobilizado classificado como alheio à atividade do estabelecimento.

É cediço que as aquisições de bens destinados ao ativo permanente ensejam direito ao crédito de ICMS, desde que atendidas as condições estabelecidas na legislação tributária, especialmente as contidas nos §§ 3º e 5º do art. 66 do RICMS/02, dentre outras. Confirma-se:

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:

(...)

Efeitos de 1º/12/2011 a 30/04/2013 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 45.776, de 21/11/2011:

“II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º e 12 a 16 deste artigo;”

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 8º, I, ambos do Dec. nº 43.443, de 17/07/2003:

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011 - Redação original:

“§ 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:”

Efeitos de 15/12/2002 a 30/04/2013 - Redação original:

“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.” Grifou-se.

(...)

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011 - Redação original:

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

I - ser de propriedade do contribuinte;

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

III - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;

IV - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento;

V - não integrar o produto final, exceto se de forma residual.

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

(Grifou-se)

Frise-se que tais condições são cumulativas, não basta atender qualquer uma delas isoladamente, ou apenas algumas. A norma é taxativa no sentido de que todos os requisitos devem ser cumpridos, para fazer jus ao aproveitamento do crédito.

A Impugnante alega que as classificações adotadas pela Fiscalização, divergentes das suas, se deram com base apenas na análise de documentos e registros contábeis e uma visita à fábrica. Apresenta na impugnação, doc. 7 denominado “Laudo Pericial AFAG”, em mídia de fls. 140, elaborado por empresa especializada em assessoria empresarial e realização de laudos periciais técnicos da área de engenharia, cujos resultados divergem das conclusões da Fiscalização.

Cita a título de exemplo o “CALÇO PARA ANEL DO FORNO #2”, que a Fiscalização classificou como material de uso e consumo e a “BOMBA MEMBRANA P ANALISADOR DE 02”, cujo bem “está apto a compor o ativo imobilizado”,

enquanto a Fiscalização classificou como bem alheio à atividade, tendo glosado os créditos provenientes de sua aquisição.

A Fiscalização refuta a afirmação da Impugnante de que as classificações foram adotadas com base apenas na análise de documentos e registros contábeis e uma visita à fábrica, e ainda que foram realizadas por amostragem. Aduz que a Impugnante desconsidera a análise realizada das informações constantes dos Anexos 12 e 14, que possuem informações prestadas pela Autuada relativamente a: aplicação, local de aplicação (setor do estabelecimento), se é parte de equipamento/máquina, qual a função do produto equipamento/máquina, descrição completa do equipamento/máquina, função do equipamento/máquina na atividade da empresa e contato direto com o produto que se industrializa.

Destaca que a visita à Fábrica foi realizada no intuito de esclarecer aquelas informações que não estavam muito bem explicadas e possuem descritivo do esclarecimento na coluna “P” denominada “Esclarecimento Holcim Visita 19/08/14”.

Portanto, verifica-se que a Fiscalização adotou procedimento de análise criteriosa e individual dos materiais com respaldo nas informações prestadas pela Impugnante, não podendo se admitir assertiva de que fora realizado por amostragem.

Dessa forma, os argumentos trazidos pela Impugnante, sustentado em seu “Laudo de classificação Fiscal”, não encontram sustentação na legislação.

Como já exposto anteriormente, o art. 33, inciso I, da nº Lei nº 87/96, prevê que as entradas de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento somente darão direito ao crédito a partir de janeiro de 2.020.

A vedação expressa ao creditamento do ICMS foi transcrita no art. 70, inciso III, do RICMS/02:

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

(...)

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

Por outro lado, o direito ao crédito decorrente da aquisição de produtos intermediários está delimitado no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02, abaixo transcrito:

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

(...)

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

a) incluem-se na embalagem todos os elementos que a compõem, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

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

Depreende-se da norma contida no o art. 66, inciso V, alínea “b”, do RICMS/02, a definição de produto intermediário como: “são compreendidos entre as matérias-primas e os produtos intermediários aqueles que sejam consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição”.

A Impugnante argumenta que “ainda que não se entenda que todos os bens elencados no auto de infração não estejam aptos a compor o ativo imobilizado da Impugnante, fato é que, quando não o forem, certamente devem ser classificados como bens intermediários. Isto porque esses bens cumprem com os requisitos de essencialidade e de consumo imediato e integral durante o processo produtivo, divergindo dos bens do ativo permanente apenas pelo tempo de desgaste inferior a 12 (doze) meses”.

Acrescenta que neste caso, de classificação de bens intermediários como bens do ativo permanente, o prejuízo seria apenas seu, pois não teria aproveitado integralmente o crédito do ICMS.

A Fiscalização apresentou análise dos itens destacados pela Impugnante, com base no laudo de empresa contratada, com classificações divergentes daquelas concluídas pelo Fisco, que será oportunamente apresentada.

Seguem-se as considerações acerca de cada agrupamento promovido pela Fiscalização nas planilhas Anexo 12 e Anexo 14, constantes do CD de fls. 69, confrontadas com as informações apresentadas pela Impugnante, mediante “Laudo pericial”, por ela contratado.

1 – Material de uso e consumo

Sabendo-se ao certo que os produtos objeto do presente trabalho fiscal, não integram o produto final, para avaliação de sua classificação como produto intermediário, resta analisar a IN SLT nº 01/86 para definir-se a expressão: “consumidos no processo produtivo”.

A IN SLT nº 01/86 classifica como produto intermediário por extensão, aquele que, “embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização”. Mais adiante, o mesmo diploma legal (incisos I e II) define o que deve ser entendido por “imediata e integralmente”.

INSTRUÇÃO NORMATIVA SLT Nº 01, DE 20 DE FEVEREIRO DE 1986

Trata do conceito de produto intermediário, para efeito de direito ao crédito do ICM.

I - Por consumo imediato entende-se o consumo direto, de produto individualizado, no processo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de industrialização; assim, considera-se consumido diretamente no processo de industrialização o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

II - Por consumo integral entende-se o exaurimento de um produto individualizado na finalidade que lhe é própria, sem implicar, necessariamente, o seu desaparecimento físico total; neste passo, considera-se consumido integralmente no processo de industrialização o produto individualizado que, desde o início de sua utilização na linha de industrialização, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado, inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica no processo industrial, sem comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos.

III - Não se consideram consumidas imediata e integralmente os produtos, como ferramentas, instrumentos ou utensílios, que embora se desgastem ou deteriorem no processo de industrialização - como aliás ocorre em qualquer bem ao longo do tempo - não se esgotam de maneira contínua, gradativa e progressiva, até o completo exaurimento, na linha de produção.

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

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

VI - Esta Instrução entra em vigor na data de sua publicação e revoga as disposições em contrário.

(Grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De acordo com a referida IN, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integrando-se ao novo produto, e também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediate e integralmente no curso da industrialização.

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

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

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

No entanto, ressalva que se inserem no conceito de “produtos intermediários” as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

Assim, sob a ótica da Instrução Normativa nº 01/86, todo produto que não se enquadre no conceito de produto intermediário é considerado material de uso e consumo, que não gera direito a crédito do ICMS, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02.

Registre-se que os itens cujos créditos de ICMS foram estornados por se enquadrarem como material de uso e consumo encontram-se relacionados nas planilhas Anexo 2.1.1 (fls. 32), Anexo 2.2.1 (fls. 34/35) e Anexo 2.3.1 (fls. 37/39), todos extraídos dos Anexos 12 e 14, cujas planilhas contém a análise detalhada de todos os incisos da Instrução Normativa nº 01/86, acima transcritos.

Feitas essas considerações, passa-se à análise sobre a legitimidade dos créditos de ICMS relativos a produtos específicos citados pela Autuada.

A mercadoria “CALÇO PARA ANEL DO FORNO #2”, informa a Impugnante que tem função de apoiar o anel do forno para movimento de rotação, sendo essencial para o funcionamento deste, uma vez que evita movimentos indesejados entre o anel e o corpo do forno e que, além disso, mantém contato físico direto com a matéria prima ou o produto final.

A Fiscalização acosta, em sua manifestação fiscal foto do referido bem (fls. 252) e esclarece que o anel localiza-se na parte exterior do forno, servindo de peça para contato com o elemento rotatório componente do motor, que imprime o movimento de rotação desejado ao forno. O calço do anel, conforme manifestado pela Impugnante, tem função de apoiar o anel do forno para movimento de rotação, portanto localiza-se entre o anel e forno. Assim conclui que o calço não é produto individualizado, não é essencial na obtenção do novo produto, e não desenvolve atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa.

Destaca, ainda, que não obstante o “laudo” apresentado pela Impugnante concluir que o calço trata-se de material do “ativo imobilizado - componente da linha direta de produção”, e as perguntas referirem-se a critérios de classificação como produto intermediário ou material de uso ou consumo, verifica-se que o enquadramento mais apropriado é nessa última classificação, mesmo que, pelo laudo, a vida útil do item seja informada como superior a 360 (trezentos e sessenta) dias, o que não é condição única para a classificação desejada.

Caso se tratasse de ativo imobilizado, para aproveitamento de crédito prevista inciso II do art. 66 do RICMS/02, haveria ainda de se considerar as condições dos §§ 3º, 5º, 6º (até 30/11/11) e §§ 3º, 5º, 6º e 12 a 16 (a partir de 01/12/11).

Outrossim, a substituição do calço não resulta em aumento da vida útil prevista no ato da aquisição do forno, por prazo superior a 12 (doze) meses, portanto não se adequa à previsão do inciso I do § 6º do art. 66. Veja-se:

Art. 66 - (...)

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

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

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado.

Tampouco se pode afirmar que o calço do anel é parte de bem imobilizado em partes ou a parte de bem principal a ser utilizada exclusivamente como sobressalente, desde que a parte tenha sido imobilizada individualmente ou ainda ser a parte de um bem principal que será agregada a este, desde que essa parte melhore as condições e amplie a vida útil econômica originalmente estimada para o bem principal, ou ainda não se trata de sê-lo componente de bem e, assim sendo, a referida peça não se adequa às condições previstas no § 12 do art. 66 do RICMS/02.

