

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.668/17/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000233354-90
Impugnação: 40.010136966-02
Impugnante: Gerdau Açominas S/A
IE: 459018168.00-17
Proc. S. Passivo: Tatiana Rezende Torres/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – IMOBILIZADO EM ANDAMENTO - PARTES E PEÇAS. Constatação 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, uma vez que não foram atendidas 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. Entretanto, admite-se os créditos do ICMS relativos às parcelas de 1/48 (um quarenta e oito avos) relacionadas na planilha "Anexo IB" como "imobilizado em andamento/partes e peças", a partir da data de entrada em atividade dos bens a elas relativos, desde que ocorrida durante o período autuado e desde que a entrada das partes e peças tenha se dado anteriormente à entrada em atividade do bem. E, ainda, exclui-se a majoração da multa isolada pela constatação de reincidência, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea "a", do CTN, tendo em vista a revogação, pelo art. 79, inciso I, alínea "e", da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, dos dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, §§ 6º e 7º) que previam a referida majoração.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO - ATIVO PERMANENTE E MATERIAL DE USO E CONSUMO. 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 ao previsto no art. 70, incisos III e 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 capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada pela reincidência, conforme disposto no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. No entanto, excluem-se as exigências relativas ao "paquímetro digital", classificado como "instrumento portátil de medição/teste", e a majoração da multa isolada pela constatação de reincidência, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea "a", do CTN, tendo em vista a revogação, pelo art. 79, inciso

I, alínea “e”, da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, dos dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, §§ 6º e 7º) que previam a referida majoração.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de setembro de 2009 a julho de 2014, apurado mediante recomposição da conta gráfica, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos às entradas de bens alheios à atividade do estabelecimento e materiais destinados a uso e consumo, provenientes de documentos fiscais escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP, no período de setembro de 2009 a agosto de 2010, bem como de partes e peças, por falta de atendimento aos requisitos previstos no § 5º do art. 66 do RICMS/02.

Consta do lançamento que os créditos de ICMS relativos às partes, peças e componentes destinados à montagem de máquinas e equipamentos, escriturados pela Autuada na conta “Imobilizações em Andamento – IA-PEP” foram estornados, uma vez que os créditos a ele relativos só podem ser aproveitados após o término da montagem e o início da efetiva utilização do ativo imobilizado, desde que atendidos todos os requisitos da legislação tributária, em especial aqueles constantes do § 5º do art. 66 do RICMS/02 e da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, majorada pela reincidência, conforme disposto no art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 52/90, acostando o CD de fls. 137 e documentos de fls. 138/230. Requer ao final, a procedência da impugnação.

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 234/260, refuta as alegações da Defesa, pedindo a manutenção do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 267/309, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, pela procedência parcial do lançamento para excluir as exigências relativas ao “paquímetro digital” classificado como “instrumento portátil de medição/teste”; e ainda para admitir os créditos relativos às parcelas de 1/48 (um quarenta e oito avos) a partir da data de entrada do bem em atividade, relacionado na planilha Anexo 1 como “imobilizado em andamento/partes e peças”.

A 2ª Câmara de Julgamento defere a realização de prova pericial pleiteada pela Impugnante às fls. 79/82, solicitando que o Senhor Perito: 1) esclareça o local de aplicação de cada um dos itens constantes do Anexo I; 2) informe a função de cada item em cada local onde é aplicado. Se for aplicado em uma máquina ou equipamento, explicitar a função desta máquina ou equipamento no processo de produção do estabelecimento; 3) informe se há, entre os itens objetos de estorno do imposto pela Fiscalização, cujo "Motivo de Estorno" foi identificado como "Imobilização em

Andamento (Parte/Peça e Componente)", produtos que ensejam a classificação como bem alheio à atividade do estabelecimento, nos termos previstos na IN nº 01/98; 4) em caso afirmativo, identificá-los em planilha, justificando o enquadramento como bem alheio. Na análise individual dos itens, deve-se levar em consideração a função desempenhada pelo equipamento/setor/área no qual foram aplicados os produtos.

O que resulta no relatório (Laudo Pericial) de fls. 338/360.

Aberta vista para a Impugnante que se manifesta às fls. 366/373.

A Fiscalização retorna aos autos às fls. 376.

A Assessoria do CC/MG retifica seu entendimento anterior (fls. 378/396), opinando, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, com as seguintes retificações: (i) cancelamento da majoração da multa isolada pela constatação de reincidência; (ii) concessão à Impugnante de créditos do imposto, à razão de 1/48 mês, em relação aos bens listados na planilha Anexo 1 como "imobilizado em andamento/partes e peças", a partir do mês em que o bem do imobilizado foi efetivamente utilizado nas atividades operacionais do estabelecimento autuado.

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

A Impugnante alega que houve cerceamento ao seu direito à defesa e ao contraditório.

Acrescenta que houve equívoco cometido pela Fiscalização ao adotar o critério de análise individualizada de bens que, na verdade, seriam partes, peças e componentes de outro equipamento. Acrescenta que tal equívoco tornaria impossível rebater os "Motivos de Estorno" de bens que foram classificados com alheio ou materiais de uso e consumo, a partir de sua análise individualizada, em detrimento da função do equipamento no processo produtivo.

Destaca-se, inicialmente, que a questão do enquadramento dos itens no motivo de estorno constitui mérito do lançamento e será, por conseguinte, discutida quando da análise respectiva.

Lado outro, não cabe razão à Impugnante quanto ao cerceamento de defesa, uma vez que a Autuada teve acesso completo às planilhas elaboradas pela Fiscalização, notadamente ao Anexo 1, que contém os dados registrados pelo Contribuinte no CIAP (código da mercadoria, descrição resumida), os dados incluídos pelo Fisco (local de aplicação e motivo do estorno), os dados extraídos do Sped Fiscal (descrição do bem ou componente, descrição do bem principal, código e nome da conta contábil, centro de custo, descrição do item no documento fiscal), dentre outras.

Não resta dúvida de que a Fiscalização proporcionou à Autuada desenvolver sua defesa sem qualquer surpresa ou falta de informação, não se caracterizando cerceamento de seu direito de defesa.

Ademais, os “Motivos de Estorno” foram objeto de perícia requerida pela Impugnante e deferida pela Câmara de Julgamento, oportunidade em que o mérito do lançamento foi minuciosamente trabalhado e discutido pelas partes.

Rejeita-se, dessa forma, as prefaciais arguidas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, apurado mediante recomposição da conta gráfica, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos às entradas de bens alheios à atividade do estabelecimento e materiais destinados a uso e consumo, provenientes de documentos fiscais escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP, bem como de partes e peças, por falta de atendimento aos requisitos previstos no § 5º do art. 66 do RICMS/02.

Foram estornadas as 48 (quarenta e oito) parcelas mensais relativas aos documentos escriturados no livro CIAP, no período de setembro de 2009 a agosto de 2010, conforme demonstrativo “Anexo 2”, de fls. 39/41.

Os créditos de ICMS relativos às partes, peças e componentes destinados à montagem de máquinas e equipamentos, escriturados pela Autuada na conta “Imobilizações em Andamento – IA-PEP” foram todos estornados.

O Demonstrativo do Crédito Tributário encontra-se às fls. 45/49 (Anexo 4), apurado após a Recomposição da Conta Gráfica (fls. 43).

Importante registrar que o saldo da conta gráfica utilizado pela Fiscalização leva em consideração a recomposição realizada no PTA nº 01.000208916-69, conforme Anexo 10, constante do CD de fls. 36.

Os valores estornados estão demonstrados no Anexo 1 (Bens indevidamente escriturados no livro CIAP, no período de setembro/09 a agosto/10), contendo as informações “locais de aplicação” e “motivo do estorno”, constante do CD de fls. 36 dos autos.

Consta ainda do referido CD o Anexo 2 – Créditos estornados no período de setembro de 2009 a julho de 2014 relativos aos bens indevidamente escriturados no livro CIAP, no período de setembro de 2009 a agosto de 2010, o Anexo 3 – Recomposição da Conta Gráfica, o Anexo 4 – Exigências Fiscais, os arquivos recebidos do Contribuinte (CIAP 2011 a 2014), os arquivos eletrônicos (Sped fiscal), as DAPIs 2009 a 2014 e os livros RAICMS.

Constata-se que a Impugnante estruturou sua defesa na divisão dos créditos estornados em dois grupos: “imobilização em andamento” (partes, peças e componentes para montagem de equipamentos de grande porte) e “imobilização direta” (bens para emprego imediato).

