

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.678/16/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000330980-32  
Recurso de Revisão: 40.060140998-23  
Recorrente: Gerdau Açominas S/A  
IE: 459018168.00-17  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Tatiana Rezende Torres/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO/BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO - ATIVO PERMANENTE.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo e de bens destinados ao ativo permanente alheio à atividade do estabelecimento, portanto, em desacordo com o previsto no art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02 e na 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 capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada pela reincidência, conforme disposto no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - IMOBILIZADO EM ANDAMENTO - PARTES E PEÇAS.** Constatação fiscal de recolhimento a menor do imposto, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos relativos a aquisições de partes e peças destinadas à montagem de máquinas e equipamentos, contrariando as disposições contidas no § 5º do art. 66 do RICMS/02. Exigências de ICMS e Multas de Revalidação e Isolada capituladas, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, majorada pela reincidência, conforme disposto nos §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Canceladas as exigências relativas às parcelas dos créditos apropriadas a partir da data de entrada em atividade do bem principal, integrante do ativo imobilizado. Exigências fiscais parcialmente mantidas.

**Recurso de Revisão conhecido por maioria de votos e não provido pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de dezembro de 2013 a novembro de 2014, em função de aproveitamento indevido de créditos do imposto relativos a aquisições de materiais de uso e consumo e de bens

alheios à atividade do estabelecimento, bem como de partes e peças relativas à imobilização em andamento.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, no art. 56, inciso II, e art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última majorada em 50% (cinquenta por cento), em relação aos fatos ocorridos no período de 01/09/10 a 31/03/12, e em 100% (cem por cento), no tocante aos fatos ocorridos a partir de 01/04/12.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.124/16/3ª, à unanimidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relativas aos produtos vinculados à rubrica “Imobilização em Andamento (Parte/Peça/Componente)”, a partir do período de entrada em atividade dos bens do ativo imobilizado.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 333/348, afirmando que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 19.955/10/3ª e 19.849/12/2ª (cópias às fls. 354/381).

No tocante ao mérito, a peça recursal propugna pela inexistência de limitação temporal para o aproveitamento dos créditos referentes aos bens contabilizados em conta de “imobilização em andamento”.

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 383/390, opina em preliminar, pelo não conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

---

### **DECISÃO**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no art. 163, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que se trata de PTA do rito ordinário, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

A Recorrente afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 19.955/10/3ª e 19.849/12/2ª.

Após a análise dos autos e inteiro teor dos acórdãos indicados como divergentes, constata-se assistir razão à Recorrente relativamente à decisão veiculada pelo Acórdão nº 19.849/12/2ª, o qual aborda situação que se coaduna com o caso tratado no presente processo.

### **Do Mérito**

Considerando que a fundamentação do Acórdão recorrido não se contrapõe à decisão ora tomada por esta Câmara Especial e, por consequência, vai ao encontro

das discussões alinhavadas nesta sessão de julgamento, transcreve-se aquela decisão, no que concerne à matéria recursal, com as adequações pertinentes.

Conforme já relatado, versa o presente lançamento sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de dezembro de 2013 a novembro de 2014, em função de aproveitamento indevido de créditos do imposto relativos a aquisições de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento, bem como de partes e peças relativas à imobilização em andamento.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, no art. 56, inciso II, e art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, essa última majorada em 50% (cinquenta por cento), em relação aos fatos ocorridos no período de 01/09/10 a 31/03/12, e em 100% (cem por cento), no tocante aos fatos ocorridos a partir de 01/04/12.

A glosa dos créditos efetuada pela Fiscalização foi subdividida nos seguintes agrupamentos (motivação da glosa):

- a) Imobilização em Andamento (Parte/Peça/Componente)
- b) Bens Alheios à Atividade do Estabelecimento - Outros:
  - bem destinado a outro estabelecimento;
  - condicionador de ar industrial;
  - construção/reforma/ampliação;
  - eletrodomésticos;
  - equipamento/material de informática ou comunicação;
  - instrumento portátil de inspeção/medição/teste;
  - monitoramento do meio ambiente;
  - restaurante;
  - segurança pessoal/patrimonial.
- c) Materiais de Uso e Consumo: partes e peças de manutenção.

Consoante esclarecido anteriormente, a despeito do fato de que a peça recursal cuidou, em síntese, de questionar a tese fiscal da limitação temporal para o aproveitamento dos créditos referentes aos bens contabilizados em conta de “imobilização em andamento”, cumpre assinalar que o acórdão recorrido abordou cada um dos agrupamentos acima mencionados, relativamente à glosa dos créditos efetuada pela Fiscalização.

Tal como efetuado no âmbito do Acórdão nº 22.124/16/3ª, ora combatido, impõe-se, de início, a análise das normas legais que regem a matéria, com especial enfoque naquelas que estabelecem o direito ou a vedação à apropriação dos créditos de ICMS em aquisições de mercadorias vinculadas às referidas rubricas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O art. 66, incisos II e V, e os §§ 5º e 6º, do RICMS/02, dentre outros, disciplinam o aproveitamento de créditos de ICMS relativos a produtos intermediários e a bens do ativo imobilizado, inclusive das partes e peças neles empregadas:

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;

Efeitos de 1º/05/13 a 20/12/13

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

Efeitos de 1º/12/11 a 30/04/13

"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 15/12/02 a 30/11/11

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

[...]