O calço ainda não se enquadra no conceito de bem do ativo imobilizado por ser a parte de um bem principal não definida nas hipóteses previstas nos incisos II, III e IV do § 12 e utilizada para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem. Confira-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos a partir de 1º/12/2011 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 45.776, de 21/11/2011.

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

I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;

II - a parte de bem imobilizado em partes;

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

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

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

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

§ 13. Não se enquadra no conceito de bem do ativo imobilizado a parte de um bem principal não definida nas hipóteses previstas nos incisos II, III e IV do § 12 e utilizada para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem.

Apesar de ter sua vigência posterior à da ocorrência dos fatos aqui discutidos, a norma estabelecida nos §§ 12º e 13º do art. 66 do RICMS/02, confirmam a interpretação do legislador mineiro de que, para efeitos de creditamento do imposto, considera-se ativo imobilizado as partes e peças agregadas ao bem principal, desde que amplie a sua vida útil econômica original estimada, como já estabelecia o § 6º do art. 66 do RICMS/02 (ser contabilizada como ativo imobilizado utilizado nas atividades operacionais do contribuinte e resultar em aumento de sua vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses.

Portanto, verifica-se que o produto “calço para anel do forno” não é produto intermediário, se enquadrando como material de uso e consumo.

O mesmo se aplica ao item VIROLA BASE 2, que tem como função a sustentação do ANEL BASE 2, localizados na parte externa do forno, de acordo com a informação obtida pela Fiscalização na visita à empresa.

Os demais itens classificados como “material de uso e consumo” relacionados no Anexo 2.1.1 (fls. 32), extraídos Planilha Anexo 12 são: cabos de força, aplicados para conduzir energia ao disjuntor (Subestação); tubos e conexões hidráulicas, cantoneira, bocal, material para isolamento térmico, material para

alimentação da iluminação, mancal de fixação, rotor 2.0 - componente do exaustor de gases (peça de manutenção).

Os itens classificados como “material de uso e consumo” relacionados no Anexo 2.2.1 (fls. 34), extraídos da Planilha Anexo 14 são: reparo para moinho de carvão, válvulas, bicos difusores, tubos, medidor de vazão, peças de reposição, dentre outros.

Como se vê, os bens acima descritos não têm função individualizada no processo de produção, são meros componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas, enquadrando-se no inciso IV da IN 01/86 (material de uso ou consumo).

2 – Bens alheios à atividade do estabelecimento

Esclareça-se que os bens classificados como “bens alheios” fazem parte do Ativo Imobilizado da empresa, mas, apesar de contabilmente se enquadrar como Ativo Permanente, não faz jus ao crédito do imposto pelas entradas em razão de se enquadrarem na definição de bens alheios à atividade contida no art. 70, § 3º do RICMS/02, conjugado a Instrução Normativa IN DLT/SRE 01/98.

Veja-se:

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

(...)

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

(...)

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

(Grifos acrescidos)

INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE N° 01, DE 06 DE MAIO DE 1998

Dispõe sobre bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS.

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

I - os veículos de transporte pessoal;

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

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

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

(...)

Verifica-se que a Instrução Normativa DTL/SRE nº 01/98, em consonância com o § 3º do art. 70 do RICMS/02, considera alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal, os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que vise aumentar a produtividade da empresa, aqueles que não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, bem como as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

Os itens cujos créditos de ICMS foram estornados por se enquadrarem como “Bem alheio” encontram-se relacionados nas planilhas Anexo 6.1.1 (fls. 52/53), Anexo 6.2.1 (fls. 55/56) e Anexo 6.3.1 (fls. 58/67), todos extraídos dos Anexos 12 e 14, cujas planilhas contêm as informações de função do bem, local de aplicação e os esclarecimentos obtidos durante a visita à fábrica.

Com base nas informações prestadas pela Contribuinte, informações extraídas do livro CIAP, em observação às disposições da IN nº 01/98, a Fiscalização concluiu pelo enquadramento dos bens como alheios à atividade do estabelecimento.

A Impugnante alega que está incorreta a classificação do produto “BOMBA MEMBRANA P ANALISADOR DE 02”, como bem alheio.

Informa que a sua função é “bombear líquidos e fluidos em processamento, fazendo com que o deslocamento destes itens entre os equipamentos do processo produtivo chegue a uma pressão estável, e se consome por desgaste no atrito, deformação plástica, fadiga e ruptura, em período superior a 360 (trezentos e sessenta dias). Considera que o bem “está apto a compor o ativo imobilizado”, enquanto a Fiscalização classificou como bem alheio à atividade, tendo glosado os créditos provenientes de sua aquisição.

Primeiro cabe esclarecer que a Fiscalização não desconsiderou que os bens classificados como alheios façam parte do Ativo Imobilizado da empresa.

No entanto, para fazer jus ao crédito do ICMS, não basta que o bem seja classificado como ativo imobilizado, mas também que sejam atendidas as condições estabelecidas na legislação tributária, especialmente as contidas nos §§ 3º e 5º do art. 66 do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim sendo, só será abatido sob a forma de crédito do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, o valor do ICMS correspondente “à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, 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, devendo o bem satisfazer, de forma cumulativa, os requisitos: a) ser de propriedade do contribuinte; b) ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte; c) ter vida útil superior a 12 (doze) meses; d) a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsoletismo; e) não integrar o produto final, exceto se de forma residual, e f) ser contabilizado como ativo imobilizado.

Esclarece a Fiscalização que a função informada pela Impugnante para a “BOMBA MEMBRANA P ANALISADOR DE O2”, como sendo a de bombear líquidos e fluidos em processamento, não condiz com as informações anteriormente por ela prestadas, conforme se verifica na Planilha Anexo 14, cuja aplicação é no moinho de carvão como componente do analisador de gases.

Ressalta que, em consulta ao *site* do fornecedor BGM Instrumentação Controle e Automação e contato com telefônico com o mesmo, constatou-se que a bomba é utilizada, para sucção de gases para análise. A análise dos gases é realizada para verificar os seus níveis, em função de exigências ambientais. Assim sendo não se verifica atendimento às exigências para utilização do crédito relativo à sua aquisição.

A Impugnante assevera que, em relação aos produtos “FILTRO DE MANGAS – PRJ M.CARV”, “FILTRO DE MANGAS 531-FM6”, “MANGA P/ 531/FM7 – PROJ SEPMC1”, “MANGA P/ 531-FM6 – PROJ SEPMC1”, “FILTRO DE MANGAS 531-FM7”, “MANGA P/ 531-FM5 – PROJ SEPM” e “ FILTRO PROJ 073-CR2”, é importante destacar o posicionamento já adotado pelo E. Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, no julgamento da impugnação aviada pela própria Autuada nos autos do PTA nº 01.000172658-68 (Acórdão nº 19.886/12/2ª), onde o Relator, utilizou excerto do voto, no PTA 01.000139007-80, Acórdão 15.795/03/3ª, que considerou como produtos intermediários, entre outros, mangas e mangas filtrantes, posicionamento esse mantido na decisão do PTA nº 01.000172658-68 (Acórdão nº 19.886/12/2ª).

Esclarece a Fiscalização que o “FILTRO DE MANGAS – PRJ M. CARV. ”, teve seu estorno em razão de ter sido utilizado na montagem do moinho de carvão, portanto, imobilização em andamento. Portanto, não poderá ser excluído com base na decisão do CC/MG suscitada pela Impugnante.

Cabe trazer a decisão da E. 2ª Câmara, nos autos do PTA 01.000172658-68, invocada pela Impugnante:

ACÓRDÃO: 19.886/12/2ª RITO: SUMÁRIO
PTA/AI: 01.000172658-68
IMPUGNANTE: HOLCIM (BRASIL) S/A
IE: 059073229.10-63

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. CONSTATADO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, OS QUAIS NÃO SE CARACTERIZAM COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, NOS TERMOS DO ART. 66, INCISO V DA PARTE GERAL DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO III DA PARTE GERAL DO RICMS/02. ENTRETANTO, EXCLUEM-SE AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AOS MATERIAIS CLASSIFICADOS COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

(...)

DECISÃO

(...)

A IN SLT Nº 01/86 CLASSIFICA COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO POR EXTENSÃO, AQUELE QUE, "EMBORA NÃO SE INTEGRANDO AO NOVO PRODUTO, É CONSUMIDO, IMEDIATA E INTEGRALMENTE, NO CURSO DA INDUSTRIALIZAÇÃO".

(...)

A MESMA INSTRUÇÃO NORMATIVA EM SEUS ITENS IV E V, AO TRATAR DAS PARTES E PEÇAS DE MÁQUINAS OU EQUIPAMENTOS, SÔMENTE CONSIDERA COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO, CONSUMIDOS IMEDIATA E INTEGRALMENTE NO PROCESSO PRODUTIVO, AQUELES QUE TENHAM CONTATO FÍSICO COM O PRODUTO QUE SE INDUSTRIALIZA, O QUE NÃO OCORRE COM UMA PARCELA DOS ITENS LISTADOS NESTE PTA.

CERTO É QUE, MESMO NÃO SE INTEGRANDO AO PRODUTO FINAL, DETERMINADO MATERIAL PODE SER CLASSIFICADO COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO, CARACTERIZANDO O "CONSUMO INTEGRAL" MENCIONADO PELA INSTRUÇÃO NORMATIVA, DESDE QUE POSSA SER CONSIDERADO COMO UM PRODUTO INDIVIDUALIZADO E COM ATUAÇÃO ESPECÍFICA NA LINHA DE PRODUÇÃO.

NESSA LINHA DE RACIOCÍNIO, APLICANDO-SE A REGRA DA IN, É POSSÍVEL EXTRAIR AS SEGUINTE CONSIDERAÇÕES, DE MODO A CLASSIFICAR OS MATERIAIS ADIANTE COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS OU MATERIAIS DE USO E CONSUMO.