Esclareça que tal divisão, por si só, não fornece elementos suficientes para a correta interpretação das irregularidades cometidas. As informações de que os bens se referem a imobilizado pronto ou a imobilização em andamento (em montagem) não respaldam o creditamento do ICMS.

A questão, para verificação da correção do creditamento do imposto, passa por definir se o bem é ou não alheio à atividade do estabelecimento. O simples registro do bem no ativo imobilizado pronto não garante o direito ao crédito.

A análise da condição do bem (alheio ou não) envolve, dentre outros elementos, a verificação da sua utilização em atividade no estabelecimento no campo de incidência do imposto. Assim a função, as características do bem e o seu local de instalação é que determinam se o bem é ou não utilizado em atividade afeta ao ICMS (no campo de incidência do imposto).

A Impugnante alega que a Fiscalização utilizou, para justificar o motivo do estorno, apenas as informações “identificação do bem” e “descrição resumida” do livro CIAP. Afirma que tal descrição é insuficiente para possibilitar o correto entendimento acerca da aplicação dos bens no processo produtivo da empresa.

No entanto, a Fiscalização informa que já esteve por diversas vezes na Usina de Ouro Branco para conhecer os processos de produção da Autuada, bem como utiliza-se de conhecimentos de engenharia e de direito para identificar a função e aplicação dos mais diversos produtos e seu enquadramento nas normas tributárias. Adota ainda, como recurso adicional, informações complementares sobre as características, função e utilização de alguns bens, disponíveis na *Internet*.

Mas principalmente, subsidiam os trabalhos fiscais, as informações transmitidas pelo Contribuinte em seu Sped Fiscal, sobre cada um dos bens analisados e suas respectivas instalações.

Portanto, não procede o argumento da Autuada de que a Fiscalização utilizou como critério apenas as informações resumidas que constam no CIAP.

Passa-se, então, à análise específica dos bens objeto do estorno fiscal.

Cabe primeiro citar o quadro elaborado pela Fiscalização às fls. 237, na manifestação fiscal, que resume o enquadramento dos bens que tiveram seus créditos estornados, de acordo com o motivo do estorno.

Imobilização em Andamento - Partes/peças/componentes

Consta da planilha Anexo 1 (CD de fls. 36) como motivo do estorno “Imobilização em andamento (parte/peça/componente)”.

A Fiscalização fundamenta o estorno dos créditos de ICMS relativos às partes, peças e componentes destinados à montagem de máquinas e equipamentos, escriturados pela Autuada na conta “Imobilizações em Andamento – IA-PEP”, no fato de que os créditos só poderão ser aproveitados após o término da montagem e o início da efetiva utilização do ativo imobilizado.

A Impugnante discorda, alegando 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, ainda que o bem principal não esteja em efetiva operação (pré-operacional).

Sustenta que o art. 20 da LC nº 87/96 vinculou a apropriação do crédito relativo aos bens classificados ao ativo permanente à entrada da mercadoria no estabelecimento adquirente, e que esta permaneceu inalterada mesmo após as alterações promovidas pela LC nº 102/00.

Alega que nem o art. 31 da Lei nº 6.763/75, que estabeleceu os requisitos ao creditamento, nem o art. 66 do RICMS/02, vinculou o direito ao aproveitamento do crédito à data de entrada em funcionamento do ativo permanente adquirido.

Insta trazer a legislação de regência da matéria a fim de elucidar a questão.

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.

Em seu art. 20 e § 5º, a LC nº 87/96 disciplinou a compensação do imposto, em relação ao ativo imobilizado. Confira-se:

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

(...)

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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; (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.

§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; (Grifou-se)

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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."

(...)

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)

A Impugnante aduz que o inciso II do § 5º do art. 66 tão somente prevê que o bem deve, necessariamente, ser utilizado na atividade operacional do adquirente. E que tal dispositivo refere-se à forma de integração do ativo na atividade do contribuinte e não a um marco temporal para a utilização do crédito.

No entanto, a análise mais detalhada dos dispositivos legais conduz a outra conclusão.

Em geral, 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.

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 ser utilizadas na fabricação/montagem de um bem/equipamento do ativo imobilizado.

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 nº 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)

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:

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?

3 - Como tais créditos serão lançados e controlados no Livro CIAP?

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

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).

2 - 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.

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

4 - 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.

5 - 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 retro citado 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, *in 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.

Exposição:

(...)

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 bem destaca a Fiscalização, tal inteligência encontra-se acorde com o Fisco do Estado de São Paulo, demonstrado na resposta à Consulta Tributária nº 105/2011, 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 às 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. (Destacou-se)

Como se vê, resta equivocada a leitura que faz a Impugnante do art. 66 do RICMS/02, alegando que nenhum dos pressupostos arrolados em seu § 5º faz referência quanto ao momento de aproveitamento dos créditos, bem como está equivocado o entendimento de que a legislação tributária (LC 87/96, Lei nº 6.763/75 e RICMS/02), determina que o momento de aproveitamento dos créditos de ICMS referentes às mercadorias adquiridas, com destinação ao seu ativo permanente, é a data de sua entrada no estabelecimento, estejam os mesmos em operação ou não.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 destino ao ativo imobilizado, possam estar sendo efetivamente utilizadas na atividade operacional do contribuinte, enquanto o equipamento/bem não entrar em operação.

O que existe é uma expectativa futura da transformação, mutação, industrialização das partes, peças e/ou componentes em um bem específico que fará parte do ativo permanente. Enquanto o bem estiver na fase de “imobilização em andamento”, não ocorreu, ainda, a sua entrada no estabelecimento (LC nº 87/96, art. 20, § 5º, inciso I).

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”.

A Impugnante afirma que, quando o legislador pretendeu vincular o direito à apropriação do crédito ao momento em que “a fabricação do bem estiver concluída e ele estiver pronto para ser utilizado”, editou o Decreto Estadual nº 45.776/11, para incluir o § 14º ao art. 66 do RICMS/02, e que tal restrição só seria aplicável aos casos em que o componente do ativo imobilizado é fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte, o que não seria o caso da Impugnante.

Alega que o mesmo acontece em relação aos incisos I e VI do § 3º do art. 66, incluídos no RICMS/02, por meio do Decreto Estadual nº 46.207, de 04 de abril de 2013, cujas disposições se aplicam especificamente às indústrias em implantação.

Sustenta que, como o estabelecimento da Autuada já se encontrava em operação, tendo havido a expansão do seu parque industrial, o creditamento das partes e peças vinculados a novos ativos em construção (expansão do estabelecimento) seriam compensados efetivamente no mês de sua escrituração, mantendo-se a proporcionalidade do aproveitamento no prazo de quarenta e oito meses.

Cabe uma análise mais detalhada dos dispositivos legais citados pela Impugnante.

Vejam-se os citados § 3º e § 14º do art. 66 do RICMS/02:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

§ 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:

Efeitos de 1º/05/2013 a 20/12/2013 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, III, "a", ambos do Dec. nº 46.207, de 04/04/2013:

"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, ressalvado o disposto no inciso VI;"

(...)

VI - na hipótese de aquisição de bem cuja entrada tenha ocorrido a partir de 1º de maio de 2013, por estabelecimento que se encontre em fase de instalação, a primeira fração será apropriada no primeiro período de apuração em que forem realizadas operações de saída de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, sem prejuízo do disposto no § 14;

(...)

Efeitos de 1º/12/2011 a 20/12/2013 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 45.776, de 21/11/2011:

"§ 14. O valor do ICMS do componente de bem do ativo imobilizado fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte somente será passível de apropriação no momento em que a fabricação do bem estiver concluída e ele estiver pronto para ser utilizado." (Grifou-se)

Da leitura do dispositivo contido no inciso VI supra, constata-se que tal disposição se aplica, especificamente, aos estabelecimentos em fase de instalação, o que não é o caso da Impugnante.

No entanto, as alterações da redação dos incisos I e VI do § 3º do art. 66 do RICMS/02, não autorizam dizer que, somente a partir de 01/05/13, o RICMS/02 passou a prever postergação da apropriação de créditos decorrentes da entrada de bens destinados ao "ativo imobilizado em andamento" para o momento em que o bem estiver em operação.