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;

[...]

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

Efeitos de 15/12/02 a 30/11/11

"§ 5º Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo permanente deve

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

[...]

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

§ 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.

Por outro lado, o art. 70, incisos III e XIII, também do RICMS/02, veda o aproveitamento de créditos do imposto vinculados a aquisições de materiais de uso e consumo e de bens alheios à atividade do estabelecimento:

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;

Efeitos de 14/08/07 a 31/12/10

"III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2010, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;"

[...]

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

Por sua vez, a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98 dispõe sobre bens alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS, definindo-os da seguinte forma:

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

[...]

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

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

[...]

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. (Grifou-se).

Assim, para que determinado bem possa ser classificado como não alheio à atividade do estabelecimento, não basta que ele seja utilizado na consecução da atividade econômica da empresa. É necessário, também, que exerça alguma ação intrínseca no processo de produção propriamente dito ou na comercialização dos produtos fabricados, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c”, da referida instrução normativa (participação intrínseca no curso da industrialização, no caso, no processo siderúrgico desenvolvido pela ora Recorrente).

O termo “alheio” não deve ser interpretado no sentido literal, como algo que não tenha relação com a empresa. Como visto, em termos meramente tributários, para efeito de vedação à apropriação de créditos de ICMS, o legislador conceituou como bens alheios aqueles que não sejam utilizados na industrialização, no sentido de não exercerem nenhuma ação no processo industrial.

A alegação, efetuada ainda em sede de impugnação, quanto à essencialidade ou imprescindibilidade dos produtos para a atividade econômica da empresa, não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal.

A imprescindibilidade explica a utilização dos produtos, mas não a pretensão da Recorrente, qual seja, a desclassificação dos produtos autuados como alheios à sua atividade ou como materiais de uso e consumo.

Aliás, a essencialidade e a imprescindibilidade dos produtos restam implícita, pois sendo uma empresa um conjunto de meios e recursos aplicados com a finalidade de lucro, a compra de um determinado bem se justifica em razão da sua imprescindibilidade, pois não seria adquirido se prescindível fosse.

Em nenhum diploma normativo, seja de índole constitucional, seja no âmbito da LC nº 87/96 ou da Lei Estadual nº 6.763/75 ou do RICMS/02, há referência à imprescindibilidade, como sinônimo do direito à não cumulatividade. É imprópria a correlação entre imprescindibilidade e não cumulatividade.

Quanto aos produtos intermediários, sua conceituação foi disciplinada pela Instrução Normativa SLT nº 01/86.

De acordo com a citada Instrução Normativa, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto, e também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

A Instrução Normativa 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.

Na mesma linha, a referida Instrução Normativa 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.

Corroborando esse entendimento a decisão do Supremo Tribunal Federal no RE 195.894 – 4, que foi assim ementada:

“IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A EVOCAÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL DE MANUTENÇÃO.” (GRIFOU-SE).

Como exceção à última regra, a mesma Instrução Normativa esclarece que são consideradas “produtos intermediários” 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, o que não é o caso das partes e peças listadas na rubrica “Uso e Consumo – Peça de Reposição na Manutenção”, utilizada pela Fiscalização como fato motivador da glosa dos respectivos créditos.

Além disso, a Autuada não trouxe aos autos comprovação de que a substituição dessas partes e peças tenha resultado em aumento da vida útil dos bens em que foram empregadas, por prazo superior a 12 (doze) meses, não se aplicando, pois, ao presente caso, o disposto no art. 66, § 6º do RICMS/02.

Caber lembrar que este E. Conselho sempre adotou a citada condição (*aumento da vida útil do bem*) para concessão de créditos relativos a partes e peças, mesmo antes da previsão regulamentar, conforme demonstra, a título de exemplo, o Acórdão 2.927/04/CE, *in verbis*:

**ACÓRDÃO 2.927/04/CE:**

“... PELAS CARACTERÍSTICAS DAS MERCADORIAS, ELAS FORAM ADQUIRIDAS PARA MANTER OS BENS EM BOAS CONDIÇÕES DE USO (MANUTENÇÃO) E PARA REPAROS, A FIM DE QUE ELES VOLTEM A TER BOAS CONDIÇÕES DE USO.

AS MERCADORIAS ADQUIRIDAS NÃO ATENDEM A NENHUM DOS REQUISITOS QUE LHE ENQUADREM COMO BEM CAPITALIZÁVEL, OU SEJA, NÃO AUMENTAM O TEMPO DE VIDA ÚTIL DO BEM, EM PRAZO SUPERIOR A UM ANO; NÃO AUMENTAM SUA CAPACIDADE DE PRODUÇÃO; NÃO REDUZ SEUS CUSTOS DE OPERAÇÃO; NEM TAMPOUCO CONTRIBUEM PARA O AUMENTO DOS BENEFÍCIOS GERADOS PELO BEM...” (GRIFOU-SE)

O Acórdão nº 20.182/11/1ª é bastante esclarecedor, ao afirmar que cabe à empresa autuada comprovar, para fins de direito a créditos do imposto, que as partes e peças geram aumento da vida útil do bem em que empregadas, *verbis*:

“QUANDO SE TRATAR DE PARTES E PEÇAS, PORTANTO, CABE À AUTUADA COMPROVAR QUE A SUBSTITUIÇÃO NÃO DECORRE DE MEROS REPAROS E MANUTENÇÃO (COMO EFETIVAMENTE CONTABILIZOU TAIS AQUISIÇÕES), MAS SIM DE UMA REFORMA QUE AUTORIZA AFIRMAR QUE O BEM FOI RENOVADO, COM AUMENTO DA VIDA ÚTIL PELO PRAZO SUPERIOR A 12 (DOZE) MESES, TUDO DEVIDAMENTE DEMONSTRADO E CONTABILIZADO NOS TERMOS DAS NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE.