NO TOCANTE ÀS LONAS AIR-GLIDE, É FATO QUE O FISCO, NO PTA 01.000139007-80, CONSIDEROU TAL MATERIAL COMO PRODUTO INTERMEDIÁRIO. A QUESTÃO ENCONTRA-SE DESTACADA NO ACÓRDÃO 15.795/03/3ª DA SEGUINTE FORMA:

O FISCO, CONSIDERANDO DILIGÊNCIA REALIZADA NO SETOR PRODUTIVO DA EMPRESA, ACOMPANHADO POR FUNCIONÁRIO TÉCNICO CAPACITADO DA

AUTUADA, RESOLVEU EXCLUIR DAS EXIGÊNCIAS FISCAIS O ESTORNO DOS CRÉDITOS REFERENTES AOS MATERIAIS LONAS AIR-GLIDE, TECIDOS FILTRANTES, MANGAS DE DIVERSAS ESPECIFICAÇÕES E O PRODUTO ETILENOGLICOL (ITENS 04, 05 E 17 ACIMA). ENTENDEU O FISCO QUE ESSES SÃO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS SEGUNDO A INSTRUÇÃO NORMATIVA PERTINENTE, IN CASU, IN 01/86.

COMO NADA SE ACRESCEU NESTA AUTUAÇÃO EM RELAÇÃO AOS ESTUDOS ANTERIORES, NÃO EXISTE RAZÃO PARA NÃO SE ADOTAR O MESMO PROCEDIMENTO DO FISCO NAQUELES AUTOS, DE MODO A SE EXCLUIR AS EXIGÊNCIAS EM RELAÇÃO AOS PRODUTOS: LONA AIR-GLIDE, MANGAS E TECIDOS FILTRANTES.

(...)

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 PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO, PARA EXCLUIR AS EXIGÊNCIAS FISCAIS, INCLUSIVE PELA DIFERENÇA DE ALÍQUOTA NAS AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS, RELATIVAS AOS SEGUINTE PRODUTOS: CHAPA LATERAL, MANGAS E MANGAS FILTRANTES, LONAS "AIR-GLIDE", ETILENOGLICOL, ANCORAGEM E ARGAMASSA, NOS TERMOS DO PARECER DA ASSESSORIA DO CC/MG. (...). GRIFOU-SE.

Destaque-se que na decisão, os bens que tiveram suas exigências excluídas foram enquadrados como produtos intermediários.

Por oportuno esclareça-se que os filtros e as mangas ora autuados foram contabilizados pela Autuada como “ativo imobilizado”.

Para verificar se tal decisão trata das mesmas mercadorias, cabe analisar as informações trazidas pela Impugnante, em cumprimento à intimação e depois, no laudo apresentado em sede de impugnação.

- Filtro de mangas 531-FM6; Manga p/ 531/FM7 – Proj SEPMC1; Manga p/ 531-FM6 - Proj SEPMC1; Filtro de Mangas 531-FM7; Manga P/ 531-FM5 – Proj SEPM: local de aplicação: moagem de cimento; função: filtrar ar contaminado com partículas de cimento.

Informação do laudo (doc. 7 – Fichas com assinatura): Filtro de mangas do moinho de carvão – Material específico, utilizado para remoção de impurezas dos gases para controle de poluição atmosférica, utilizados para remoção de impurezas dos gases. Essencial para controle de poluição atmosférica e de processo. O consumo ocorre por atrito, fadiga, ruptura, deformação plástica. Vida útil maior que 360 dias.

Como se vê, não se pode dizer que se trata de material intermediário, porque não se integra ao novo produto e não se consome imediata e integralmente no processo de industrialização.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É notório que tais equipamentos têm por finalidade atender as disposições legais da legislação ambiental, restando claro que não fazem parte do processo de produção de cimento.

A jurisprudência recente deste Conselho de Contribuintes é no sentido de ratificar o estorno dos créditos relativos aos bens utilizados na preservação ambiental, conforme decisões consubstanciadas nos Acórdãos nº 18.764/10/2ª, nº 20.113/13/2ª, nº 21.918/13/15/1ª, dentre outros. Trechos transcritos:

ACÓRDÃO Nº 18.764/10/2ª (DECISÃO IRRECORRÍVEL) :

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. CONSTATOU-SE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE FIM DO ESTABELECIMENTO, NOS TERMOS DO ART. 1º, INCISO IV DA IN DLT 01/98. INFRAÇÃO PARCIALMENTE CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO XIII DA PARTE GERAL DO RICMS/02. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELA FISCALIZAÇÃO. DEVE-SE, AINDA, EXCLUIR AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AOS EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA: "A) PREPARAÇÃO E MANUSEIO DAS MATÉRIAS-PRIMAS" E "B) MOAGENS DO CLINQUER E DEMAIS MATÉRIAS-PRIMAS" (RESPOSTAS AO QUESITO 2.B DA IMPUGNANTE), OBSERVANDO-SE QUE, NO CONCEITO DE EQUIPAMENTOS, NÃO ESTÃO COMPREENDIDOS OS BENS DESTINADOS À PRESERVAÇÃO AMBIENTAL, INFRAESTRUTURA, CONSTRUÇÃO DE PRÉDIO, EDIFICAÇÃO, FUNÇÃO ESTRUTURAL, SUPORTE, FIXAÇÃO, ARRUAMENTO, PASSARELAS, CORRIMÃOS, ILUMINAÇÃO, RODAPÉ, COBERTURA (JUSTIFICATIVAS CONSTANTES DO LAUDO PERICIAL PARA SE CONSIDERAR O BEM COMO ALHEIO À ATIVIDADE FIM DO CONTRIBUINTE). CORRETAS, EM PARTE, AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS CORRESPONDENTES MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA CAPITULADAS, RESPECTIVAMENTE, NOS ARTS. 56, II E 55, XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

(...)

DECISÃO

(...)

C) "... A ATIVIDADE DE UMA EMPRESA SE RESUME NA APLICAÇÃO DE MEIOS E RECURSOS COM A FINALIDADE DE LUCRO, E POR ASSIM SER, QUAISQUER BENS SÃO EM TESE IMPRESCINDÍVEIS PARA OPERAÇÃO DA FÁBRICA. CONTUDO, É POSSÍVEL QUE UM BEM EMBORA IMPRESCINDÍVEL TENHA UMA APLICAÇÃO DESAFETA À ATIVIDADE TRIBUTADA DO CONTRIBUINTE";

(...) JÁ SE OBSERVOU QUE NEM TODO BEM INTEGRANTE DA PLANTA INDUSTRIAL É CLASSIFICADO COMO BEM DE PRODUÇÃO, ENTENDENDO-SE POR ESTES OS QUE EFETIVAMENTE TRANSFORMAM MATÉRIA PRIMA, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAIS DE EMBALAGEM EM ESPÉCIE NOVA. (...) AS OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, DESTINADAS À CIRCULAÇÃO E ABRIGO DE PESSOAS; AS DESTINADAS À PROTEÇÃO DE MÁQUINAS, DE INSTALAÇÕES E DE MATERIAIS (...); AS REFERENTES À ILUMINAÇÃO E ARRUMAMENTO SÃO MANIFESTAMENTE DESAFETAS AO ICMS. NÃO GERAM DIREITO AO CRÉDITO”;

E) “QUALQUER EQUIPAMENTO DE PRESERVAÇÃO AMBIENTAL, INCLUSIVE DO AMBIENTE DE TRABALHO, É DESAFETO AO ICMS. TRATA-SE DE EXEMPLO CARACTERÍSTICO DA NÃO INCIDÊNCIA NATURAL DO ICMS, DE ATIPICIDADE DA ATIVIDADE, FILTRAGEM DE GASES/AR, PARA SE CONSUBSTANCIAR COMO ASPECTO MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO, UMA VEZ QUE A MATERIALIDADE DO TRIBUTO É A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, E EFLUENTES ATMOSFÉRICOS NÃO CONSTITUEM MERCADORIA, TAMPOUCO O SEU DESCARTE NA ATMOSFERA CONSISTE EM CIRCULAÇÃO.”.

(...) (DESTACOU-SE)

ACÓRDÃO: 20.113/13/2ª

ORIGEM: DF/POÇOS DE CALDAS

(...)

DECISÃO

(...)

CRÉDITO DE ICMS – BENS DO ATIVO PERMANENTE ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO

(...)

PROJETO DE CONTROLE E MONITORAMENTO DE EMISSÃO DE GASES E PROJETO NEW SODEBERG

CONFORME DESCRITO PELA IMPUGNANTE, O PROJETO DE CONTROLE E MONITORAMENTO DE EMISSÃO DE GASES CONTEMPLA A AQUISIÇÃO E INSTALAÇÃO NAS DEPENDÊNCIAS INDUSTRIAIS E, ESPECIFICAMENTE, NAS SALAS DE CUBAS DA FÁBRICA DE ALUMÍNIO, DE SISTEMAS DE MONITORAMENTO CONTÍNUO DAS EMISSÕES GASOSAS (CONCENTRAÇÕES DE FLUORETO DE HIDROGÊNIO, DIÓXIDO DE CARBONO, DIÓXIDO DE ENXOFRE E VAPOR DE ÁGUA), DE FUNDAMENTAL IMPORTÂNCIA PARA ATENDER ÀS NORMAS AMBIENTAIS, MEDIDA INDISPENSÁVEL AO REGULAR EXERCÍCIO DA ATIVIDADE DA EMPRESA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EM RELAÇÃO AO PROJETO NEW SODEBERG, A IMPUGNANTE INFORMA QUE O PROJETO VISA A REVITALIZAÇÃO E A MODERNIZAÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO E DOS SISTEMAS LIGADOS À ÁREA DE REDUÇÃO DE ALUMÍNIO, UTILIZANDO NOVAS TECNOLOGIAS PARA MINIMIZAR AS EMISSÕES ATMOSFÉRICAS DA SALA DE CUBAS, BEM COMO A REDUÇÃO DA EXPOSIÇÃO OCUPACIONAL DOS OPERADORES.