Alicerça tal assertiva, a Consulta de Contribuinte nº 105/14. O entendimento exarado pela Superintendência de Tributação, com o qual se coaduna, é que, em referência aos bens do ativo imobilizado destinados às atividades operacionais do estabelecimento que se encontra em fase de instalação e cuja entrada tenha ocorrido

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a partir de 1º/05/13, a primeira fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) do crédito correspondente será apropriada no primeiro período de apuração em que forem realizadas operações de saída de mercadorias ou prestações de serviços, consoante inciso VI do § 3º do art. 66 do RICMS/02.

Transcreve-se trecho da Consulta:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 105/2014

PTA Nº : 16.000432586-85

ICMS – APROVEITAMENTO DE CRÉDITO – ATIVO IMOBILIZADO – ESTABELECIMENTO EM FASE DE INSTALAÇÃO – Na hipótese de aquisição de bem cuja entrada tenha ocorrido a partir de 1º/05/2013, por estabelecimento que se encontre em fase de instalação, a primeira fração será apropriada no primeiro período de apuração em que forem realizadas operações de saída de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, consoante inciso VI do § 3º do art. 66 do RICMS/02.

(...)

RESPOSTA:

Originalmente, o Decreto nº 46.207, de 4/04/2013, operou alterações na legislação tributária mineira no tocante à apropriação de crédito de ICMS e recolhimento de imposto diferido relativo à entrada de bem do ativo imobilizado no estabelecimento de contribuinte, com vigência a partir de 1º/05/2013.

O referido Decreto trouxe também regras sobre a transferência e alienação do bem antes do término do quadragésimo oitavo mês, e sobre como será recolhido o ICMS diferido na entrada de bem destinado ao ativo imobilizado.

Posteriormente foi editado o Decreto nº 46.244, de 22/05/2013, que alterou o § 3º do art. 14 e o inciso VI do § 3º do art. 66, ambos do RICMS/02, estabelecendo que para fins de recolhimento do imposto diferido e apropriação do crédito do imposto, o marco de 1º/05/2013 refere-se à data de entrada do bem no estabelecimento em fase de instalação, dispensando o contribuinte da apresentação de contrato social ou alteração contratual registrados em órgão competente.

Deixou claro também a forma de apuração das parcelas restantes a apropriar, relativamente ao bem cuja entrada em estabelecimento em fase de instalação tenha ocorrido no período de 1º/01/2012 a 30/04/2013.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, responde-se aos quesitos formulados.

1 a 3 – 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 (um quarenta e oito avos) do crédito de ICMS ser apropriada no mês correspondente, conforme previsão contida no inciso I do § 3º do art. 66 do RICMS/02.

Contudo, em referência aos bens do ativo imobilizado destinados às atividades operacionais do estabelecimento que se encontra em fase de instalação e cuja entrada tenha ocorrido a partir de 1º/05/2013, a primeira fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) do crédito correspondente será apropriada no primeiro período de apuração em que forem realizadas operações de saída de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, consoante inciso VI do § 3º do art. 66 do RICMS/02, sem prejuízo do disposto em seu § 14, que trata da apropriação de crédito no caso de bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte.

(...)

Vale dizer, em relação aos bens adquiridos por estabelecimento em fase de instalação cuja entrada ocorreu a partir de 1º/01/2012, o início da contagem se dará de acordo com as regras dispostas no inciso VI do § 3º e no § 19, conforme o caso, ambos do referido art. 66.

Com relação aos bens cuja entrada ocorreu anteriormente a 1º/01/2012, a apropriação do crédito segue a regra geral disposta no inciso I do mesmo § 3º, cujo termo inicial previsto é o da entrada da mercadoria no estabelecimento. Assim, em relação a esses bens, em vista da legislação vigente à época, a inexistência da ocorrência de operações/prestações em determinado período ensejava a impossibilidade do aproveitamento da fração do crédito correspondente, tendo em vista a ausência de operações tributadas para se aferir o montante do crédito passível de apropriação, conforme disposto nos §§ 7º e 8º do art. 70 do RICMS/02.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 22 de maio de 2014.

Já em relação à apropriação do crédito dos bens cuja entrada ocorreu anteriormente a 01/01/12, o entendimento desta Secretaria é de que o creditamento segue a regra geral disposta no inciso I do § 3º do art. 66, cujo termo inicial previsto é o

da entrada da mercadoria no estabelecimento, ensejando a impossibilidade de aproveitamento do crédito em razão da ausência de operações tributadas para se aferir o montante do crédito passível de apropriação, conforme disposto nos §§ 7º e 8º do art. 70 do RICMS/02.

E ainda, há que se considerar o disposto § 14 do art. 66, que trata da apropriação de crédito no caso de bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte.

Apesar de ter sua vigência posterior à da ocorrência dos fatos aqui discutidos, a norma estabelecida no § 14º do art. 66 do RICMS/02 c/c § 12º do mesmo artigo, confirmam a interpretação do legislador mineiro de que o valor do ICMS do componente de bem do ativo imobilizado, fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte, somente é passível de apropriação no momento em que a fabricação do bem estiver concluída e ele estiver pronto para ser utilizado.

Art. 66 - (...)

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;

(...)

§ 14. O valor do ICMS do componente de bem do ativo imobilizado fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte somente será passível de apropriação no momento em que a fabricação do bem estiver concluída e ele estiver pronto para ser utilizado.

§ 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. (Grifou-se)

Não resta qualquer dúvida quanto ao entendimento já consolidado anteriormente a edição do Decreto Estadual nº 46.207, de 04/04/13, no tocante ao aproveitamento dos créditos relativos às partes e peças para a construção de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado no próprio estabelecimento, já externado inclusive pelas Consultas de Contribuintes anteriormente transcritas. Assim, não há que se falar em mudança de entendimento, ao que se aplicaria os termos dos incisos II e III do art. 100 e parágrafo único do mesmo artigo, todos do CTN.

A Autuada traz decisões deste Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, que entende favoráveis ao aproveitamento de créditos de bens do ativo a partir da data de sua aquisição e que, no caso de bens adquiridos na fase pré-operacional, o crédito se legitima na proporção de um quarenta e oito avos (Acórdãos nº 19.848/12/2ª, 19.849/12/2ª e 19.555/10/3ª).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, mais recentemente o Conselho de Contribuintes, analisando matéria semelhante à dos autos, entendeu indevido o aproveitamento do crédito do ICMS de partes e peças utilizadas na fabricação/montagem de bens do ativo imobilizado, apropriados anteriormente a mês da efetiva utilização do bem. Transcrevem-se as ementas:

ACÓRDÃO: 21.061/13/3ª RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000178849-59

ORIGEM: DF/POÇOS DE CALDAS

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE - PARTES E PEÇAS. APROVEITAMENTO INDEVIDO E EXTEMPORÂNEO DE CRÉDITOS DE ICMS, NOS MESES DE OUTUBRO E NOVEMBRO DE 2007, RELATIVOS A PARTES E PEÇAS ADQUIRIDAS NOS EXERCÍCIOS DE 2006 E 2007, UTILIZADAS NA FABRICAÇÃO/MONTAGEM OU EM REPAROS E MANUTENÇÕES DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, AUMENTANDO A SUA VIDA ÚTIL POR PRAZO SUPERIOR A 01 (UM) ANO, UMA VEZ QUE AS PARCELAS APROPRIADAS ABRANGERAM PERÍODOS ANTERIORES AO MÊS DA EFETIVA UTILIZAÇÃO DO BEM OU DAS PARTES E PEÇAS NELE EMPREGADAS, CONTRARIANDO A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA DO IMPOSTO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO, APÓS ANÁLISE DE NOVOS DOCUMENTOS APRESENTADOS PELA IMPUGNANTE. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES DE ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NO ART. 56, INCISO II E 55, INCISO XXVI, MAJORADA EM 100% (CEM POR CENTO), NOS TERMOS DO ART. 53, §§ 6º e 7º, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. CONCEDIDO À AUTUADA O DIREITO A APROPRIAR, EM SUA ESCRITA FISCAL/DAPI, AS PARCELAS DOS CRÉDITOS ORA GLOSADOS. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

ACÓRDÃO: 21.062/13/3ª RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000182857-22

ORIGEM: DF/POÇOS DE CALDAS

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE - PARTES E PEÇAS. APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, RELATIVOS A PARTES E PEÇAS UTILIZADAS NA FABRICAÇÃO/MONTAGEM OU EM REPAROS E MANUTENÇÕES DE BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, AUMENTANDO A SUA VIDA ÚTIL POR PRAZO SUPERIOR A 01 (UM) ANO, UMA VEZ QUE AS PARCELAS APROPRIADAS ABRANGERAM PERÍODOS ANTERIORES AO MÊS DA EFETIVA UTILIZAÇÃO DO BEM OU DAS PARTES E PEÇAS NELE EMPREGADAS, CONTRARIANDO A LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA DO IMPOSTO. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NO ART. 56, INCISO II E 55, INCISO XXVI,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MAJORADA EM 100% (CEM POR CENTO), NOS TERMOS DO ART. 53, §§ 6º E 7º, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. CONCEDIDO À AUTUADA O DIREITO A APROPRIAR, EM SUA ESCRITA FISCAL/DAPI, AS PARCELAS DOS CRÉDITOS ORA GLOSADOS. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Ressalte-se que tais decisões foram confirmadas pela Câmara Especial deste Colendo Conselho de Contribuintes, nos Acórdãos nº 4214/14/CE e 4215/14/CE.