A RESTRIÇÃO IMPOSTA PELA LEGISLAÇÃO MINEIRA ENCONTRA RESPALDO EXATAMENTE NA LEI CONTÁBIL UTILIZADA NA FUNDAMENTAÇÃO DA IMPUGNANTE, E, EM ESPECIAL, NOS §§ 1º E 2º DO ART. 301 DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA.”

Tal comprovação não requer a realização de prova pericial, pois tal fato (aumento da vida útil de bem do imobilizado) deveria constar na própria escrita contábil da empresa, nos termos da legislação própria que rege a matéria, fato que não foi comprovado pela Recorrente.

Reitere-se que, no que se refere aos bens individualizados (do ativo imobilizado), com identidade própria, o direito ao crédito se dá em relação àqueles que, além de imobilizados, tenham por finalidade a utilização efetiva e específica na atividade relacionada à produção (que exerçam ação intrínseca no processo industrial propriamente dito), o mesmo acontecendo com as partes e peças, quando equiparadas a bens do ativo.

Feitos esses esclarecimentos preliminares, cabe registrar que, a propósito da questão específica pertinente ao chamado “Imobilização em Andamento” (Parte/Peça/Componente), 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, bem como no art. 20, § 5º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 montagem de equipamentos de grande porte, em que são necessárias obras complementares para a sua instalação, além da própria montagem, ou a fabricação de um equipamento com emprego de partes e peças previamente adquiridas.

Nesse sentido, deve-se destacar que, contabilmente, o Ativo Imobilizado de uma empresa é segmentado em dois grandes grupos, a saber:

“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.” (GRIFOU-SE).

No mesmo Manual, as “Obras em Andamento” são definidas como sendo “todas as obras do período de sua construção e instalação até o momento em que entram em operação, quando são reclassificadas para as contas correspondentes de “Bens em Operação”.

Exatamente por essa definição, as partes e peças adquiridas e lançadas na rubrica contábil “Imobilização em Andamento”, ainda que os bens resultantes não sejam considerados alheios à atividade do estabelecimento, somente geram direito a créditos do ICMS, nos termos previstos no art. 66, § 5º, inciso II do RICMS/02, a partir do momento em que esses bens (montados ou fabricados no estabelecimento) entrarem em operação e iniciarem a produção de mercadorias regularmente tributadas pelo ICMS, e não a partir da entrada de suas respectivas partes e peças:

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

[...]

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

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011

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

[...]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte; (Grifou-se).

É exatamente esse o caso dos autos, pois 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 entrada do bem e, sim, de aquisição de partes e peças para serem utilizadas na montagem/fabricação de bens do ativo imobilizado.

Em situações da espécie, como já afirmado, 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.

Em sua manifestação (fls. 181/198), a Fiscalização traz vários argumentos, baseados na legislação de regência, que corroboram o entendimento acima exposto, *in verbis*:

“... Bem Alheio - Imobilização em Andamento (Parte / Peça / Componente)

A alegação da Autuada de que *“agiu corretamente ao apropriar os créditos glosados pela Fiscalização no momento da entrada das partes e peças no seu estabelecimento, independentemente de os bens principais estarem em operação”*, não procede.

Antes de demonstrarmos a correção dos estornos de créditos de partes, peças e componentes destinados à montagem de máquinas e equipamentos, é importante esclarecer que o lançamento fiscal foi feito, com observância à Lei Complementar 87/96, à legislação estadual vigente até 20/12//2013 (antes do início de vigência da Lei Estadual nº 21.016/2013 e do Decreto Estadual nº 46.707/2014) e com respaldo no entendimento da Superintendência de Tributação (SUTRI) deste Estado. Como será demonstrado, a SUTRI, em diversas oportunidades, respondeu consultas de contribuintes, todas com o entendimento sobre a impossibilidade do creditamento de ICMS referente a partes, peças e componentes antes do equipamento entrar em funcionamento para produção.

O crédito do Ativo Permanente foi concedido pela LC 87/96 para beneficiar os Contribuintes (incentivo à implantação e modernização do parque industrial) e o creditamento diluído em 48 vezes foi estabelecido para não comprometer as finanças dos Estados. Este equilíbrio na balança tornou possível a concessão deste benefício.

Entretanto, o Contribuinte argumenta que a legislação aplicável autoriza o aproveitamento de créditos

decorrentes da entrada de partes e peças destinadas a compor o ativo imobilizado do adquirente no momento de sua aquisição

Esta interpretação distorcida da legislação tem como consequência imediata a antecipação do crédito do ICMS de bens do Ativo Permanente (que ainda não existe enquanto partes, peças e componentes), em claro favorecimento ao Contribuinte e prejuízo ao Estado.