É NOTÓRIO QUE TAIS PROJETOS TÊM POR FINALIDADE ATENDER AS DISPOSIÇÕES LEGAIS DA LEGISLAÇÃO AMBIENTAL, RESTANDO CLARO QUE NÃO FAZEM PARTE DO PROCESSO DE PRODUÇÃO DE ALUMÍNIO.

ASSIM, O CREDITAMENTO DO IMPOSTO ORIGINÁRIO DAS AQUISIÇÕES DE TAIS BENS NÃO ESTÃO AUTORIZADOS, POR FORÇA DA LEGISLAÇÃO MINEIRA, INDEPENDENTEMENTE DE QUE TAIS PRODUTOS SEJAM CONCEITUADOS COMO BENS DO ATIVO PERMANENTE PELA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA E PELA LEI Nº 6.404/76.

(...) (DESTACOU-SE)

O mesmo entendimento se aplica aos seguintes itens, todos relacionados na Planilha 12 e 14:

- Filtro de Mangas 622-FM2, relacionado à aplicação na Expedição, no equipamento “Paletizadora”
- Filtro PROJ 037-CT2, utilizado no “controle de poeira fugitiva” – Projeto Meio Ambiente;
- Analisador de gás, medidor de particulados, medidor de vazão, secador de ar, utilizados para monitorar continuamente gás O₂ da torre dos fornos;
- Exaustor, vara telescópica, corda, mosquetão, conjunto de tripé, dentre outros.

Também foram enquadrados como bem alheio à atividade do estabelecimento os seguintes agrupamentos promovidos pelo Fisco, com base na aplicação/local de aplicação:

- Subestação unitária: transformador elétrico para adequação da energia elétrica,
- Automação: Servidor, Switch PLC,
- Itens aplicados no setor de expedição: barras de aço, pallets, transformador, tela, estrutura primária para galpão, grade de piso, plataforma, classificados pela Fiscalização com “construção civil” para o Galpão de estocagem Paletizadora II.
- Diversos itens de manutenção, ferramentas, combate a incêndio, móveis e utensílios.

Corretas as exigências relativas aos bens enquadrados como alheios à atividade do estabelecimento, nos termos da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

3 – Imobilizações em andamento

A Autuada entende que o fato dos bens estarem em processo de imobilização não obsta o aproveitamento do crédito relativo à sua aquisição, tendo em vista que se encontra expresso no art. 66, § 3º, inciso I, que a primeira fração deverá ser aproveitada no mês da entrada do bem no estabelecimento, independentemente do início da sua utilização.

Entretanto não é correto esse entendimento.

Prevê o mesmo art. 66 que deverá ser observado também o disposto nos §§ 5º, 6º, e 12 a 16 do mesmo artigo.

Via de regra, os bens de produção (ativo imobilizado) são utilizados nas atividades operacionais de contribuinte do ICMS no mesmo mês em que ocorre a sua entrada no estabelecimento, sendo, pois, natural a disposição contida no art. 66, § 3º, inciso I do RICMS/02, idêntica à estabelecida no art. 20, § 5º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, que prevê a concessão de créditos do imposto, à razão de 1/48 mês (um quarenta e oito avos por mês), a partir do mês em que ocorrer a referida entrada.

Em outras palavras, o que está previsto no art. 66 do RICMS/02, bem como no art. 20 da LC nº 87/96, é a concessão de créditos do ICMS, à razão de um quarenta e oito avos mensais, na proporção das saídas tributadas, em relação ao bem adquirido para integrar o ativo permanente de uma empresa, utilizado na consecução de sua atividade fabril, a partir do mês em que ocorrer a sua entrada no estabelecimento.

Porém, existem situações que caracterizam exceções a essa regra, nas quais a imobilização do bem ocorre posteriormente à sua entrada, como é o caso da fabricação de um equipamento no qual, durante a sua construção, são empregadas partes e peças.

Em situações da espécie, os créditos do ICMS somente podem ser apropriados após o início de utilização do equipamento nas atividades operacionais do contribuinte (já contabilizado como ativo imobilizado). Tal conclusão decorre das disposições contidas no inciso II do § 5º do art. 66 do RICMS/02, acima transcrito.

Da leitura do comando do art. 20 da LC 87/96, verifica-se que somente aqueles bens que serão destinados diretamente ao ativo permanente terão o seu crédito apropriado nos termos do disposto no inciso III do § 5º do mesmo artigo.

E este entendimento fica ainda mais claro quando se trata de contribuintes em fase de implantação, visto que, somente quando o seu ativo imobilizado estiver em funcionamento produtivo é que se poderá calcular o multiplicador em razão “da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período”.

Esse é o entendimento da SEF/MG, firmado por meio da solução dada à Consulta de Contribuinte nº 069/03, trechos reproduzidos abaixo:

Consulta de Contribuinte n° 069/2003

(MG de 27/05/2003)

PTA N°: 16.000082884-09

Ementa:

CRÉDITO DE ICMS - ATIVO PERMANENTE - BEM FABRICADO NO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE - Admite-se a apropriação de crédito de ICMS referente à aquisição de partes e peças para construção de máquinas e equipamentos destinados ao Ativo Imobilizado, desde que após a construção e o início da efetiva utilização do ativo, atendidos ainda, os requisitos constantes do § 5º, artigo 66, Parte Geral do RICMS/02, e as disposições da Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98.

(...)

Consulta:

Poderá a Consulente apropriar o crédito de ICMS relativo às aquisições de material empregado na fabricação de bens para o seu ativo imobilizado?

Caso afirmativo, poderá efetuar o lançamento extemporâneo desses créditos observando-se o prazo decadencial?

Como tais créditos serão lançados e controlados no Livro CIAP?

Como esses créditos serão lançados nos livros Registro de Entradas e Registro de Apuração do ICMS?"

Resposta:

A questão do direito ao crédito do ICMS relativo às aquisições de mercadorias para o ativo permanente está tratada na Lei Complementar n.º 87/96, a qual autorizou a utilização integral dos mesmos a partir de 1º.11.1996 (artigo 33, inciso III).

Por seu turno, o RICMS/02 disciplina o aproveitamento de crédito referente às aquisições de partes e peças de máquinas e equipamentos no artigo 66, Parte Geral, especialmente no seu § 5º, que contém os elementos de caracterização do bem destinado ao ativo permanente.

No caso em comento, em que a Consulente adquiriu as partes e peças para fabricação/montagem de equipamentos, não se pode cogitar, durante o processo de fabricação/montagem, da existência de bens que estejam aptos a serem utilizados em suas atividades operacionais, como requer o inciso I do referido § 5º.

Todavia, após a construção/montagem e o início de utilização desses equipamentos, admite-se a apropriação do crédito de ICMS referente à aquisição das partes e peças, desde que os equipamentos atendam aos requisitos do supracitado § 5º e às condições dispostas na Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98.

Cabe lembrar à Consulente que o procedimento a ser adotado quanto ao crédito relativo às operações de aquisição de bens do ativo permanente foi alterado em virtude da edição da LC n.º 102/2000.

Até 31/07/2000, o imposto incidente na operação era integral e imediatamente lançado como crédito no período correspondente à entrada do bem no estabelecimento, ficando sujeito a estornos posteriores no caso de operações e prestações subsequentes isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida, bem como na hipótese de alienação do bem antes de decorridos 5 anos de sua entrada no estabelecimento.

Atualmente, com as modificações da LC n.º 102/2000, a lógica é outra: o creditamento não mais ocorre de forma integral e imediata, mas sim parceladamente, à razão de 1/48 ao mês, sendo vedado (trata-se de vedação e não mais de estorno), a cada período, o abatimento da parcela proporcional à realização de operações e prestações isentas, não tributadas e com base de cálculo reduzida.

Sim, após a constatação do cabimento do crédito, a Consulente poderá realizar o seu lançamento extemporâneo, respeitado o prazo decadencial.

Os créditos de ICMS relativos à aquisição de bens para o ativo permanente deverão ser transcritos no Livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP, observando-se as disposições constantes do Título V, Capítulo VIII, Parte 1 do Anexo V do RICMS/02, especialmente aquelas contidas no artigo 206, que disciplinam a forma de escrituração.

A escrituração do documento fiscal relativo à entrada de bem destinado ao ativo permanente e do crédito do imposto correspondente está disciplinada nos incisos I a III, Parágrafo único, artigo 168, Parte 1, Anexo V do RICMS/02.

No que se refere à escrituração do Livro Registro de Apuração do ICMS, a Consulente deverá observar o disposto nos artigos 202 e 203, Parte 1 do retrocitado Anexo V. (Destacou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Esse mesmo entendimento já havia sido exposto na resposta à Consulta de Contribuinte nº 038/03, publicada no Diário Oficial deste Estado em 15/03/03, *verbis*:

Consulta de Contribuinte nº 038/2003

(MG de 15/03/2003)

Ementa:

CRÉDITO DE ICMS - ATIVO IMOBILIZADO - PARTES E PEÇAS - Admite-se a apropriação de crédito de ICMS referente à aquisição de partes e peças para a construção de máquinas e equipamentos destinados ao Ativo Imobilizado, desde que após a construção e o início da efetiva utilização do ativo, atendidos, ainda, os requisitos constantes do § 5º, artigo 66, Parte Geral do RICMS/02, e as disposições da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

(...)

Consulta:

Isso posto, consulta se poderá apropriar o crédito de ICMS relativo às aquisições de material empregado na construção deste equipamento transportador, com fulcro no inciso II, art. 66 do RICMS/2002.

Resposta:

O direito ao aproveitamento de crédito de partes e peças de máquinas e equipamentos rege-se nos termos das disposições contidas no art. 66, Parte Geral do RICMS/2002, observando-se, especialmente, o § 5º desse artigo, que contém os requisitos de caracterização do bem destinado ao ativo permanente.

Na hipótese em comento, em que o contribuinte adquiriu chapas de aço para construção de um equipamento transportador de seus produtos acabados, não se pode cogitar, durante a construção do mencionado equipamento, de um bem que esteja apto a ser utilizado em suas atividades operacionais, como requer o inciso I do referido § 5º.