Esclareça-se que 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, não se aplica ao caso dos autos, visto que a presente autuação se restringe aos créditos apropriados no período de setembro de 2009 a agosto de 2010.

Na planilha Anexo 1, elaborada pela Fiscalização, consta uma coluna com a informação da data de entrada do bem em atividade informada pelo Contribuinte.

Verifica-se que a data de entrada em atividade do equipamento Laminador Universal é 25/05/11, relacionado ao “local de aplicação: Aumento da Produção Laminação de Perfis”.

Destaque-se que o Fisco enquadrou tais itens como “imobilizado em andamento”, motivo pelo qual efetivou o estorno dos créditos, não tendo afirmado, em nenhuma oportunidade, que se tratasse de bens alheios à atividade do contribuinte.

Conforme entendimento manifestado na Consulta de Contribuinte nº 069/03, supratranscrita, 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, sejam atendidos os requisitos constantes do § 5º, art. 66 do RICMS/02, e as disposições da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

Assim, devem ser admitidos os créditos e excluídas as exigências relativas às aquisições de partes, peças e componentes, relacionados na planilha Anexa 1 elaborada pelo Fisco, tendo como motivo de estorno “Imobilização em andamento/parte/peça/componente”, a partir da data da entrada do bem em atividade, dos bens a elas relativos, desde que ocorrida durante o período autuado e desde que a entrada das partes e peças tenha se dado anteriormente à entrada em atividade do bem.

Bens alheios à atividade do estabelecimento

O Fisco identificou, mediante análise do livro de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), que o Contribuinte apropriou-se indevidamente de crédito de ICMS de bens alheios à atividade do estabelecimento, contabilizado no Ativo Permanente e apropriado em parcelas de 1/48 (um quarenta e oito avos).

A Impugnante argui que os chamados “bens de imobilização direta” são adquiridos para emprego imediato nas atividades operacionais, sem que seja necessária prévia montagem ou construção.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega que de acordo com o § 3º do art. 70 do RICMS/02, “não podem ser considerados alheios à atividade do estabelecimento os bens que contribuem, direta ou indiretamente, para a consecução do objetivo social do contribuinte”.

Afirma que, no presente caso, bens de imobilização direta, que tem função essencial na atividade do Contribuinte, foram equivocadamente classificados como alheios pelo Fisco.

A Fiscalização informa que foram analisados todos os itens lançados no Livro CIAP, agrupando os itens alheios à atividade do estabelecimento, na coluna “Motivo do Estorno” do Anexo 1. Assim, a classificação dos itens está em consonância com a legislação posta e as informações prestadas pelo Contribuinte.

A cobrança fiscal tem por base os seguintes dispositivos contidos na legislação tributária, disciplinados na Lei Complementar nº 87/96, bem como na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02, da seguinte forma:

LC nº 87/96

(...)

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

(...)

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

(...)

Lei nº 6.763/75

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;

RICMS/02

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

§ 3º - O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento observará, além do disposto nos §§ 7º a 10 do artigo 70 deste Regulamento, o seguinte:

I - será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;

(...)

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. (Grifou-se)

As empresas industriais possuem uma linha principal de produção, onde ocorre a transformação da matéria-prima e produtos intermediários, inerentes à mesma, e linhas marginais, composta por equipamentos auxiliares à produção, setores de apoio, controle de qualidade do produto, manutenção, suprimento, comercialização, transporte, segurança, obras civis, etc.

A Instrução Normativa IN DLT/SRE nº 01/98, deixa claro o alcance do conceito de bens alheios à atividade do estabelecimento:

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;

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 o dispositivo supra, em consonância com o § 3º do art. 70 do RICMS/02, considera alheios à atividade do estabelecimento 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.

Portanto, no que se refere ao ativo imobilizado, o direito ao crédito se dá em relação àqueles bens que, além de imobilizados, têm por finalidade a utilização efetiva e específica na atividade relacionada à tributação do ICMS (vinculação à produção industrial), o mesmo acontecendo com as partes e peças, quando equiparadas a bens do ativo, ou seja, todo bem do imobilizado que não tenha participação intrínseca no processo produtivo é considerado alheio à atividade do estabelecimento e, por consequência, não gera direito ao crédito do imposto, nos termos do art. 70, inciso XIII do RICMS/02.

Nesse sentido, várias são as decisões nas esferas administrativa e judicial. A título de exemplo transcreve-se parte de decisão do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSO RESP 885018 / RS

RECURSO ESPECIAL 2006/0197561-6

DATA DO JULGAMENTO: 20/09/2007

TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO NA ENTRADA DE BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE, SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E ENERGIA ELÉTRICA. IMPOSSIBILIDADE. DUPLA CONDENAÇÃO EM HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. PROCESSO DE EXECUÇÃO E EMBARGOS. POSSIBILIDADE.

1. A ENERGIA ELÉTRICA E OS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES NÃO PODEM SER CONSIDERADOS COMO INSUMO, PARA FINS DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO GERADO PELA SUA AQUISIÇÃO. (PRECEDENTES: RESP N.º 638.745/SC, DESTE RELATOR, DJ DE 26/09/2005; RMS 19176 / SC , 2ª TURMA, REL. MIN. ELIANA CALMON, DJ 14/06/2005; AGRG NO AG N.º 623.105/RJ, REL. MIN. CASTRO MEIRA, DJ DE 21/03/2005; E RESP N.º 518.656/RS, REL. MIN. ELIANA CALMON, DJ DE 31/05/2004).

2. O § 1º, DO ARTIGO 20, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, RESTRINGIU EXPRESSAMENTE AS HIPÓTESES DE CREDITAMENTO

DO ICMS À ENTRADA DE MERCADORIAS QUE FAÇAM PARTE DA ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. DESSAS LIMITAÇÕES LEGAIS DECORRE, POR IMPERATIVO LÓGICO, QUE A UTILIZAÇÃO DE SUPOSTOS CRÉDITOS NÃO É ILIMITADA, TAMPOUCO É DO EXCLUSIVO ALVEDRIO DO CONTRIBUINTE.

3. IN CASU, O ACÓRDÃO RECORRIDO ASSEVEROU O DIREITO AO APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS RELATIVOS À ENTRADA DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO DA EMPRESA, POSTERIORMENTE À VIGÊNCIA DA LC 87/96, À VISTA, VALE DIZER, SEM O PARCELAMENTO PREVISTO NOS INCISOS DO ART. 1º DA LC 102/00, UMA VEZ QUE ESSA LEI COMPLEMENTAR PASSOU A VIGER A PARTIR DE 11/07/00. TODAVIA, NÃO ANALISOU A QUESTÃO SOB O PRISMA DA NECESSIDADE DE UTILIZAÇÃO DAS MERCADORIAS OU SERVIÇOS ADQUIRIDOS NA ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, CONDICIONAMENTO IMPERIOSO AO EXERCÍCIO DO APROVEITAMENTO DESSES CRÉDITOS, NEGANDO VIGÊNCIA, PORTANTO, AO ART. 20, § 1º, DA LC 87/96.

4. A DUPLA CONDENAÇÃO EM HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS FIXADOS NA AÇÃO DE EXECUÇÃO COM AQUELES ARBITRADOS NOS RESPECTIVOS EMBARGOS DO DEVEDOR É POSSÍVEL, POSTO QUE OS EMBARGOS CONSTITUEM VERDADEIRA AÇÃO DE COGNIÇÃO. (PRECEDENTE DA CORTE ESPECIAL - ERESP 81755, DJ DE 02/04/2001).

5. RECURSO ESPECIAL PROVIDO, FIXANDO-SE OS HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS RELATIVOS AOS EMBARGOS À EXECUÇÃO EM 0,5% DO VALOR DA CAUSA, DADA A SUA MAGNITUDE, NOS TERMOS DO ART. 20, § 4º, DO CPC.