[...]

Para deixar ainda mais clara esta condição (necessidade da entrada em atividade do bem), citamos exemplos muito importantes e de ordem prática, que já ocorreram e podem ocorrer nos estabelecimentos industriais.

- É comum em alguns projetos haver mudança na concepção do bem, implicando na substituição de partes, peças e componentes antes mesmo dos referidos bens estarem aptos à produção.
- Ocorre também o abandono de projetos após a aquisição de partes, peças e componentes. Em alguns casos ocorre inclusive a montagem de equipamentos, mas estes não chegam a entrar em operação e são sucateados ou aproveitados como peças de manutenção de outros equipamentos.

Os exemplos anteriores confirmam a necessidade da entrada no estabelecimento dos ativos permanentes e das saídas tributadas proporcionadas por eles, para que ocorra o creditamento do ICMS. Lembramos que a entrada de fato de um ativo montado no estabelecimento ocorre quando são finalizados os testes pré-operacionais e ele se encontra em condições de produção. Antes disso, o conjunto constituído por partes, peças e componentes não possui características de ativo imobilizado (ainda não existe certeza de sua possibilidade e capacidade de produção) e assim não pode ser classificado como tal.

Lembramos também que não é usual para qualquer empresa possuir um ativo imobilizado, em condições de produção, sem entrar em funcionamento. Isto ocorre somente em situações anormais e excepcionais. Portanto, a condição de produção (entrada real do ativo imobilizado montado no estabelecimento) e a sua entrada em funcionamento, devem ser consideradas ocorrências simultâneas.

Assim, também é o entendimento da Fiscalização do Estado de São Paulo, demonstrado na resposta à consulta, cujos trechos são abaixo transcritos:

**RESPOSTA À CONSULTA TRIBUTÁRIA 105/2011, DE 26 DE JULHO DE 2011**

ICMS - Fabricação de bem destinado ao ativo imobilizado - O crédito do imposto pago pelas partes e peças terá sua apropriação iniciada no momento em que o bem fabricado entrar em funcionamento para produzir mercadorias regularmente tributadas pelo ICMS - O valor deverá ser apropriado à razão de 1/48 avos ao mês pelo período de 48 meses.

1. A Consulente, com atividade principal classificada sob a CNAE 1099-6/03 (Fabricação de fermentos e leveduras), informa que "está adquirindo diversas mercadorias para emprego em obras de ampliação de suas unidades fabris". Tais aquisições "contemplam máquinas, equipamentos e mercadorias diversas utilizadas na ampliação e/ou montagem de novas linhas de produção, integrantes, portanto, de novos bens de produção que serão utilizados intrinsecamente na atividade da empresa".

2. Relata que, "durante a execução dos projetos estas aquisições são registradas contabilmente sob a rubrica 'Obras em Andamento' que se encontra no subgrupo 'Imobilizado' pertencente ao 'Ativo Não Circulante' da empresa".

3. Enfatiza que "estes projetos de ampliação às vezes demandam mais de 12 meses para serem concluídos e os bens disponibilizados com as condições necessárias para serem utilizados nas atividades da empresa".

4. Argumenta que, com base na legislação vigente sobre o assunto (Lei Complementar Federal nº 87/1996 e o RICMS/2000), "tem adotado como procedimento iniciar a apropriação do crédito do ICMS no mês que ocorre a entrada das mercadorias (componentes) em seu estabelecimento", esclarecendo que não existe na legislação "nenhuma vedação expressa à possibilidade de creditamento do ICMS de bens de produção que se encontram em fase de construção (obras em andamento)".

(...)

7. Em face do exposto, faz as seguintes indagações:

7.1. "Está correto o procedimento adotado atualmente pela Consulente, ou seja, apropriação da primeira fração de um quarenta e oito avos no mês em que

ocorrer a entrada do componente no estabelecimento da Consulente?"

7.2. "Não estando correto o entendimento da Consulente, deve a mesma iniciar a apropriação de um quarenta e oito avos somente quando o bem móvel estiver concluído, ou seja, quando possuir as condições necessárias para ser utilizado nas atividades do estabelecimento? Neste caso deverá apropriar 1/48 ao mês até atingir o limite de 48/48, desde que o bem não deixe de ser utilizado no estabelecimento para o fim a que se destinar antes de transcorrido este prazo? E se nesta apropriação for extrapolado o prazo de cinco anos contados da data da emissão da Nota Fiscal de aquisição do componente? E, finalmente, como proceder em relação as mercadorias adquiridas, que se enquadram no conceito de componentes, cujo respectivo bem ainda não foi concluído, mas que a apropriação do crédito foi iniciada a partir da data de entrada da mercadoria no estabelecimento da consulente?"

8. Inicialmente, cumpre esclarecer que não será avaliado se a Consulente pode apropriar-se do crédito fiscal pretendido, visto que a mesma não forneceu elementos para tal.

9. Com base nos artigos 20 da Lei Complementar nº 87/1996 e suas alterações e 61, § 10 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 45.490/2000, temos a informar que:

9.1. Na fabricação de bens para o ativo imobilizado, o direito ao crédito do valor do ICMS que onera a entrada das partes e peças utilizadas para esse fim dar-se-á a partir do momento em que os bens produzidos entrarem em operação e iniciarem a produção e/ou comercialização de mercadorias regularmente tributadas pelo ICMS, e não a partir da entrada de suas respectivas partes e peças, estando incorreto o procedimento adotado pela Consulente (descrito no subitem 7.1).