Todavia, após a construção e o início de utilização desse equipamento transportador, é possível a apropriação do crédito de ICMS referente à aquisição dessas partes e peças, desde que o equipamento transportador construído atenda aos requisitos do supracitado § 5º e às condições dispostas na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

(Destacou-se)

Como já dito, a questão ora em análise não se refere a uma aquisição de um bem de produção, para ser utilizado na atividade operacional de contribuinte, no mesmo mês de sua entrada no estabelecimento, e sim de aquisição de partes e peças,

utilizadas na fabricação/montagem de bens do imobilizado, hipótese em que o crédito se torna admissível somente a partir do mês em que ocorrer a efetiva utilização do bem na atividade operacional do contribuinte.

Resta claro que o dispositivo contido no § 5º do art. 66 do RICMS/02 preceitua que o aproveitamento do crédito relativo ao bem destinado ao ativo imobilizado deve satisfazer cumulativamente os requisitos ali postos, notadamente o inciso II (ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte).

Ora, não se pode dizer que as peças adquiridas, ainda que com destinado ao ativo imobilizado, possam estar sendo efetivamente utilizadas na atividade operacional do contribuinte, enquanto o equipamento/bem não entrar em operação.

De acordo com o Manual de Contabilidade Societária da FIPECAFI – Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis Atuariais e Financeiras (Manual de Contabilidade Societária. Iudícibus, Sérgio; Martins, Eliseu; Gelbcke, Ernesto Rubens; Santos, Ariosvaldo. Atlas S/A. 2010) o Ativo Imobilizado é segmentado em dois grandes grupos:

Bens em operação, que são todos os recursos reconhecidos no Imobilizado já em utilização na geração da atividade objeto da sociedade.

Imobilizado em andamento, em que se classificam todas as aplicações de recursos de imobilizações, mas que ainda não estão operando.

Destacou-se.

Assim sendo, o princípio da não cumulatividade, neste caso de “imobilização em andamento”, se aplica, não permitindo o crédito do imposto no momento da entrada das partes, peças ou componentes, pois ainda não está havendo uma saída tributada em razão direta da utilização do “imobilizado em andamento”.

Registre-se que os itens cujos créditos de ICMS foram estornados por se enquadrarem como “imobilizado em andamento” encontram-se relacionados na planilha Anexo 3.1 (fls. 43/44), dados extraídos do Anexo 12.

Ressalta a Fiscalização que, no caso dos itens constantes como “imobilização em andamento” concluiu-se que os bens encontravam-se, à época do aproveitamento dos créditos, em fase de montagem, quer por se tratarem de projetos, conforme se verifica das informações transcritas nos Anexos 12 e 14, nas colunas “Informações Extraídas do CIAP 2011”, conta contábil “obras em processo”, quer por verificar-se que vários deles são destinados a montagem de um sistema.

São exemplos: Gerador - PRJ Grupos Geradores; Serv. Transporte Grup Gerador”; Fabricação do QDL Geradores; e Material Rede Geradores, todos destinados à montagem do grupo de geradores.

Cabe destacar ainda que nas informações contidas no laudo apresentado pela Impugnante (doc. 7 – Fichas com assinatura), o perito conclui que tais bens se tratam de ativo imobilizado componente da linha marginal e/ou independente da produção.

4 – Bens inoperantes

Foi também constatado, mediante visita à fábrica que os itens relacionados na planilha 4.1 (fls. 47) não entraram em operação.

A Impugnante não contestou a acusação fiscal.

Correto o estorno dos créditos de ICMS relativos à suas aquisições, visto que não se encontram atendidas as condições previstas no § 5º do art. 66 do RICMS/02, especialmente o inciso II (ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte).

5 – Utilização de cálculo incorreto do Coeficiente de Creditamento, conforme Anexo 5

A Impugnante alega que a diferença apurada quanto à aplicação do coeficiente de aproveitamento de créditos do CIAP decorre de equívoco da Fiscalização que, indevidamente, inclui determinadas receitas não tributadas pela Empresa e estranhas ao fato gerador do ICMS, bem como à própria atividade exercida pela Impugnante, tendo adotado como saídas totais todos os códigos de Situação Tributária (CST), sem identificar se guardam relação com a atividade da empresa.

Assevera que, conforme entendimento já manifestado pelo Fisco mineiro e pelo E. Conselho de Contribuintes, as receitas a serem consideradas no cálculo do coeficiente de creditamento são tão somente aquelas decorrentes da atividade do contribuinte, sendo que as receitas relativas a remessa para industrialização, remessa para conserto, ou outras que não se amoldam ao conceito de operação de circulação de mercadoria realizada pela Impugnante, não podem figurar na fração do coeficiente de creditamento.

A Fiscalização acatando parcialmente os argumentos da Autuada reformulou o cálculo do coeficiente de creditamento, excluindo as situações de saídas não definitivas e saídas não operacionais.

A relação dos CFOPs considerados na apuração, bem como dos CFOPs excluídos do cálculo, encontra-se acostada ao anexo de fls. 183/185 e o Demonstrativo do Estorno de Crédito CIAP - utilização incorreta do Coeficiente no Anexo 19, constante do CD de fls. 188 dos autos.

Em consonância com o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, a Lei nº 6.763/75, em seu art. 29, § 5º cuidou de estabelecer a forma de aproveitamento de créditos relativos a bens incorporados ao ativo permanente:

Lei nº 6.763/75

Art. 29. (...)

§5º Para o efeito de aplicação deste artigo, será observado o seguinte:

(...)

4. darão direito a crédito:

a) a entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, hipótese em que:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a.1) a apropriação será feita 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; (grifou-se)

(...)

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:

(Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 8º, I, ambos do Dec. nº 43.443, de 17/07/2003):

"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;

(...)

(...)

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.

Verifica-se, portanto, tratar-se de previsão de forma própria de aproveitamento de crédito, em parcelas mensais e sucessivas, com utilização de instrumento específico para escrituração e apuração do montante a ser apropriado mensalmente, o livro CIAP "C".

Trata o Anexo V do RICMS/02 em seus artigos 204 e 206 da escrituração do livro Controle de ICMS do Ativo Imobilizado – CIAP. Veja-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011 - Redação original:

Art. 204. O livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) será escriturado pelo contribuinte que adquirir mercadoria para integrar o ativo permanente, nos modelos a seguir relacionados, de acordo com a data de aquisição:

(...)

II - modelo C: destina-se à apuração do valor do crédito a ser mensalmente apropriado relativo a bem do ativo permanente cuja entrada no estabelecimento ocorra a partir de 1º de agosto de 2000.

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011 - Redação original:

“Art. 206. No CIAP, modelo C, o controle dos créditos de ICMS dos bens do ativo permanente será efetuado englobadamente, devendo a sua escrituração ser feita nas linhas, nos quadros e nas colunas próprias, da seguinte forma:”

(...)

V - Quadro 3 - Demonstrativo da Apuração do Crédito a ser Efetivamente Apropriado:

a) coluna Mês: o mês objeto de escrituração;

b) colunas com os títulos:

COLUNAS	ESCRITURAÇÃO
Tributadas e Exportação (1)	O valor das operações e prestações tributadas e de exportação escrituradas no mês.
Total das Saídas (2)	O valor total das operações e prestações de saídas escrituradas pelo contribuinte no mês.
Coeficiente de Creditamento (3 = 1 : 2)	O índice de participação das saídas e prestações tributadas e de exportação no total das saídas e prestações escrituradas no mês, encontrado mediante a divisão do valor das saídas e prestações tributadas e de exportação pelo valor total das saídas e prestações, considerando-se, no mínimo, 4 (quatro) casas decimais.
Saldo Acumulado (Base do Crédito a ser Apropriado) (4)	O valor base do crédito a ser apropriado mensalmente, transcrito da coluna com o mesmo nome, do Quadro Demonstrativo da Base do Crédito a ser Apropriado.
Fração Mensal (5)	O quociente de 1/48 (um quarenta e oito avos).
Crédito a ser Apropriado (6 = 3 x 4 x 5)	O valor do crédito a ser apropriado, encontrado mediante a multiplicação do coeficiente de creditamento, pelo saldo acumulado e pela fração mensal, cujo resultado deve ser escriturado na forma prevista neste Regulamento.

Em relação à vedação à utilização do crédito do ativo na proporção das operações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações e prestações praticadas pelo contribuinte, encontra-se disciplinada no art. 70, § 7º do RICMS/02, *in verbis*:

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

(...)

§ 7º Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o abatimento de que trata o inciso

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(Grifou-se).

Conforme se pode subsumir da norma legal acima reproduzida, a legislação promove a vinculação entre créditos e saídas tributadas, em cada período de apuração, através da proporção estabelecida pelo cálculo do coeficiente representado pelo percentual de saídas tributadas em relação às saídas totais, multiplicado pelo total do crédito apurado como saldo do CIAP.

A Impugnante discorda do cálculo efetuado pela Fiscalização, após reformulação, alegando que, apesar das exclusões efetuadas, ainda permanecem operações estranhas às saídas operacionais da Empresa, como transferências de mercadorias e operações de devoluções de compras, consideradas na apuração dos coeficientes de creditamento.

No seu entender, para se chegar ao montante referente às saídas tributadas pelo ICMS (numerador) utiliza-se o valor de todas as operações e prestações de saídas (valor contábil) e delas se diminui as saídas “isentas e não tributadas” do período. Já para a apuração do valor das saídas e prestações escrituradas no mês (denominador) devem ser consideradas apenas as receitas potencialmente tributáveis pelo ICMS, ou seja, aquelas decorrentes da circulação das mercadorias.

Para validar ou não o procedimento da Fiscalização, necessário se faz a correta interpretação da norma legal que rege a matéria. Para tanto, há de se tomar como ponto de partida a redação do § 6º do art. 71 do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 71 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

(...)