A Impugnante apresenta planilha (CD de fls. 137) acrescentando às informações trazidas pelo Fisco as colunas “área de utilização”, “descrição da função específica do bem no processo industrial”, “data da entrada do bem em atividade” e “imobilizado definitivo”.

A Fiscalização, a fim de facilitar a análise, agrupou os bens cujos créditos de ICMS foram estornados com o respectivo motivo do estorno.

Cabe uma análise pormenorizada de cada agrupamento.

Bem alheio – Construção, reforma, ampliação

A Impugnante alega que os bens classificados pela Fiscalização como “construção/reforma/ampliação”, embora possam apresentar à primeira vista, características de “construção civil”, foram utilizados na construção do próprio ativo imobilizado, no caso, o Laminador de Perfis.

Apresenta fotografias (fls. 64/65) e conclui que todos os bens cujos créditos foram glosados “*foram utilizados para instalação e montagem do ativo imobilizado e compõem o próprio equipamento, sendo parte integrante deste e absolutamente essencial ao seu funcionamento*”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É de se ver que o próprio Contribuinte informa que tais bens foram utilizados para instalação e montagem do ativo imobilizado. No entanto, verifica-se do Anexo 1 que os itens que tiveram seus créditos estornados estão descritos como “estruturas de aço para construção”, “arame recozido torcido” e “vergalhão GG”, notadamente destinados às obras civis.

Conforme se verifica da Consulta de Contribuinte nº 099/02, somente poderão ser apropriados os créditos relativos à montagem de equipamentos, bem móvel do ativo imobilizado. Veja-se a transcrição de parte da Consulta:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 099/2002

(MG de 14/09/2002)

PTA Nº : 16.000073602-71

CRÉDITOS DE ICMS - MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO PERMANENTE - Somente poderão ser apropriados os créditos relativos ao ICMS pela entrada dos materiais utilizados quando da fabricação dos altos-fornos porque farão parte de um todo - o bem móvel do ativo imobilizado. Já os materiais utilizados na reconstrução/atualização/conserto/reparo ou manutenção desses equipamentos (altos-fornos), não obstante integrarem o bem móvel, quando adquiridos isoladamente são considerados como material de uso/consumo (partes e peças).

EXPOSIÇÃO:

Expõe a Consulente que tem por objeto a produção de ferro gusa, e que no desempenho de suas atividades utiliza-se de equipamentos chamados "altos-fornos", pertencentes ao seu ativo imobilizado, que, ao longo de seu tempo de uso, necessitam de conserto, reforma ou restauração.

Informa que os altos-fornos são construídos em estruturas metálicas, revestidos externamente em chapas de aço e, para suportarem as temperaturas elevadas que ocorrem em seus interiores durante o processo produtivo, são revestidos também internamente por material refratário (tijolos, concreto, etc.).

(...)

CONSULTA:

É direito da Consulente o crédito extemporâneo do ICMS destacado nas notas fiscais de materiais e equipamentos adquiridos para reconstituição dos altos-fornos a partir de novembro de 1996?

RESPOSTA:

(...)

Concluindo, e em resposta, temos que, diante do atrás exposto, geram direito ao crédito os valores relativos ao ICMS pela entrada das mercadorias quando adquiridas e utilizadas na construção dos altos-fornos **(equipamentos industriais)** enquadrados como Ativo Imobilizado (conceito contábil - artigo 179 da Lei nº 6.404, de 15/12/76), ligados diretamente ao processo fabril.

O enquadramento nessa definição é o primeiro requisito para apropriação de créditos relativos à aquisição das mercadorias destinadas ao citado Ativo Permanente/Imobilizado.

Além disso, é necessário que essas mercadorias estejam fora das hipóteses previstas no artigo 1º da Instrução Normativa nº 001/98, que dispõe sobre bens e serviços alheios à atividade do estabelecimento, ou que as suas saídas não resultem em operações isentas ou não tributadas pelo ICMS.

Pela descrição da Consultante os materiais utilizados na reconstrução/atualização/conserto/reparo ou manutenção desses equipamentos (altos-fornos), não obstante integrem o bem móvel, quando adquiridos isoladamente são considerados como material de uso/consumo (partes e peças).

Dessa forma, somente poderão ser apropriados os créditos relativos ao ICMS pela entrada dos materiais utilizados quando da fabricação dos altos-fornos, porque farão parte de um todo - o bem móvel do ativo imobilizado.

(...) (Grifou-se)

DOET/SLT/SEF, 13 de setembro de 2002.

Esclarece a consulta supratranscrita que as mercadorias, para fazerem *jus* ao crédito do imposto, devem se enquadrar no conceito de equipamentos industriais destinados ao Ativo Imobilizado, estando fora das hipóteses previstas no art. 1º da IN nº 01/98, que dispõe sobre bens e serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Conclui-se, portanto, que embora relacionadas aos setores de produção, as obras de construção e reformas estão enquadradas no conceito de bens alheios à atividade do estabelecimento, de acordo com a Instrução Normativa IN DLT/SRE nº 01/98, notadamente no inciso III do art. 1º, *in verbis*:

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

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Várias são as decisões deste Colendo Conselho, opinando pela vedação ao crédito de ICMS relativo à aquisição de materiais utilizados na construção de infraestrutura necessária para a instalação de equipamentos industriais.

A título de exemplo, transcreve-se alguns:

ACÓRDÃO Nº 20.236/11/1ª (DECISÃO RATIFICADA PELO ACÓRDÃO Nº 3.735/11/CE):

CONSTRUÇÃO:

(...)

AS CONSTRUÇÕES ABRIGAM, NECESSARIAMENTE, AS INSTALAÇÕES INDUSTRIAIS. ASSIM, PROTEGEM FISICAMENTE AS MÁQUINAS E OS EQUIPAMENTOS DE PRODUÇÃO. PORÉM, A PARTIR DO USO DE DIVERSOS MATERIAIS, AS CONSTRUÇÕES TORNAM-SE BENS IMÓVEIS. POR ISSO, ESTÃO FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS.

O ART. 1º, INCISO III DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE 01/98, AO DEFINIR QUE SÃO BENS ALHEIOS “AS MERCADORIAS OU OS SERVIÇOS RECEBIDOS QUE SE DESTINEM À CONSTRUÇÃO, REFORMA OU AMPLIAÇÃO DO ESTABELECIMENTO”, DÁ OPERACIONALIDADE AO ART. 20, § 1º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 E ÀS RESPECTIVAS DISPOSIÇÕES NA LEI Nº 6.763/75 E RICMS/02. LOGO, ESTÁ EM CONSONÂNCIA COM TODA A LEGISLAÇÃO QUE REGE A MATÉRIA.

HÁ MUITAS DECISÕES DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES/MG QUE VEDAM O CRÉDITO DO MATERIAL UTILIZADO NAS CONSTRUÇÕES. NO JUDICIÁRIO, TAMBÉM HÁ DECISÕES NO MESMO SENTIDO NOS TRIBUNAIS DE JUSTIÇA DOS ESTADOS E NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, CONFORME O EXEMPLO A SEGUIR:

EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. HIPERMERCADO. MATERIAL DE CONSTRUÇÃO UTILIZADO NA EDIFICAÇÃO DA SEDE. ART. 20, § 1º, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96. EMPREGO EM ATIVIDADE ALHEIA À FINALIDADE DA EMPRESA. CREDITAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. TAXA SELIC. INCIDÊNCIA. HONORÁRIOS. FUNDAMENTO. ART. 20, § 4º, DO CPC. LIMITES DE 10% E 20% MITIGADOS.

I - ESTA CORTE TEM-SE MANIFESTADO NO SENTIDO DA POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DOS VALORES DESPENDIDOS PARA AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO. TODAVIA, A HIPÓTESE DOS AUTOS SE SUBSUME À EXCEÇÃO PREVISTA NO PARÁGRAFO 1º DO ARTIGO 20 DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, POIS OS BENS ADQUIRIDOS PELO EXECUTADO FORAM EMPREGADOS NA CONSTRUÇÃO DO PRÉDIO ONDE FUNCIONA O HIPERMERCADO. NESTE CASO, POR SEREM APLICADOS EM ATIVIDADE ALHEIA À FINALIDADE DA EMPRESA, A AQUISIÇÃO DOS REFERIDOS BENS NÃO

DÃO DIREITO AO CREDITAMENTO PRETENDIDO. (...)
(RECURSO ESPECIAL 860701/MG (2006/0047743-7);
DATA DO JULGAMENTO 19/04/2007; DJ 17/05/2007 P.215)

(...)