9.2. O início da apropriação do crédito de ICMS, à razão de 1/48 avos ao mês, relativo ao bem em questão deverá ser realizado durante 48 (quarenta e oito) meses consecutivos, desde que o bem, devidamente registrado no Ativo Imobilizado, estiver sendo utilizado na produção de mercadorias regularmente tributadas. Portanto, em relação ao questionamento transcrito no subitem 7.2, esclarecemos que o crédito poderá ser aproveitado à razão de 1/48 avos por mês até completar o período de

48 meses, visto que o creditamento só será feito a partir da entrada da máquina em produção.

9.3. Relativamente a crédito de bem destinado ao Ativo Imobilizado, o prazo de 5 anos contados da data de emissão do documento fiscal é referente a bens adquiridos prontos e não a componentes adquiridos para sua construção.

10. Como a Consulente declara ter adotado procedimento diverso do preconizado na presente resposta, deverá se dirigir ao Posto Fiscal ao qual se encontram vinculadas as suas atividades para, nos termos do artigo 529 do RICMS/2000, regularizar a sua situação fiscal (denúncia espontânea).

(...) (Grifou-se)

Desta forma, não restam dúvidas da força vinculante da LC 87/1996.

Transcrevemos a seguir alguns dos dispositivos da legislação tributária do Estado de Minas Gerais sobre o assunto.

[...]

É improcedente a alegação da Autuada de que foi necessária a edição do Decreto Estadual nº 45.776/2011, que incluiu o §14 ao artigo 66 do RICMS/2002, para “vincular o direito ao crédito ao momento em que a fabricação do bem estiver concluída e ele estiver pronto para ser utilizado”.

O acréscimo do § 14º no artigo 66 do RICMS/2002, não modificou e nem restringiu o direito ao aproveitamento de créditos do ativo imobilizado. A sua inclusão no RICMS/2002 veio apenas ratificar a norma constante da LC 87/1996 e da Lei 6.763/1795, corretamente interpretada pela Superintendência de Tributação do Estado de Minas Gerais (SUTRI), conforme pronunciamento da mesma em resposta a diversas consultas internas e de contribuintes.

Também é improcedente o argumento da Autuada de que a restrição prevista no §14 da art. 66 do RICMS “somente é aplicável para os casos em que o componente do ativo imobilizado é fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte, que não é o caso da Impugnante”.

A Autuada distorce completamente o entendimento do §14. Ora! O que é fabricado no estabelecimento do contribuinte é o ativo imobilizado e não os seus componentes! Isto fica ainda mais claro ainda no §15 do mesmo artigo:

§ 15. Para os efeitos do disposto no § 14, considera-se componente a mercadoria utilizada na fabricação de bem do ativo imobilizado no próprio estabelecimento do contribuinte.

Neste sentido, é improcedente a afirmação da Autuada de que a legislação estadual não vinculou o direito ao aproveitamento do crédito à data de entrada em funcionamento do ativo imobilizado. Para fins de aproveitamento de crédito, o bem (ativo imobilizado) tem, necessariamente, de entrar no estabelecimento. Se o bem não está pronto, ele não entrou no estabelecimento.

Observamos que a legislação estadual vigente até 20/12//2013 (antes do início de vigência da Lei Estadual nº 21.016/2013 e do Decreto Estadual nº 46.707/2014), não incluía (acertadamente) o “componente utilizado na fabricação de bem do ativo imobilizado no próprio estabelecimento do contribuinte” no conceito de bem do ativo imobilizado.

Conforme já informado, a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais, através de sua Superintendência de Tributação – SUTRI, por diversas vezes, respondeu consultas formais de Contribuintes, sobre a impossibilidade do creditamento de partes, peças e componentes antes do equipamento do Ativo Imobilizado entrar em funcionamento para produção, senão vejamos:

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 191/99**

(MG de 17/12/99)

PTA Nº 16.000021247-49

CONSULENTE: Soeicom SA

ORIGEM: Vespasiano - MG

(...)

**EXPOSIÇÃO:**

A Consulente, empresa industrial do setor cimenteiro, informa que adquire partes e peças para ampliação e modificação de equipamentos que compõem seu parque industrial, mas, que tais componentes demandam certo tempo para montagem, teste e colocação em marcha.

Essas mercadorias, segundo relata, desde parafusos, porcas, arruelas, tintas até outros de grande porte, são registradas na conta denominada Imobilizações em Andamento, sem integrarem, de imediato, o Ativo Permanente da empresa.

Com relação ao livro de crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), aduz que o modelo B não permite a individualização das mercadorias para se proceder as baixas previstas na legislação.

Isso posto, formula a seguinte

CONSULTA:

1- Em qual época poderão ser apropriados os créditos relativos à aquisição de mercadorias destinadas ao Ativo Permanente?

(...)

RESPOSTA:

1- Preliminarmente, é necessário esclarecer que, regra geral, partes e peças não são consideradas ativo permanente.

O art. 33 da Lei Complementar nº 87/96 estabeleceu inicialmente as datas nas quais o direito de crédito poderia ser exercido, distinguindo, expressamente, material de uso e consumo e bens para o Ativo Permanente.

