

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.263/16/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000394595-25
Impugnação: 40.010139594-76
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 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 procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/11 a 31/12/12, 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;
- relativo às aquisições de bens cuja imobilização encontrava-se em andamento, à época do aproveitamento do crédito;
- relativo à aquisição de bem que não chegou a entrar em atividade, assim como do respectivo serviço de transporte;
- 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 razão 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. 62/77.

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 2, 3 e 4 referente aos créditos provenientes das Notas Fiscais nºs 11248, 11601, 11600, 487116, 505201, 15838, 56968, 5566 e 11055, conforme DAEs de fls. 97/102.

Foi emitido novo Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM de fls. 110/115 dos autos.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 118/150, refuta as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 153/178, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, pela procedência do lançamento.

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 perícia técnica de engenharia e contábil, apresentando os quesitos de fls. 76 e indica assistente técnico.

Os quesitos apresentados pela Impugnante têm por finalidade descrever os produtos relacionados nos Anexos 2, 3, 4 e 5, 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).

Entretanto, o referido exame pericial mostra-se absolutamente desnecessário, na medida em que se encontram acostados aos autos os Anexos 07 e 09, constantes do CD de fls. 57, 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. Contém ainda as informações apuradas pela Fiscalização, mediante visita realizada à empresa em 19/08/14, a classificação efetuada pela Fiscalização, 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. 103), 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.

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 01/01/11 a 31/12/12, 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 Anexo 2;
- relativos às aquisições de bens cuja imobilização encontrava-se em andamento, à época do aproveitamento do crédito, conforme Anexo 3;
- relativos à aquisição de bem que não chegou a entrar em atividade, assim como do respectivo serviço de transporte, conforme Anexo 4;
- relativos às aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento, conforme Anexo 5.

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 razão da reincidência prevista no art. 53, §§ 6º 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

A Fiscalização, mediante análise do livro Controle de crédito do Ativo Permanente – CIAP, dos documentos fiscais, das informações prestadas pela Contribuinte, identificou que houve apropriação indevida 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.

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 subsequentes:

(...)

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

disposta no art. 66, inciso V da alínea “b” do RICMS/02, regulado pela IN nº 01/86, é 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 07 e Anexo 09, constante do CD de fls. 57, 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. Confira-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 doc. 5 denominado “Laudo Pericial AFAG”, que apresenta na impugnação, em mídia de fls. 103, 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”,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

enquanto a Fiscalização o classificou com 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 realizadas por amostragem. Aduz que a Impugnante desconsidera a análise realizada das informações constantes dos Anexos 07 e 09, que possuem informações prestadas pela Autuada relativamente a: aplicação, local de aplicação (setor do estabelecimento), se for 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 2020.

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 compoñham, 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, que conceituando produto intermediário tem-se que “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 pela Fiscalização, que será oportunamente apresentada.

Segue-se as considerações acerca de cada agrupamento promovido pela Fiscalização nas planilhas Anexo 07 e Anexo 09, constantes do CD de fls. 57, 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 (fls. 36/38), dados extraídos dos Anexos 07 e 09, 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 a 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. 130) 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 rotatório 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 que 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 de parte 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 (fls. 36), extraídos Planilha Anexo 07 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 (fls. 37/38), extraídos da Planilha Anexo 09 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 5.1 (fls. 52/53), Anexo 5.2 (fls. 54/55), dados extraídos dos Anexos 07 e 09, cujas planilhas contêm as informações de função do bem, local de aplicação e os esclarecimentos obtidos durante à 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 o classificou com 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.

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 09, cuja aplicação é no moinho de carvão como componente do analisador de gases.

Ressalta a Fiscalização 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” 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 destacar que além da “membrana para analisador de CO2”, também foram classificados como bem alheio à atividade do estabelecimento os seguintes itens: analisador de gás, secador de gás, rotâmetro, utilizados para monitorar a qualidade da emissão de gases e medir a sua vazão.

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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 DE MAIS 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 ARRUAMENTO 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.

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) .

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

- Quadro de distribuição de força, barramento blindado, relacionados à distribuição de energia, retificador de baterias (Subestação), conversor e painel (utilizado para converter corrente elétrica),
- Automação: Servidor, Switch PLC, Switch Cisco, cordão duplex, painel elétrico para servidor;
- Laboratório: aplicados na análise química de matérias primas, produtos semiacabados e acabados (analisador de Blaine, analisador de Bio);
- Controles e medidas: Termovisor, Sonda radar, chave de nível, termômetro,
- Manutenção civil: bomba submersa;
- Itens aplicados no setor de transporte e expedição: carregador telesc.; talha elétrica;
- Diversos itens de manutenção (bomba de graxa), ferramentas, combate a incêndio, móveis e utensílios (ar condicionado), segurança, etc.

Corretas as exigências relativas aos bens enquadrados como alheios 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 nº 069/2003

(MG de 27/05/2003)

PTA Nº: 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)

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

Consulta de Contribuinte n.º 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. 42/44), dados extraídos do Anexo 07.

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 07 e 09, 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.

A Fiscalização cita como exemplo os itens destinados à montagem do grupo de geradores: Gerador - PRJ Grupos Geradores, Serv. Transporte Grup Gerador”, Fabricação do QDL Geradores, Material Rede 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. 48) 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).

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;

Cabe destacar que a multa isolada foi 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 subseqüentes.

Da análise dos documentos comprobatórios da reincidência acostados aos autos às fls. 59/61 dos autos, constata-se que as autuações que fundamentaram a citada majoração são as seguintes:

- 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;
- PTA nº 01.000158814-26, decisão irrecorrível na esfera administrativa em 08/05/10.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG, devendo ser considerados os recolhimentos efetuados pela Contribuinte. Vencidas, em parte, as Conselheiras Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Maria Gabriela Tomich Barbosa, que o julgavam parcialmente procedente para excluir as exigências do lançamento relativas aos bens cuja imobilização encontrava-se em andamento. 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:	22.263/16/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000394595-25	
Impugnação:	40.010139594-76	
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 de 2011 a 31 de dezembro de 2012, 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.

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.

Ademais, há nos autos clara divergência entre as informações prestadas pelo laudo apresentado pela Impugnante e as informações trazidas pelo Fisco.

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 geram 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 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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;

.....
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 está 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 e 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 as exigências do lançamento relativas aos bens cuja imobilização encontrava-se em andamento.

Sala das Sessões, 17 de novembro de 2016.

Luciana Mundim de Mattos Paixão

Conselheira