PELA DISCRIMINAÇÃO ACIMA, CONCLUI-SE QUE OS MATERIAIS FORAM EMPREGADOS NA CONSTRUÇÃO DE ESTRUTURAS DE SUSTENTAÇÃO E DE ACESSO A EQUIPAMENTOS. ASSIM, ESTÃO INCORPORADOS AOS IMÓVEIS. POR ISSO, FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS, NOS TERMOS DO ART. 1º, INCISO II, ALÍNEA "A" C/C O INCISO III DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01/98. CONSEQUENTEMENTE, NÃO GERAM DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO.

(...)

RELATIVAMENTE AOS DEMAIS CRÉDITOS ESTORNADOS PELO FISCO NA APLICAÇÃO "CONSTRUÇÃO", COMO OS CABOS, CANTONEIRAS, ELETRODUTOS, DISJUNTORES, CURVAS DE AÇO, BUCHAS, ABRAÇADEIRAS, MATERIAL ELÉTRICO E ESTRUTURAS METÁLICAS, É DE FÁCIL PERCEPÇÃO QUE TAIS BENS ESTÃO VINCULADOS A OBRAS DE INFRAESTRUTURA DA INDÚSTRIA, NECESSÁRIAS PARA O RECEBIMENTO DE MÁQUINAS E EQUIPAMENTOS DA AUTUADA.

O FISCO FOI FIEL, NO ANEXO I DO RELATÓRIO FISCAL, À DISCRIMINAÇÃO FEITA PELA AUTUADA NO LIVRO CIAP. POR CONSEQUENTE HÁ PERFEITA CONSONÂNCIA ENTRE OS MATERIAIS INFORMADOS PELA AUTUADA E AQUELES ANALISADOS PELO FISCO. PORTANTO, SÃO CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS.

(DESTACOU-SE).

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

EMENTA

(...)

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. CONSTATOU-SE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE FIM DO ESTABELECIMENTO, NOS TERMOS DO ART. 1º, INCISO IV DA IN DLT 01/98. INFRAÇÃO PARCIALMENTE CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO XIII DA PARTE GERAL DO RICMS/02. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELA FISCALIZAÇÃO. DEVE-SE, AINDA, EXCLUIR AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AOS EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA: "A) PREPARAÇÃO E MANUSEIO DAS MATÉRIAS-PRIMAS" E "B) MOAGENS DO CLINQUER E DEMAIS MATÉRIAS-PRIMAS" (RESPOSTAS AO QUESITO 2.B DA IMPUGNANTE), OBSERVANDO-SE QUE, NO CONCEITO DE EQUIPAMENTOS, NÃO ESTÃO COMPREENDIDOS OS BENS DESTINADOS À PRESERVAÇÃO AMBIENTAL, INFRAESTRUTURA, CONSTRUÇÃO DE PRÉDIO, EDIFICAÇÃO, FUNÇÃO ESTRUTURAL, SUPORTE, FIXAÇÃO, ARRUAMENTO, PASSARELAS, CORRIMÃOS, ILUMINAÇÃO,

RODAPÉ, COBERTURA (JUSTIFICATIVAS CONSTANTES DO LAUDO PERICIAL PARA SE CONSIDERAR O BEM COMO ALHEIO À ATIVIDADE FIM DO CONTRIBUINTE). CORRETAS, EM PARTE, AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS CORRESPONDENTES MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA CAPITULADAS, RESPECTIVAMENTE, NOS ARTS. 56, II E 55, XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

(...)

DECISÃO

(...)

DO EXTENSO LAUDO PERICIAL DE FLS. 1336/1411 EXTRAEM-SE, DENTRE OUTRAS MENOS RELEVANTES PARA O DESLINDE DA CONTROVÉRSIA SOB EXAME, AS SEGUINTESS CONSIDERAÇÕES E/OU CONCLUSÕES EM RESPOSTA AOS DIVERSOS QUESITOS FORMULADOS TANTO PELA IMPUGNANTE QUANTO PELO FISCO, BEM COMO PELA PRÓPRIA CÂMARA DE JULGAMENTO:

A) “ENTENDE-SE POR PROCESSO INDUSTRIAL AS OPERAÇÕES CONSISTENTES NA TRANSFORMAÇÃO DE MATÉRIAS PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS EM ESPÉCIE NOVA, ASSIM ENTENDIDA O PRODUTO EM ELABORAÇÃO OU PRODUTO ACABADO, QUE POSSAM SER OBJETO DE MERCANCIA DENTRO DA ÁREA DE INCIDÊNCIA DO ICMS” (...). “JURIDICAMENTE E COM VISTAS AO TRABALHO É PROCESSO EM QUE OCORRE OPERAÇÃO DE TRANSFORMAÇÃO (DE MATÉRIAS PRIMAS E PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS EM PRODUTO ACABADO) NOS TERMOS DO ART. 222, INCISO II, ‘A’ E ‘D’ DO RICMS/02”;

(...)

O ART. 20, § 1º DA LC 87/96 VEDA O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DO ICMS RELATIVO À AQUISIÇÃO DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE TRIBUTADA DO ESTABELECIMENTO, AINDA QUE INCORPORADOS AO ATIVO PERMANENTE DA EMPRESA. DESSA MANEIRA, PARA FRUIÇÃO DO DIREITO DE CRÉDITO DO ICMS, TORNA-SE NECESSÁRIO ALÉM DA PROPRIEDADE, QUE O BEM SEJA APLICADO EM ATIVIDADE AFETA AO IMPOSTO. (...) EM ASSIM SENDO, A CLASSIFICAÇÃO DE BENS SOB TAL ENFOQUE É DADA PELA ANÁLISE DA SUA FINALIDADE E NÃO SOMENTE PELO CONCEITO DE PROPRIEDADE. (...) 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.”.

(...)

ASSIM É QUE, DADA A NATUREZA TÉCNICA DE QUE SE REVESTE A MATÉRIA, E TENDO EM VISTA QUE DE FATO NEM TODO BEM INTEGRANTE DO ATIVO PERMANENTE EMPREGADO OU UTILIZADO NA PLANTA INDUSTRIAL É NECESSARIAMENTE CLASSIFICADO COMO BEM DE PRODUÇÃO, SENDO EXPRESSAMENTE VEDADO PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA PERTINENTE O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS EM RELAÇÃO ÀQUELES QUE, MESMO SENDO ESSENCIAIS OU DE USO OBRIGATÓRIO NO PROCESSO PRODUTIVO DO CONTRIBUINTE NÃO SEJAM UTILIZADOS EM SUA ATIVIDADE FIM, SUJEITA À INCIDÊNCIA DO ICMS – E POR ISSO MESMO CONSIDERADOS ALHEIOS À MESMA –, E CONSIDERANDO AINDA O NÍVEL DE DETALHAMENTO DA PERÍCIA REALIZADA, ADOTA-SE COMO FUNDAMENTO DA PRESENTE DECISÃO AS CONCLUSÕES CONSTANTES DO REFERIDO LAUDO.

(DESTACOU-SE)

Corretas, portanto, as exigências relativas ao estorno do crédito do ICMS referente às aquisições dos bens destinados à construção/reforma/ampliação, por se enquadrarem como obras de infraestrutura, portanto, alheios à atividade do Contribuinte.

Bem alheio – Condicionador de Ar Industrial

A Autuada alega que, como os bens contabilizados na conta “Imobilizações em andamento” se referem às partes, peças e componentes de máquinas e equipamentos de grande porte, em processo de montagem no período da autuação, não poderiam ter sua aplicação analisada de forma individualizada.

Afirma que é o caso do componente “condicionador de ar industrial” que pertence ao sistema de refrigeração das vigas da Ponte Rolante, no processo de Aciaria, que tem como função elevar e transportar as painéis de aço líquido até o lingotamento contínuo de placas, onde ocorrerá a solidificação do aço.

Lado outro, a Fiscalização diz que, segundo confirma o próprio Contribuinte, os condicionadores de ar são utilizados em atividade fora do campo de incidência do ICMS.

Nota-se que embora estejam localizados na área de produção, os condicionadores de ar não são empregados na consecução da atividade econômica da empresa, visto que a sua função específica declarada pela própria Impugnante é “resfriar as vigas de içamento das pontes rolantes que são responsáveis por elevar e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

transportar as painéis de aço líquido na Aciaria” (CD de fls. 137). Portanto, alheios à atividade do estabelecimento.