Para que seja assegurado o direito de crédito de que trata o art. 20, da referida lei, é necessária a perfeita caracterização dos produtos como Ativo Permanente.

A Lei nº 6.404, de 15/12/76, no art. 179, inciso IV c/c o art. 183, inciso V, determina quais contas serão classificadas no Ativo Imobilizado, que é o grupo de contas que interessa à questão, em que pese a Lei Complementar 87/96 e o próprio RICMS/96 tratem de Ativo Permanente.

Além disso, a Lei nº 6.404/76 não prevê o citado Imobilizado em Andamento, tratando-se pois, de simples subconta no plano de contas da empresa, irrelevante, portanto, para o tratamento legal da questão.

Dessa forma, somente quando as mercadorias, objetos da presente consulta, de modo excepcional, se enquadrarem no Ativo Imobilizado e forem escrituradas como tais, de acordo com a Lei nº 6.404/76, será assegurado o direito de crédito, nos termos do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Caso contrário, somente após o término da montagem do ativo Imobilizado e o seu devido enquadramento na conta respectiva é que será assegurado o direito ao creditamento.

Cabe ressaltar, ainda, que somente podem ser apropriados os créditos relativos à aquisição de



mercadorias vinculadas à atividade da empresa, conforme dispõe o § 1º do art. 20 da Lei Complementar 87/96, e que não estejam incluídas no art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01, de 6/5/98.

(...)

DOET/SLT/SEF, 16 de dezembro de 1999.

(Grifou-se)

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 069/03**

PTA Nº : 16.000082884-09

CONSULENTE : Danone Ltda.

ORIGEM : Poços de Caldas - MG

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.

EXPOSIÇÃO:

(...)

Informa que para a consecução de seu objeto social dentro dos padrões mundiais impostos pelo "Grupo", bem como para atender as normas brasileiras emanadas do Ministério da Saúde e de outros órgãos de vigilância sanitária, vê-se obrigada a desenvolver o seu próprio ativo imobilizado. Dessa forma, adquire todos os componentes necessários à confecção de máquinas e equipamentos, conforme projetos elaborados por seu departamento de engenharia.

(...)

CONSULTA:

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

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

(...)

RESPOSTA:

1 - 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.

(...)

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

(...)

DOET/SLT/SEF, 22 de maio de 2003.

(Grifou-se)

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 098/10**

(MG de 25/05/2010)

PTA Nº: 16.000312197-95

CONSULENTE :Cabrerá Central Energética Açúcar e Alcool Ltda.

ORIGEM :Iturama – MG

CRÉDITO DE ICMS – ATIVO PERMANENTE – O ICMS incidente na operação de entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento será admitido

para abatimento, a título de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, na proporção das operações e prestações tributadas, observadas as disposições previstas no art. 70, §§7º a 10 do RICMS/02.

EXPOSIÇÃO:

(...)

Expõe que adquiriu máquinas, equipamentos, insumos para transformação no local da obra, partes e peças que estão sendo escriturados no livro Registro de Entradas, com CFOP 1.551/2.551/3.551, indicando como natureza da operação “Compra de bem para o ativo imobilizado”.

Explica que os bens adquiridos possuirão vinculação com sua cadeia produtiva.

Diz que, a princípio, está contabilizando essas operações como imobilização em andamento, por tratar-se de investimento de capital.

Transcreve dispositivos da Lei nº 6.404/76 e informa que, quando a obra estiver completa, os custos de produção serão capitalizados e contabilizados como ativo imobilizado.

(...)

CONSULTA:

1 - A primeira fração de 1/48 será apropriada no mês em que a obra for contabilizada como ativo imobilizado?

(...)

RESPOSTA:

(...)

1 - A imobilização de bens destinados ao ativo imobilizado, em regra, se dá por ocasião da sua entrada no estabelecimento, devendo a primeira fração de 1/48 do crédito de ICMS ser apropriada no mês correspondente, conforme previsão do inciso I do § 3º do art. 66 do RICMS/02.

Porém, existem situações excepcionais nas quais a imobilização do bem ocorre posteriormente à sua entrada, como é o caso de um equipamento em que, durante a sua construção, são empregadas partes e peças, cujos créditos só poderão ser apropriados após a montagem e o início de utilização desse equipamento. Nesses casos, a primeira fração de 1/48 deverá ser apropriada no mês em que ocorrer a

imobilização do bem e iniciada a sua utilização nas atividades operacionais da empresa, em respeito ao disposto no inciso II do § 5º do art. 66 citado.

Ao término da construção do ativo, deverá ser emitida nota fiscal de entrada, como natureza da operação “Lançamento de crédito – Ativo permanente”, CFOP 1.604, para escrituração no livro de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), nos termos do art. 204, § 1º, Parte 1 do Anexo V do RICMS/02.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 21 de maio de 2010.

(Grifou-se)

**CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 099/10**

(MG de 25/05/2010)

PTA Nº: 16.000311350-52

CONSULENTE :ADM do Brasil Ltda.