§ 6º - Em qualquer período de apuração do imposto, se bens do ativo permanente entrados no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento até 31 de julho de 2000 forem utilizados na comercialização, industrialização, produção, geração ou extração de mercadorias que resulte em saídas isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida, ou na prestação de serviços isentos, não tributados ou com base de cálculo reduzida, haverá estorno proporcional dos créditos escriturados, observado o disposto no artigo 74 deste Regulamento. (Grifos acrescidos)

Da análise da disposição legal supracitada, pode-se concluir com facilidade que a proporcionalidade entre saídas tributadas e não tributadas deve levar em consideração a atividade fim do estabelecimento, vale dizer, as operações e as prestações de serviços com produtos resultantes da utilização dos bens do ativo permanente.

Desta forma, as saídas contabilizadas como “não operacionais” não deverão ser consideradas no cálculo da proporcionalidade.

É cediço que o “coeficiente de creditamento” é calculado por uma fração em que o numerador é formado pelo valor das operações ou das prestações tributadas e o denominador pelo total das operações ou das prestações realizadas no período. Assim, para se chegar ao montante das saídas tributadas pelo ICMS (numerador), utiliza-se o valor contábil de todas as operações e prestações de saídas e delas se diminui o valor das saídas “isentas” e “não tributadas” e das com “base de cálculo reduzida”, tomando-se nestas apenas o valor relativo à redução do período, conforme disposição expressa do art.70, § 9º do RICMS/02. Veja-se:

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 Consulta de Contribuinte nº 256/2008, abaixo transcrita, deixa claro que para cálculo do coeficiente de aproveitamento do imposto do ativo permanente, no “Total das operações/prestações” (denominador do coeficiente) deverão ser computados os valores das saídas que afiguram caráter definitivo.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 256/2008

(MG de 07/11/2008)

DOCUMENTO FISCAL – LIVRO FISCAL – CIAP –
ESCRITURAÇÃO – Os valores relativos às parcelas que

não sofrem tributação, mas que são consignados no valor total da nota fiscal, caso do IPI quando não compõe a base de cálculo do ICMS, deverão ser considerados no campo “Total das Saídas” do livro de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP.

(...)

CONSULTA:

1 – Para o preenchimento correto do livro CIAP e recuperação devida do crédito em cada período, o que deverá ser considerado como valor total das operações no campo “Total das Saídas”?

2 – O valor do IPI que não compõe a base de cálculo do ICMS e que é somado no valor total da nota fiscal é considerado como parte integrante do valor total das saídas para o cálculo do crédito do imposto?

3 – A parcela do IPI que compõe o total da nota fiscal e que não faz parte da base de cálculo do ICMS deverá ser lançada na coluna “Isenta ou Não-tributada” dos livros fiscais?

RESPOSTA:

1 – Para fins de apuração dos valores das operações de saída (campo “Total de Saídas” do livro CIAP, modelo “C”), deverão ser computados apenas os valores das saídas que afiguram caráter definitivo, devendo ser desconsideradas as saídas sob o regime da suspensão, ou seja, dependentes de um evento futuro para serem tributadas, tais como remessa para conserto, reparo, industrialização, demonstração etc. Também não deverá ser incluída a parcela relativa ao ICMS/ST, na hipótese de sua retenção pela Consulente na condição de substituta tributária.

Desse modo, serão computadas as saídas tributadas com débito do imposto, as que ocorrem sob o regime de substituição tributária, as diferidas, as com base de cálculo reduzida, as parcelas que não sofrem tributação, mas que são consignadas no valor total da nota fiscal (caso do IPI e ISSQN) e as saídas sem débito do imposto (isentas ou não-tributadas). Essas saídas referem-se a operações destinadas a terceiros ou a estabelecimentos do mesmo contribuinte, em transferências.

Por sua vez, no campo “Tributadas e Exportação” do livro CIAP, modelo “C”, será lançado o valor da base de cálculo sobre a qual incidiu o imposto, bem como as saídas que ocorrem sob o regime de substituição tributária, as diferidas, as com base de cálculo

reduzida, relativamente à parcela tributada, as saídas ou prestações que tiverem destinado mercadorias ou serviços ao exterior e as operações ou prestações isentas ou não-tributadas com previsão legal de manutenção de crédito.

Ressalte-se que no referido livro CIAP, modelo “C”, não há campo específico para lançamento das saídas isentas ou não-tributadas.

(...)

DOLT/SUTRI/SEF, 06 de novembro de 2008.

E mais especificamente a Consulta de Contribuintes nº 204/2014, trata das transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 206/2014

ICMS – ATIVO IMOBILIZADO – COEFICIENTE DE CREDITAMENTO – SAÍDAS COM SUSPENSÃO –As saídas com suspensão do imposto não compõem nem o numerador nem o denominador do coeficiente de creditamento de que trata o inciso V do art. 206 da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02, salvo nos casos em que não haja retorno da mercadoria no prazo regulamentar.

CONSULTA:

(...)

3 – Para o cálculo do índice de saídas tributadas em relação ao total de saídas, as saídas em transferência de produtos acabados ou do ativo permanente para estabelecimentos do mesmo contribuinte devem ser integradas no denominador?

(...)

RESPOSTA:

(...)

3 – O valor da parcela de ICMS (1/48) a ser apropriado observará o percentual de participação das operações/prestações tributadas/equiparadas nas operações/prestações totais, conforme dispõem os §§ 7º a 9º do art. 70 do RICMS/02.

Para fins de apuração do valor total das operações e/ou prestações relativas ao ICMS realizadas no período de apuração, deverão ser considerados apenas os valores das saídas/prestações de caráter definitivo (conforme resposta ao item 1 supra) e aquelas tidas como “operacionais” – neste sentido vide Acórdão nº 19.678/10/3ª do egrégio Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

Para obtenção tão somente das saídas/prestações operacionais devem ser desconsideradas as operações que não estejam relacionadas à atividade fim do estabelecimento, tais como: transferência de material de uso e consumo e saídas de ativo imobilizado. Assim, as citadas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de ativo permanente não serão consideradas nem no numerador, nem no denominador, utilizados para o cálculo do coeficiente de creditamento.

Por outro lado, as transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, por terem caráter definitivo e serem consideradas como operacionais, devem compor tanto o denominador, quanto o numerador (desde que tributadas).

Como se vê, não tem razão a Impugnante quando entende as transferências de mercadorias não compõem o “total das saídas” (denominador). Apenas as transferências de imobilizado ou de material de uso e consumo não deverão ser consideradas nem no numerador, nem no denominador.

Quanto às operações de devoluções de compras, relacionados no CFOP 5.201 e 6.201 – Devolução de compra para industrialização, embora a Fiscalização entenda como “operacionais”, há que se ressaltar que o objetivo da apuração do coeficiente de creditamento é determinar a proporcionalidade entre saídas tributadas e não tributadas, vale dizer, as operações com produtos resultantes da utilização dos bens do ativo permanente. No caso em exame, o produto resultante da atividade industrial da Impugnante é que será levado em conta na elaboração dos coeficientes de creditamento.

Portanto, as devoluções de compras (CFOP 5.201 e 6.201) devem ser excluídas tanto do numerador quanto do denominador da equação que apura o coeficiente para aproveitamento dos créditos de ICMS relativos à aquisição de ativo imobilizado, visto que estas não contemplam saídas com produtos resultantes da utilização de bens do ativo permanente.

Das penalidades aplicadas

Além das exigências de ICMS recolhido a menor e da multa de revalidação, exigiu-se ainda a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe destacar que a multa isolada foi majorada em 100% (cem por cento), em razão da constatação de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 53. (...)

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes.

Da análise dos documentos comprobatórios da reincidência acostados aos autos às fls. 71/73 dos autos, constata-se que as autuações que fundamentaram a citada majoração são as seguintes:

- PTA nº 01.000148340-21, decisão irrecorrível na esfera administrativa em 11/05/06;
- PTA nº 01.000157338.48, decisão irrecorrível na esfera administrativa em 06/09/08;
- PTA nº 01.000158927-33, decisão irrecorrível na esfera administrativa em 30/12/09;

Portanto, correta a majoração de 100% (cem por cento), aplicável a todo o período autuado.

As questões de cunho constitucional alegadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em indeferir o pedido de perícia. Vencidas as Conselheiras Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Maria Gabriela Tomich Barbosa, que o deferiam. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pela Fiscalização às fls. 181/192 e, ainda, para excluir do cálculo do coeficiente de creditamento as operações com CFOPs 5.201 e 6.201, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG, devendo ser considerados os recolhimentos efetuados pela Contribuinte. Vencidas, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) que o julgava parcialmente procedente, para excluir também as exigências do lançamento relativas aos bens cuja imobilização encontrava-se em andamento e a Conselheira Maria Gabriela Tomich Barbosa que, ainda, excluía o crédito tributário anterior a 10/12/10 por decaído o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário, nos termos do § 4º do art. 150 do CTN. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Patrícia Dantas Gaia e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participou do julgamento, além do signatário e das Conselheiras vencidas, o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 17 de novembro de 2016.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator designado**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.262/16/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000374651-70	
Impugnação:	40.010139591-31	
Impugnante:	Holcim (Brasil) S.A.	
	IE: 493073229.00-18	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

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 e reside no fato de se considerar correto o creditamento do imposto na data da entrada dos bens no estabelecimento ainda que sua imobilização encontre-se em andamento.

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2010, em razão do aproveitamento de créditos de ICMS provenientes de notas fiscais escrituradas no livro CIAP nos exercícios de 2009 e 2010 e considerados indevidos pela Fiscalização em face de serem relativos a aquisições de:

- materiais destinados a uso e consumo;
- bens cuja imobilização encontrava-se em andamento, à época do aproveitamento do crédito;
- bem que não chegou a entrar em atividade, assim como do respectivo serviço de transporte;
- bens alheios à atividade do estabelecimento.

Compõem ainda as imputações fiscais aquelas inerentes ao aproveitamento de créditos relativos à utilização de cálculo incorreto do Coeficiente de Creditamento utilizado na apuração do imposto creditado.

Exigências fiscais de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. A penalidade isolada foi majorada, tendo em vista a constatação de reincidência nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da mesma Lei n.º 6.763/75.