Bem alheio – Segurança pessoal/patrimonial e instrumento de inspeção, medição e teste.

Neste item o Fisco estornou os créditos relativos aos bens classificados na coluna “Motivo do Estorno” do Anexo 1 como: “segurança pessoal / patrimonial” e “instrumento portátil de inspeção/medição/teste”.

A Impugnante alega que se trata de equipamentos utilizados na realização de testes de medição de seus produtos, que possibilitam a continuidade da operação e auxiliam na manutenção do controle de qualidade.

Destaca os bens denominados “monitor portátil para detecção PAC”, e “detector portátil”, que foram utilizados nos setores de Coqueria e Carboquímicos, com a função de detectar, nas áreas operacionais da usina a presença de particulados gerados no processo, e que esses bens controlam a emissão de gases no decorrer do processo produtivo.

A Fiscalização informa que, de fato, tais itens monitoram a emissão de gases no decorrer do processo produtivo, conforme afirma a Impugnante, mas que também o objetivo destes instrumentos é detectar gases tóxicos tais como a amônia (NH₃) e o monóxido de carbono (CO) no ambiente de trabalho. Trata-se, portanto, de equipamentos de segurança.

A Autuada destaca ainda o bem denominado “paquímetro digital”, classificado pela Fiscalização como “instrumento portátil de inspeção/medição/teste”. Afirma que tal bem é utilizado na laminação, com a função de medir o produto laminado.

Cabe destacar que, nesse grupo foram também estornados créditos relativos à aquisição de equipamentos para detecção/alarme/combate a incêndio.

A essencialidade e a obrigatoriedade dos equipamentos e sistemas de segurança, mesmo decorrentes de disposições legais e exigências do Ministério do Trabalho, não estão vinculadas à atividade de industrialização da Autuada, sendo considerados alheios à atividade do estabelecimento.

Este é o entendimento já manifestado no Acórdão nº 20.236/11/1ª deste CC/MG, ratificado pela Câmara Especial, por meio do Acórdão nº 3.735/11/CE, cuja decisão foi favorável ao entendimento do Fisco de vedação do crédito relativo aos equipamentos de segurança.

ACÓRDÃO: 20.236/11/1ª RITO: ORDINÁRIO
PTA/AI: 01.000159293-94
(DECISÃO RATIFICADA PELO ACÓRDÃO Nº
3.735/11/CE):
(...)
G) SISTEMA ANTI-INCÊNDIO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DA MESMA FORMA QUE NO ITEM ANTERIOR, RELATIVAMENTE AO SISTEMA ANTIINCÊNDIO, É ADOTADO INTEGRALMENTE OS FUNDAMENTOS DE FLS. 336/337 DO PARECER DA ASSESSORIA DESTE CONSELHO DE CONTRIBUINTES:

“CONCORDAM AS PARTES QUE “OS BENS PERTENCENTES AO SISTEMA ANTI-INCÊNDIO”... GUARDAM RELAÇÃO “COM A SEGURANÇA DE PESSOAL E DOS EQUIPAMENTOS E INSTALAÇÕES DA INDÚSTRIA. SÃO BENS QUE ESTÃO DIRETAMENTE LIGADOS À INFRAESTRUTURA DA INSTALAÇÃO INDUSTRIAL.”

A IMPUGNANTE NADA POSTULA EM SEU FAVOR, SENÃO DISCORDAR DO ENTENDIMENTO FISCAL.

ESTES, SIM, SÃO EQUIPAMENTOS TOTALMENTE ALHEIOS À ATIVIDADE DA EMPRESA. NÃO COMPÕEM A LINHA DE PRODUÇÃO, NEM DE FORMA MARGINAL. O ENTENDIMENTO NÃO É ISOLADO;

JÁ SE POSICIONOU QUANTO AO TEMA ESTE CC/MG, UNANIMEMENTE QUANTO A TAIS BENS, NUM MESMO PTA, TANTO A PRIMEIRA CÂMARA DE JULGAMENTO (ACÓRDÃO Nº 17.683/06/1ª), QUANTO A CÂMARA ESPECIAL (ACÓRDÃO Nº 3.161/06/CE). DOS FUNDAMENTOS DAS DECISÕES SE EXTRAÍ:

VERIFICA-SE QUE PARTE DAS MERCADORIAS LISTADAS PELO FISCO SÃO ALHEIAS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO DA AUTUADA, NO SENTIDO DE QUE TAIS PRODUTOS NÃO PARTICIPAM DO PROCESSO CENTRAL DE PRODUÇÃO DE VEÍCULOS AUTOMOTIVOS. ASSIM, NÃO OBSTANTE A NECESSIDADE DE AQUISIÇÃO DE EQUIPAMENTOS DE SEGURANÇA E COMBATE A INCÊNDIO, ARMÁRIOS DE ALMOXARIFADO, LUMINÁRIAS, LÂMPADAS, ARMÁRIOS PARA ARMAZENAMENTO DE FERRAMENTAS, PLACAS INFORMATIVAS, APARELHOS DE TELEFONE E EQUIPAMENTOS PARA A ÁREA ADMINISTRATIVA, TAIS BENS NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE BENS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO, MUITO EMBORA NÃO PERCAM A CONDIÇÃO DE BENS DO ATIVO.

DESTA FORMA, TODOS OS BENS PERTENCENTES AO SISTEMA ANTI-INCÊNDIO SÃO ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, SENDO-LHES VEDADO O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO.”

No entanto, quanto ao “paquímetro digital”, classificado pela Fiscalização como “instrumento portátil de inspeção/medição/teste”, relacionados ao local de aplicação “laminador universal”, tendo como função no processo produtivo “possibilitar a medição de produtos laminados”, verifica-se que se encontra alocado em área que compõe processo produtivo.

Similarmente aos bens pertencentes ao ativo imobilizado utilizados em “laboratórios”, também os equipamentos utilizados para testes e medições nas áreas de produção, empregados na consecução da atividade econômica da empresa, geram direito a créditos do imposto.

Considerando que o § 3º do art. 70 do RICMS/02 prevê como “alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção”, admite-se o crédito tributário em relação aos equipamentos de testes e medições, relacionados na planilha do Fisco Anexo 1 como motivo de estorno: “Instrumento portátil de medição/teste”, relacionados ao “local de aplicação: laminador universal”.

Quanto aos demais itens, relativos aos equipamentos de segurança e de proteção contra incêndio, correto o estorno dos créditos.

Quanto aos bens a seguir elencados, a Impugnante não contestou os créditos estornados, tendo se limitado a apresentar informações na planilha “Descrição de Função do Imobilizado Aço-f” (CD de fls. 137), quanto a alguns itens:

- Bem destinado a outro estabelecimento:

Verifica-se que o maior valor de crédito apropriado irregularmente pelo Contribuinte, neste Auto de Infração, corresponde a bens destinados a outros estabelecimentos.

De acordo com as informações constantes do livro CIAP e do Sped Fiscal, tais itens foram destinados a outros estabelecimentos, com inscrição estadual distinta da Autuada (Mina de Miguel Burnier e Mina de Várzea do Lopes).

Logo, correto o estorno fiscal.

- Tratamento de Efluentes:

O item estornado trata-se de equipamento adquirido da VWS Brasil, do grupo da Veolia Water Technologies, líder mundial na prestação de serviços relacionados ao tratamento de água e efluentes líquidos.

Informa o Fisco que a Autuada possui um sistema de tratamento biológico de efluentes que é composto por dois reatores, em paralelo, com aeração difusa, responsáveis pela remoção da carga orgânica e amônia presentes nos efluentes a serem tratados. Possui, também, um sistema de tratamento físico-químico que realiza a remoção do material não biodegradável presente. Após a passagem por este sistema, o efluente pode ser lançado nos corpos receptores, atendendo os requisitos legais. Tem capacidade para tratar 110 m³/h.

Consta da planilha “Descrição de Função do Imobilizado Aço-f”, que o bem foi adquirido para “compor o equipamento principal (Sistema Tratamento). O Tratamento Biológico é responsável pelo tratamento dos efluentes hídricos gerados na coqueria e no próprio carboquímicos, mais os condensados da linha de gás da usina. Após o processo, os efluentes podem ser lançados nos corpos receptores, atendendo os requisitos legais”.