ORIGEM :Uberlândia – MG

CRÉDITO DE ICMS – ATIVO PERMANENTE – A aquisição de bem destinado ao ativo permanente enseja direito ao aproveitamento sob a forma de crédito do valor do ICMS incidente na respectiva entrada, desde que atendidas as condições estabelecidas na legislação tributária, especialmente nos §§ 3º e 5º a 7º, art. 66 do RICMS/02 e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

**EXPOSIÇÃO:**

A Consulente, com apuração de ICMS por débito e crédito, informa exercer como atividade principal a fabricação de óleos vegetais refinados, exceto óleo de milho.

Aduz ser estabelecimento filial de empresa com matriz no Estado do Espírito Santo e elenca outras filiais também situadas no território mineiro.

Informa que pretende adquirir máquinas, equipamentos e insumos, a serem transformados no local da obra, e partes e peças, todos para construção de unidade fabril. Os produtos referidos serão escriturados no livro Registro de Apuração do ICMS sob o CFOP 1.551, 2.551 ou 3.551, constando como natureza da operação “Compra de bem para o Ativo Imobilizado”.

Diz que os produtos destinados ao ativo permanente serão lançados inicialmente como “imobilização em

andamento” por se tratar de investimentos de capital. Acrescenta que esses produtos possuirão vinculação com a sua cadeia produtiva.

(...)

CONSULTA:

1 - A primeira fração mensal de 1/48 avos será apropriada a título de crédito no mês em que a obra for contabilizada como Ativo Imobilizado?

(...)

RESPOSTA:

Inicialmente, cabe ressaltar 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 nos §§ 3º e 5º a 7º do art. 66 do RICMS/02, e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

(...)

1 - Em relação às situações que ensejam direito a crédito, por se tratar de bem destinado ao ativo imobilizado, via de regra, a sua imobilização se dá por ocasião da 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. Nessas situações os créditos só podem ser apropriados após o início de utilização do equipamento, já contabilizado como ativo imobilizado.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 21 de maio de 2010.

(Grifou-se)

Este assunto não gera dúvida nem mesmo em *sites* de empresas de consultoria tributária, senão veja-se:

#### **SP - ICMS - ATIVO IMOBILIZADO - Em Construção**

Determinado estabelecimento compra mercadorias para construção de um bem que ao final será destinado ao Ativo Imobilizado da empresa, neste caso qual o procedimento deverá ser adotado?

As aquisições de mercadorias que serão utilizadas na construção de bens para o Ativo Imobilizado deverão ser escrituradas no livro Registro de Entradas com o CFOP 1.949 (operação interna) ou 2.949 (operação interestadual) sem direito a crédito do imposto.

Entendemos que as mercadorias geram direito a crédito do ICMS destacado nos documentos fiscais de entrada, somente por ocasião da conclusão deste ativo.

Em que pese não estar previsto na legislação, recomendamos a elaboração de demonstrativo arrolando as notas fiscais de aquisição, com todos os dados que permitam a perfeita identificação, além do ICMS propriamente dito, que ficará à disposição do Fisco para eventual consulta.

[http://laferconsultoria.com/downloads%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20estadual/ATIVO\\_IMOBILIZADO.pdf](http://laferconsultoria.com/downloads%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20estadual/ATIVO_IMOBILIZADO.pdf)

A conta Imobilizado em andamento (ativo em construção) após finalizada é obrigatório a emissão de nota fiscal?

Quando a empresa adquirir insumos para fabricar um ativo imobilizado para uso nas suas próprias dependências, entendemos, que as notas fiscais de aquisição desses insumos serão lançadas no Livro Registro de Entradas, sem aproveitamento de crédito do ICMS, no CFOP 1.949, devendo ser anotado no campo de Observações, na mesma linha do lançamento, a seguinte expressão: "Entradas de mercadorias para industrialização de Ativo".

No final do processo industrial, o contribuinte não deverá emitir nota fiscal para registrar o bem como "Ativo Imobilizado", basta proceder o efetivo lançamento contábil para esse fim.

O crédito do ICMS, quando admitido, somente poderá ser aproveitado após a conclusão do respectivo processo de industrialização e da sua efetiva utilização do bem pelo estabelecimento, à razão de 1/48 avos por mês, com observância da disciplina contida na Portaria CAT nº 41/03.

Os valores dos créditos devem ser registrados no Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente (CIAP). Para tanto deverão ser observadas as regras estabelecidas na Portaria CAT nº 25/01.

Alertamos para o fato de que não há regra expressa no Regulamento do ICMS/SP para o entendimento exposto anteriormente. Dessa forma, recomenda-se consulta formal ao Fisco paulista nos termos do art. 510 do RICMS/SP.

<http://consultoriatributariaefiscal.blogspot.com.br/2012/10/a-conta-imobilizado-em-andamento-ativo.html>

Poderíamos tecer muitos outros comentários sobre o momento do creditamento dos bens do ativo permanente. Entretanto acreditamos que o disposto sobre o assunto é suficiente para a conclusão de que não assiste ao Contribuinte o direito ao crédito dos referidos itens, mesmo porque a melhor técnica contábil de escrituração prevista na Lei 6.404/76 prevê os procedimentos, lançamentos para a mutação das partes, peças e/ou componentes em Ativo Imobilizado.

Por fim, o direito ao crédito de ICMS do Ativo Imobilizado (resultante da montagem das partes, peças e componentes) poderá ser exercido pela Autuada (após o término da montagem e o início da utilização do bem na atividade industrial do estabelecimento), na forma de aproveitamento extemporâneo, desde que atendidos todos os requisitos da legislação tributária, inclusive os de obrigação acessória.