Cabe destacar apenas que, em meu entendimento, a matéria tratada nos autos é exatamente aquela que demanda a prova pericial tendo em vista se tratar de matéria de cunho técnico específico para o qual se exige conhecimentos que não são próprios do julgador administrativo, tais como a utilização, o local e a essencialidade do material ou bem no processo produtivo.

Ademais, há nos autos clara divergência entre as informações prestadas pelo laudo apresentado pela Impugnante e as informações trazidas pelo Fisco. Portanto, apenas uma perícia técnica poderia resolver tais divergências nos autos.

Entretanto, vencida a discussão sobre a prova pericial, cumpre analisar os elementos constantes dos autos.

Assim este voto apenas abordará a parte do lançamento objeto da divergência, qual seja, o aproveitamento de créditos de bens do ativo cuja imobilização encontrava-se em andamento.

A Fiscalização entende que a aquisição de bens destinados a compor o ativo imobilizado em andamento somente gera direito a crédito de ICMS a partir do momento em que esses bens entram em operação.

A Lei Complementar n.º 87/96, em seu art. 20, ao regular o princípio da não cumulatividade do ICMS, estabeleceu como marco temporal para o início da apropriação dos créditos relativos a bens do ativo imobilizado o momento da entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte, circunstância que nunca foi modificada mesmo após as alterações introduzidas na lei complementar, especialmente pela Lei Complementar n.º 102/00.

Neste sentido, veja-se a regra contida no citado art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96, *in verbis*:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estiver 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:

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;

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;

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;

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;

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;

VI - serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

VII - ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado.

§ 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.

Com base no dispositivo acima transcrito da Lei Complementar n.º 87/96 o legislador regulamentar mineiro, no Regulamento do ICMS aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, vinculou o direito ao crédito ao momento da entrada do bem no estabelecimento.

Este entendimento ficou ainda mais claro na alteração de redação, de caráter interpretativo, promovida pelo Decreto n.º 46.207/13, o qual deu a seguinte redação ao art. 66 do Regulamento do ICMS, a saber:

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:

.....
II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º, 12, 13, 16, 18 e 19 deste artigo;

.....
§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento será realizado nos seguintes termos:

I - a apropriação será feita 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, independentemente do início de sua utilização na atividade operacional do contribuinte;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, 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, observado o seguinte:

.....

XI - na hipótese de aquisição de bem cuja entrada tenha ocorrido a partir de 1º de maio de 2013 em estabelecimento em fase de instalação, a primeira fração de que trata o inciso I será apropriada no primeiro mês em que forem realizadas operações de saída de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, ficando suspensa a contagem do prazo de que trata o inciso VIII até o mês anterior à apropriação.

.....(grifos não constam do original)

Portanto, há previsão expressa no Regulamento do ICMS mineiro que, corretamente, interpreta o conceito de “*entrada do estabelecimento*” e valida o procedimento adotado pela Impugnante.

Importa observar que a regra do Regulamento do ICMS de Minas Gerais é advinda não só da Lei Complementar n.º 87/96, mas também da Lei Estadual n.º 6.763/75 que, em seu art. 29, assim determina:

Art. 29. O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo imobilizado, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

§ 5º Para o efeito de aplicação deste artigo, será observado o seguinte:

.....

4. darão direito a crédito:

a) a entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, hipótese em que:

a.1) a apropriação será feita 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, independentemente do início de sua utilização na atividade operacional do contribuinte;

.....

Como as normas mineiras acima transcritas vieram simplesmente esclarecer a legislação ao manter a regra de que o direito ao crédito ocorre na data da entrada do bem no estabelecimento e explicar que esta regra é aplicada independentemente do início de utilização na atividade operacional, deve ser aplicada a regra do art. 106, inciso I do Código Tributário Nacional a qual determina que *“a lei aplica-se a ato ou fato pretérito, em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa.”*

Segundo a doutrina pátria as normas do art. 106 do Código Tributário Nacional visam preservar a segurança jurídica. Esta interpretação esta expressa, por exemplo, no livro Comentários ao Código Tributário Nacional, obra coordenada por Carlos Valder do Nascimento – Editora Forense – 3ª edição (pág. 220/221):

O referido artigo trata-se de princípio salutar de política fiscal no campo da legislação tributária. Busca, portanto, atos não definitivamente julgados, podendo ser interpretado como compreensivo dos julgamentos de qualquer jurisdição.

A lei tributária aplica-se a ato ou fato passado, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidades pela infração dos dispositivos interpretados (art. 106, I). Portanto, a lei interpretativa é aquela que não inova. Limita-se a esclarecer dúvida surgida com o dispositivo anterior.

Também a mestre Mizabel Abreu Machado Derzi ao atualizar a obra de Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, em sua 12ª edição, assim se expressa sobre a regra do art.106, inciso I do Código Tributário Nacional:

O inciso I do art. 106 do CTN dá força retro-operante à lei *em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa*, mas, nesse caso, exclui penalidades resultantes da má-interpretação ou da controvérsia sobre os dispositivos interpretados.

.....
“Expressamente interpretativa”, todavia, não quer dizer que o novo diploma empregue essas palavras sacramentais, apresentando-se como tal na ementa ou no contexto. Basta que, reportando-se aos dispositivos interpretados, lhes defina o sentido e aclare as dúvidas.

É exatamente este o caso em tela, uma vez que a nova redação encontra-se em perfeita consonância com a Lei Complementar n.º 87/96 que não teve seu texto alterado, neste particular, desde sua edição.

Além disso, o Decreto n.º 46.207/13 não modificou a regra básica, qual seja, o direito a apropriação do crédito no momento da entrada do bem no estabelecimento.

Assim, a redação trazida pelo Decreto n.º 46.207/13 apenas deixou claro que a regra aplica-se ao caso em tela, não inovando em relação ao dispositivo interpretado.

Pelo exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir, além das parcelas excluídas pela decisão majoritária, aquelas relativas aos bens cuja imobilização encontrava-se em andamento.

Sala das Sessões, 17 de novembro de 2016.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**

CC/MIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.262/16/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000374651-70	
Impugnação:	40.010139591-31	
Impugnante:	Holcim (brasil) S.A. IE: 493073229.00-18	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

Voto proferido pela Conselheira Maria Gabriela Tomich Barbosa, 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 e reside no termo inicial para contagem do prazo da decadência nos termos do art. 150, §4º do Código Tributário Nacional.

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2010, em decorrência de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos às aquisições de (i) de materiais destinados a uso e consumo; (ii) bens cuja imobilização encontrava-se em andamento, à época do aproveitamento do crédito; (iii) bens que não chegou a entrar em atividade, assim como do respectivo serviço de transporte; (iv) de bens alheios à atividade do estabelecimento; e (v) à utilização de cálculo incorreto do Coeficiente de Creditamento utilizado na apuração do imposto creditado.

Cediço que a relação jurídica tributária entre sujeito ativo e sujeito passivo está adstrita a uma obrigação tributária, que surge por meio do denominado “fato gerador”. Este somente se formaliza e torna a obrigação exigível após o denominado “lançamento tributário”.

O lançamento pela modalidade de homologação ou “autolancamento”, está previsto no art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN). Por meio dessa modalidade, o próprio contribuinte é responsável pela apuração e cálculo do montante devido, procedendo ao recolhimento do tributo antes de qualquer providência da autoridade fiscal.

A partir do ato antecipatório de pagamento, realizado pelo contribuinte, caberá a entidade fiscal proceder a conferência do valor recolhido, homologando, expressa ou tacitamente, o procedimento adotado.

Entende-se que a ocorrência do fato gerador traz o surgimento de uma obrigação tributária, que por si só, não têm o condão de garantir a cobrança forçada da

dívida, senão por meio do lançamento, que materializa essa obrigação, trazendo todos os seus elementos, de forma precisa.

A figura do lançamento está mencionada no art. 142 do CTN, que atribui à autoridade administrativa a competência de constituir o crédito tributário. Este ato tem por finalidade identificar o “fato gerador” da obrigação tributária, bem como os sujeitos da relação jurídica, e apontar o montante:

Art. 142 - Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Veja que o lançamento, nos termos do art. 142 do CTN, é ato privativo da autoridade administrativa. Ocorrido o fato gerador, a autoridade administrativa tem o dever de lançar.

Para Hugo de Brito Machado (2008, p. 174) *“O Estado tem um direito, a autoridade tem um dever.”*

Ensina o mestre (2008, p. 172):

“A constituição do crédito tributário é da competência privativa da autoridade administrativa. Só esta pode fazer o lançamento. Ainda que ela apenas homologue o que o sujeito passivo efetivamente fez, como acontece nos casos do art. 150 do CTN, que cuida do lançamento dito por homologação.”

Lado outro, voltando à citada relação jurídica, observa-se que está sujeita aos efeitos do tempo, e que não se prolonga infinitamente. Para controle desse tempo, o ordenamento jurídico brasileiro traz o instituto denominado decadência, que coloca um marco final a mencionada relação tributária, de forma a garantir a necessária segurança jurídica.

Como ensina o Mestre Eduardo Sabbag (2012, p. 788) “[...] o verdadeiro fundamento da decadência é a paz social, a estabilidade das relações jurídicas e a própria segurança jurídica, uma vez que as coisas não podem arrastar-se indefinidamente.”

E, ainda, (2012, p. 789) *“O prazo de decadência existe para que o sujeito ativo constitua o crédito tributário com presteza, não sendo fulminado pela perda do direito de lançar. A constituição do crédito ocorre por meio do lançamento, segundo o art. 142 do CTN, que deve se dar em um interregno de 5 anos.”*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A decadência aplicada ao sistema tributário é uma forma extintiva de direito subjetivo, na ótica tributária, atrela-se à faculdade do sujeito ativo de agir em direção ao sujeito passivo, para fins de proceder o lançamento.

Tratando de decadência, importante citar dois artigos do Código Tributário Nacional: o art. 173 e o § 4º do art. 150, principalmente para tratar do prazo de homologação do tributo:

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 à homologação, será ele de 5 (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.