É notório que o sistema de tratamento biológico tem por finalidade atender as disposições legais da legislação ambiental, restando claro que não fazem parte do processo de produção da Autuada.

- Material de Informática e Móveis e Utensílios

Trata os itens de informática de *notebooks* e acessórios diversos para *notebooks*, como mochila, informativo em CD-ROM e gravador digital de vídeos.

Cabe lembrar que o direito ao crédito se dará em relação àqueles bens que, além de imobilizados, forem utilizados efetiva e especificamente na atividade relacionada à tributação do ICMS.

Destaca a Fiscalização que a Autuada, em sua planilha “DOC. 4” da Impugnação, omitiu as linhas “Ordem Fisco” números 950, 953, 992, 1043, 1045 e 1046 existentes na planilha Anexo 1, e que correspondem ao aproveitamento de créditos de alguns acessórios como “mochila para notebooks” e “informativo em CD-ROM”.

Nota-se que os itens acima relacionados não são empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, portanto, alheios à atividade deste, nos termos da IN nº 01/98.

O mesmo se aplica aos bens relacionados pelo Fisco como “Bens alheios – móveis e utensílios” (cadeiras, armários).

Dessa forma, móveis e utensílios, embora enquadrados como ativo permanente ou imobilizado, não tem vínculo direto com seu processo industrial, não ensejando o aproveitamento do crédito.

- Bem destinado à pesagem de produtos na entrada no Estabelecimento e equipamento de transporte de resíduos gerados.

Os bens correspondem a peças de balança utilizadas na pesagem de produtos na portaria de entrada do estabelecimento.

Conforme informado pela Impugnante na planilha “Descrição de Função do Imobilizado Aço-f”, as peças são destinadas à “balança utilizada na pesagem de matérias-primas e produtos de forma automatizada, na entrada de veículos de transporte no estabelecimento, permitindo a monitoração e o fluxo de cargas dentro da Usina”.

Já o item “Bens alheios – equipamento de transporte de resíduos gerados” trata de caçambas de sucata que são utilizadas no transporte de resíduos.

Constata-se, portanto que são bens utilizados em atividade fora do campo de incidência do imposto.

- Equipamento de manutenção: correspondem a duas máquinas de solda, utilizadas em manutenção,

- Monitoramento do meio ambiente: partes, peças e componentes destinados a montagem de sistema de monitoramento de descargas atmosféricas (raios).

São, portanto, bens utilizados em atividade fora do campo de incidência do imposto.

Registre-se que foram estornados, ainda, os créditos de notas fiscais de entradas de refeições.

Correto o estorno dos créditos de ICMS decorrentes das aquisições dos bens e equipamentos acima elencados, em razão de restarem caracterizados como alheios à atividade do estabelecimento, nos termos da IN n° 01/98.

Uso e Consumo – Peça de reposição na manutenção

Quanto aos bens de uso e consumo, a Impugnante afirma que são bens que compuseram o Alto Forno e o Lingotamento Contínuo de Placas. Argumenta que não houve qualquer comprovação por parte da Fiscalização de que estes bens seriam peças de reposição.

Cita como exemplo os quadros de fls. 66/67, que não deixariam dúvidas de que “os bens contabilizados na conta Imobilizações em Andamento se referem a partes, peças e componentes de equipamentos principais, que teriam relação direta com o processo produtivo da Impugnante”.

A Fiscalização sustenta que, embora a Impugnante tenha omitido diversas informações ao apresentar seus exemplos, pode ser observado que em todos os itens relacionados no “Anexo 1” como “uso e consumo – peça de reposição na manutenção” (coluna I) a data de emissão do documento fiscal (coluna W) de aquisição da parte, peça ou componente é posterior à data de entrada do bem em atividade, informada pelo Contribuinte (coluna AI).

Assim, comprova-se que se o bem se encontra montado e em atividade, as partes, peças e componentes, adquiridas posteriormente, são destinadas à sua manutenção (uso e consumo) e não à imobilização em andamento, conforme contabilizado pela Autuada.

Os exemplos citados pela Impugnante tratam de peças que compuseram o Alto Forno e o Lingotamento Contínuo de Placas.

No entanto, não comprovou a Autuada que a substituição das partes e peças resultou no aumento da vida útil do equipamento por prazo superior a 12 (doze) meses, conforme preceitua o § 6º do art. 66 do RICMS/02:

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.

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, *in 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 de sua própria escrita contábil, nos termos da legislação própria que rege a matéria.

Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3000/99)

Art. 301. O custo de aquisição de bens do ativo permanente não poderá ser deduzido como despesa operacional, salvo se o bem adquirido tiver valor unitário não superior a trezentos e vinte e seis reais e sessenta e um centavos, ou prazo de vida útil que não ultrapasse um ano (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 15, Lei nº 8.218, de 1991, art. 20, Lei nº 8.383, de 1991, art. 3º, inciso II, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 30).

§ 1º Nas aquisições de bens, cujo valor unitário esteja dentro do limite a que se refere este artigo, a exceção contida no mesmo não contempla a hipótese onde a atividade exercida exija utilização de um conjunto desses bens.

§ 2º Salvo disposições especiais, o custo dos bens adquiridos ou das melhorias realizadas, cuja vida útil ultrapasse o período de um ano, deverá ser ativado para ser depreciado ou amortizado (Lei nº 4.506, de 1964, art. 45, § 1º).

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.

Em seu Capítulo 12, trata das peças de reposição, assim preceituando:

Peças e conjuntos de reposição

São registradas nessa conta as peças (ou conjuntos de reposição já montados) destinadas à substituição em máquinas e equipamentos (...)

Peças de uso específico e vida útil comum

Muitas vezes, na compra de certos equipamentos de porte, as empresas adquirem no mesmo momento uma série de peças e conjuntos importantes e vitais ao seu funcionamento, normalmente produzidas e montadas no próprio fornecedor do equipamento. Essas peças sobressalentes são de uso específico para tal equipamento e necessárias para que o equipamento não fique paralisado por longo tempo, no caso de necessidade de substituição (preventiva ou corretiva).

No caso, tais peças devem ser classificadas como Imobilizado e, na verdade, tem vida útil condicionada à vida útil do próprio equipamento; dessa forma, são depreciadas em base similar à do equipamento correspondente.

De todo o arcabouço legal e doutrinário verifica-se que as peças de reposição devem ser contabilizadas como Ativo Imobilizado e não como Imobilizado em Andamento, como fez a Autuada.

E no caso da substituição de peças que aumentem a vida útil do bem por mais de 12 (doze) meses, que ensejariam o direito ao crédito, mas ainda, deve-se demonstrar a contabilização como ativo imobilizado, visto que o bem deverá ser depreciado, em base similar à do equipamento correspondente.

Correto o estorno dos créditos relativos às peças de manutenção face à vedação prevista no inciso III do art. 70 do RICMS/02, *in verbis*:

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;

Corretas também as exigências da Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 e da Multa Isolada, prevista no inciso XXVI, todos 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado.

Entretanto, em relação à majoração da multa isolada, exigida com fundamento no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75, em função de reincidência, como bem ressalta a Impugnante, o art. 79, inciso I, alínea “e”, da Lei nº 22.549, de 30 de junho de 2017, revogou os dispositivos da Lei nº 6.763/75 (art. 53, §§ 6º e 7º) que previam a referida majoração. Examine-se:

Art. 79 - Ficam revogados:

I - na Lei nº 6.763, de 1975:

(...)

e) o item 1 do § 5º e os §§ 6º e 7º do art. 53;

Dessa forma, nos termos do disposto no art. 106, inciso II, alínea “a”, do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), a seguir reproduzido, deve ser cancelada a majoração da multa isolada pela constatação de reincidência.

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

Por fim, 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 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas ao “paquímetro digital” classificado como “instrumento portátil de medição/teste” e, também, para admitir os créditos relativos às parcelas de 1/48 (um quarenta e oito avos) relacionadas na planilha "Anexo IB" como “imobilizado em andamento/partes e peças”, a partir da data de entrada em atividade dos bens a elas relativos, desde que ocorrida durante o período autuado e desde que a entrada das partes e peças tenha se dado anteriormente à entrada em atividade do bem, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG de fls. 266/309; e, ainda, para cancelar a majoração da multa isolada pela constatação de reincidência, nos termos da Lei nº 22.549/17 c/c art. 106, inciso II do CTN. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Petrina Rodrigues de Mello e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Wagner Dias Rabelo (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 17 de agosto de 2017.

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente**

**Ivana Maria de Almeida
Relatora**

D

CC/MIG