Observamos que a interpretação correta da LC 87/96, como anteriormente descrito por esta Fiscalização, permite que tanto o Contribuinte como o Estado não sejam prejudicados nem favorecidos.” (Grifos Originais)

Esclareça-se que não se aplica ao caso dos autos o benefício fiscal inserido no inciso I do § 3º do art. 66 do RICMS/02, com vigência a partir de 21/12/13, que passou a admitir a apropriação do crédito, independentemente da data do início da utilização do bem adquirido na atividade operacional do contribuinte, pois, no presente caso, as partes e peças objeto da autuação foram todas adquiridas anteriormente à data em questão (21/12/13).

Assim dispõe a legislação citada:

§ 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;

Efeitos de 1º/12/11 a 20/12/13

“§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento observará o seguinte:”

Efeitos de 15/12/02 a 30/11/11

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“§ 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:”

A alteração promovida na legislação não se caracteriza como “norma interpretativa”, como defendido pela Recorrente, mas, antes, como um típico benefício fiscal, concedido por mera liberalidade do legislador mineiro, aplicável somente às aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, ocorridas a partir da data supracitada (21/12/13), o que não é o caso dos autos, como já afirmado, pois, no caso presente, as aquisições ocorreram no decorrer do exercício de 2010.

Com referência às demais questões relacionadas ao presente lançamento, reitera-se os fundamentos adotados no âmbito do acórdão recorrido.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, por maioria de votos, em conhecer do Recurso de Revisão. Vencidos os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor) e Eduardo de Souza Assis, que dele não conheciam. No mérito, pelo voto de qualidade, em lhe negar provimento. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), Maria Gabriela Tomich Barbosa e Vander Francisco Costa, que lhe davam provimento. Designado relator o Conselheiro Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Alessandro Mendes Cardoso e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor) e Eduardo de Souza Assis.

**Sala das Sessões, 11 de novembro de 2016.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente / Relator designado**

D



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	4.678/16/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000330980-32	
Recurso de Revisão:	40.060140998-23	
Recorrente:	Gerdau Açominas S/A	
	IE: 459018168.00-17	
Recorrida:	Fazenda Pública Estadual	
Proc. S. Passivo:	Tatiana Rezende Torres/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - 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 mérito das exigências, uma vez que há plena concordância com o voto condutor em relação ao preenchimento dos requisitos que levam ao conhecimento do recurso.

Versa a autuação ora analisada em sede recursal acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de setembro de 2010 a dezembro de 2013, em função de aproveitamento de créditos do imposto considerados indevidos pela Fiscalização relativos a:

- 1) aquisições de materiais tidos como de uso e consumo;
- 2) bens considerados alheios à atividade do estabelecimento, bem como partes e peças relativas à imobilização em andamento.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido 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 em 50% (cinquenta por cento), em relação aos fatos ocorridos no período de 1º de setembro de 2010 a 31 de março de 2012, e em 100% (cem por cento), no tocante aos fatos ocorridos a partir de 1º de abril de 2012, tendo em vista a constatação de reincidência nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da mesma Lei n.º 6.763/75.

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 21 de julho de 2016, à unanimidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relativas aos produtos vinculados à rubrica “Imobilização em Andamento (Parte/Peça/Componente)”, a partir do período de entrada em atividade dos bens do ativo imobilizado. Esta decisão consubstanciada no Acórdão n.º 22.124/16/3ª (fls. 276/331).

Inconformada, a então Impugnante interpõe o recurso ora analisado para pedir “*que o r. acórdão recorrido seja parcialmente reformado, reconhecendo-se o direito da Recorrente ao aproveitamento dos créditos oriundos da aquisição de partes,*

*peças e componentes de bens destinados ao “ativo imobilizado em andamento”, **no momento da entrada desses bens em seu estabelecimento**, nos termos autorizados pela Lei Complementar n.º 87/96 e pela legislação estadual.”*

O Acórdão recorrido, assim como a decisão majoritária, entenderam que a aquisição de partes e peças destinadas ao ativo imobilizado em andamento somente geram direito a crédito de ICMS a partir do momento em que esses bens entram em operação.

Contudo, não há na legislação vedação ao creditamento de bens do ativo imobilizado antes do término da montagem do equipamento que compuserem.

Ao contrário 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 mineiro no Regulamento do ICMS mineiro, aprovado pelo Decreto n.º 43.080/02, vinculou o direito ao crédito ao momento da entrada do bem no estabelecimento como ocorreu 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

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

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)

No caso em tela, o estabelecimento da Recorrente já se encontrava em operação e, em projeto de expansão, não se aplicando, portanto, a regra do inciso XI do § 3º.

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

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 expressamente dispor que o direito ao crédito ocorre na data da entrada do bem no estabelecimento, 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 são normas que 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.

Também não houve uma alteração da regra básica, qual seja, o direito a apropriação do crédito no momento da entrada do bem no estabelecimento do contribuinte.

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

Assim, a nova 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.

Ademais, destaque-se que parte das exigências encontram-se no exercício de 2013.

Diante do exposto, dou provimento ao Recurso.

**Sala das Sessões, 11 de novembro de 2016.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**

CC/MIG