Art. 173 - O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Ensina Hugo de Brito Machado (2008, p. 221) que “O prazo que dispõe a Fazenda Pública para fazer o lançamento tributário, sob pena de decadência, é de cinco anos, independentemente da modalidade de lançamento a que o tributo esteja submetido.” Esse entendimento é pacífico na doutrina e na jurisprudência.

Concorda o conceituado autor que, findo o prazo de cinco anos, opera-se a decadência ao direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário, começando este no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Sendo essa a regra geral, nos moldes do art. 173, inciso I do CTN.

Entretanto, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, imprescindível observar o momento em que se inicia o prazo de decadência. Ou seja, o prazo para que o Fisco proceda o lançamento.

Especificamente quanto ao tributo sujeito a lançamento por homologação, Hugo Machado de Brito (2008, p. 221), defende que o prazo de decadência começa na data do fato gerador respectivo, somente quando ocorrer à antecipação do valor pelo contribuinte, fugindo da regra geral.

Nesse mesmo sentido Luciano Amaro (2008, p. 408) ensina:

“O prazo, decorrido o qual se dá a homologação tácita (implicando, portanto, a decadência do direito de efetuar eventual lançamento de ofício), é em regra, também de cinco anos, contados, porém, do dia da ocorrência do fato gerador e não do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a autoridade poderia (recusando homologação) efetuar o lançamento de ofício (art. 150, § 4º).”

Assim, o art. 173, inciso I do CTN é considerado a regra geral de decadência alcançando os tributos, cujos lançamentos são de ofício, por declaração e por homologação, quando deste não ocorre a antecipação do pagamento.

Quanto à decadência amparada no art. 150, § 4º do CTN, considera-se regra especial, que alcança por exclusividade, os tributos lançados por homologação, com antecipação do pagamento. Para este, o prazo para o Fisco é de cinco anos, contados do fato gerador.

Observa-se que, quando da ocorrência do pagamento, no lançamento por homologação, ocorre uma antecipação do valor, permitindo, assim ao Fisco conferir sua exatidão.

Importante esclarecer que, o lançamento por homologação poderá ocorrer de modo expresse, conforme artigo 150 "caput", parte final, ou de modo tácito, conforme artigo 150, § 4º do CTN. Entretanto, a aplicação deste artigo será afastada em dois casos: i. se a lei não fixar prazo menor para a homologação; ii. se ocorrer dolo, fraude ou simulação. Sendo aplicado para tais casos a regra do artigo 173, inciso I do CTN, já que não havendo pagamento não haveria o que se homologar, restando, assim, o lançamento de ofício.

Explica Luciano Amaro (2008, p. 409):

“ Uma observação preliminar que deve ser feita consiste em que, quando não se efetua o pagamento “ antecipado” exigido pela lei, não há possibilidade de lançamento por homologação, pois simplesmente *não há o que homologar*; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o art. 150 não regulou hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco

anos contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito.”

Por sua feita, Sacha Calmon Navarro Coêlho (2007, p. 775) esclarece que o lançamento por homologação somente existe quando a administração expressamente concorda com a atividade do contribuinte de calcular e pagar o imposto. Assim o que a Fazenda homologa é o pagamento, que equivaleria a um lançamento nos moldes do CTN.

Explica o autor, não ocorrendo homologação expressa pelo Fisco, inexistindo lei federal, estadual ou municipal, prescrevendo menor prazo para realização do ato homologatório expresso, o direito do Fisco para fazê-lo, precluirá em cinco anos, a contar do fato gerador da obrigação e do crédito.

Entretanto, nos casos em que não houver pagamento, não há o que homologar, assim, o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador não faz sentido, sendo o termo inicial do prazo decadencial, remetido ao art. 173, inciso I, do CTN.

Isso porque, no CTN – lei de normas gerais – os prazos decadências estão regradados tão somente nos arts. 150, § 4º, e 173.

Para melhor entendimento, Sacha Calmon Navarro Coêlho sintetiza (2007, p. 775):

“Então, fica assentado que o quinquênio decadencial para homologar, como o dies a quo fixado na data da ocorrência do fato gerador da obrigação, só opera quando houver pagamento de boa-fé, certo ou errado. Quando ocorre dolo, com a meta optada de fraudar ou simular, o dies a quo se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento ex officio, poderia ter sido efetuado. A mesma coisa ocorre em relação ao dies a quo para lançar ex officio, quando a contribuinte simplesmente nada recolhe (e deveria fazê-lo, por determinação legal).”

Importante lembrar que O Código Tributário Nacional (CTN) foi recebido pela Constituição de 1988 com o status de lei complementar, embora seja formalmente uma lei ordinária (Lei n.º 5.172/1966).

Assim, nos moldes do art. 146 da Constituição Federal, cabe a Lei Complementar estabelecer normas de para decadência em matéria tributária. *In verbis*:

Art. 146 - Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e **decadência tributários**; " grifamos.

Veja que a Constituição Federal determina na norma supra que caberá a Lei Complementar estabelecer normas sobre decadência, ou seja, a matéria será tratada pelo CTN, e não por lei ordinária, como vem aplicando o Fisco mineiro.

Na presente autuação, a imputação é estabelecida sobre recolhimento a menor de ICMS, em decorrência de aproveitamento indevido de créditos de ICMS. Pela ótica contábil do ICMS verifica-se que os créditos de ICMS do contribuinte, lançados em conta de ativo a *débito contábil*, são indissociáveis do *fato* do pagamento do imposto.

Notadamente pela sistemática contábil e escritural, os créditos de ICMS constituem *moeda escritural* de pagamento do imposto, porquanto reduzem o montante final a ser pago em dinheiro. É o que ensina o Ministro LUIZ FUX em ocasião do julgamento do REsp 1065234 / RS:

"[...] 3. O TERMO "COBRADO" DEVE SER, ENTÃO, ENTENDIDO COMO "APURADO", QUE NÃO SE TRADUZ EM VALOR EM DINHEIRO, PORQUANTO A COMPENSAÇÃO SE DÁ ENTRE OPERAÇÕES DE DÉBITO (OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA) E CRÉDITO (DIREITO AO CRÉDITO). POR ESSA RAZÃO, O DIREITO DE CRÉDITO É UMA MOEDA ESCRITURAL, CUJA FUNÇÃO PRECÍPUA É SERVIR COMO MOEDA DE PAGAMENTO PARCIAL DE IMPOSTOS INDIRETOS, ORIENTADOS PELO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE [...]" (STJ. AGRG NO. 1ª TURMA. DJE 01/07/2010)

Assim, conclui-se que a apropriação e utilização dos créditos de ICMS, ainda que indevidos, está no contexto do *pagamento antecipado* condicionado a ulterior homologação pelo Fisco de que trata o artigo 150, § 1º, do CTN. Logo, o prazo decadencial à glosa desses créditos indevidos deve ser disciplinado pelo § 4º do mesmo dispositivo.

Como já tratado, a *homologação* é atividade ínsita ao art. 150, § 1º, do CTN. E o prazo para a não homologação é de 05 (cinco) anos contados do fato gerador do tributo, nos exatos termos do art. 150, § 4º.

Vejamos decisão do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que afirma o entendimento sustentado, *in verbis*:

EMENTA: REEXAME NECESSÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA. CRÉDITOS DE ICMS/ST. APROVEITAMENTO INDEVIDO.

A DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, NA HIPÓTESE DE RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO, CONTA-SE NA FORMA DO ARTIGO 150, §4º DO CTN.

SÃO ILEGÍTIMOS OS CRÉDITOS DE ICMS/ST APROPRIADOS SOB O FUNDAMENTO DE NÃO REALIZAÇÃO DO FATO GERADOR PRESUMIDO, SE NÃO APRESENTADAS AS NOTAS FISCAIS COMPROBATÓRIAS DA OPERAÇÃO.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AGRAVOS RETIDOS CONHECIDOS E NÃO PROVIDOS. SENTENÇA CONFIRMADA NO REEXAME NECESSÁRIO. PREJUDICADOS OS RECURSOS DE APELAÇÃO. (TJMG - AP CÍVEL/REEX NECESSÁRIO 1.0024.09.755647-6/001, RELATOR(A): DES.(A) ALBERGARIA COSTA , 3ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 19/11/2015, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 04/12/2015).

O Superior Tribunal de Justiça afastando o entendimento da Administração Pública que entendia pela aplicação do art. 173, inciso I do CTN, reconheceu que, mesmo em sendo considerado indevido o crédito do ICMS, houve o pagamento do saldo remanescente pelo contribuinte, devendo o lançamento suplementar para cobrança dos valores observar o prazo de 5 (cinco) anos, tendo como termo *a quo* da decadência a data do pagamento/compensação:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.199.262 – MG (2011/0036985-1) RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES AGRAVANTE : ESTADO DE MINAS GERAIS CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS 21.785/15/3ª 10 DISPONIBILIZADO NO DIÁRIO ELETRÔNICO EM 02/09/2015 - CÓPIA WEB PROCURADORA : FABIOLA PINHEIRO LUDWIG AGRAVADO : TELEMAR NORTE LESTE S/A ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S) EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC). 1. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. 2. A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. 3. "[...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS

DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN" (AGRG NOS ERESP. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006). 4. COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO. 5. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AI SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. 6. NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN.

Conclui-se por fim, que o termo "exercício" corresponde ao período de apuração do tributo que, aplicado ao ICMS, deve ser entendido como mensal, e não anual.

Logo, o prazo para o Fisco constituir crédito tributário em razão da apropriação de créditos indevidos de ICMS deve se iniciar no primeiro dia do segundo mês subsequente ao do fato gerador, porque (i) no mês seguinte ao do fato gerador há a entrega da GIA, (ii) no mês subsequente ao da entrega da GIA o Fisco Estadual já pode iniciar a fiscalização; e (iii) no mês seguinte a este tem início o prazo decadencial.

Diante do exposto, pela aplicação do art. 150, § 4º do CTN é inquestionável a ocorrência da decadência tributária para os fatos geradores, anteriores a 10/12/10.

Sala das Sessões, 17 de novembro de 2016.

**Maria Gabriela Tomich Barbosa
Conselheira**