

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.954/17/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000326477-68
Recurso de Revisão: 40.060144403-98
Recorrente: Unical-União Produtora de Cal Ltda.
IE: 001019597.00-39
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Cláudia Horta de Queiroz/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário. Mantida a decisão anterior.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS de bens destinados ao ativo permanente, alheios à atividade do estabelecimento, portanto, em desacordo ao previsto no art. 70, inciso XIII, do RICMS/02 e na Instrução Normativa DLT/SRE n° 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei n° 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, da citada lei. Entretanto, exclui-se as exigências relacionadas ao bem “descarregador telescópico”. Reformada, em parte, a decisão anterior.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V, do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei n° 6.763/75. Mantida a decisão anterior.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - COEFICIENTE DE APROVEITAMENTO. Acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos em razão de incorreta apuração do “coeficiente de creditamento” no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP). Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei n° 6.763/75. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização para exclusão de parte

da exigência. No entanto, as exigências remanescentes devem ser integralmente excluídas, tendo em vista o acatamento pela Fiscalização do coeficiente de creditamento 1 (um), consoante defendido pela Autuada. Mantida a decisão anterior.

Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e parcialmente provido pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2010 a julho de 2010, referentes à aquisição de mercadorias caracterizadas como bens alheios à atividade do estabelecimento, bem assim em relação a itens classificados como material de uso ou consumo. Além disso, segundo a Fiscalização, a Autuada teria também apurado incorretamente o coeficiente mensal de creditamento no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), em desacordo com o percentual das saídas tributadas do estabelecimento.

Exige-se, em decorrência de tais imputações fiscais, ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.628/17/1ª, à unanimidade, indeferiu o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, não reconheceu a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 208/233 e, ainda, para excluir os valores remanescentes de ICMS e respectivas multas de revalidação e isolada vinculados a estorno do crédito decorrente da aplicação do coeficiente de creditamento constante da Coluna “A” do Anexo 5A reformulado.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente e por procuradora regularmente constituída, o Recurso de Revisão de fls. 547/566.

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

DECISÃO

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

A Recorrente pede em seu Recurso de Revisão que o mesmo seja conhecido e provido, para cancelar toda a exigência fiscal consubstanciada no lançamento.

Ressalta as seguintes razões recursais:

- que o prazo decadencial deveria ser contado a partir da entrada do bem no estabelecimento e considerando a regra do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional,
- a caracterização do forno de calcinação como bem passível de crédito do imposto bem como as mercadorias nele empregadas para sua montagem e melhoria,
- que os produtos apontados na acusação fiscal como de uso e consumo seriam produtos intermediários, com direito a crédito do ICMS,
- que todos os créditos estornados vinculam-se a produtos intermediários, devendo seus respectivos créditos ser apropriados de uma única vez.

Considerando que a decisão tomada por esta Câmara Especial em sua maior parte não se contrapõe à fundamentação do acórdão recorrido, adota-se os mesmos fundamentos da decisão “a quo”, salvo pequenas adequações, em especial quanto às exigências relacionadas ao bem “descarregador telescópico”.

Da Prova pericial

A ora Recorrente requereu em sua Impugnação a realização de prova pericial, apresentando quesitos e indicando Assistente Técnico (fls. 169/170).

Foram apresentados os seguintes quesitos:

- 1 - A contribuinte escriturou os créditos de ICMS objeto do lançamento fiscal nos livros Registros de Entradas, livro Registro de Apuração do ICMS e livro CIAP? Essas informações eram periodicamente consolidadas para entrega da Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI). Entre a data de registro das notas fiscais de aquisições das mercadorias a respectiva data de intimação do Auto de Infração verifica-se período superior a 05 (cinco) anos a contar de cada lançamento? Esclarecer.
- 2 - Descreva minuciosamente o processo produtivo do estabelecimento, desde o início até a última etapa de operação.
- 3 - Para os créditos de ICMS escriturados no CIAP reputados alheios a atividade do estabelecimento, indicar a respectiva conta contábil que houve o lançamento no ativo imobilizado, detalhando-a.
- 4 - Especificar esses bens do ativo imobilizado indicados nessas contas do ativo imobilizado, agrupando-os de acordo coma fase/etapa de utilização no processo produtivo descritos no item 2.
- 5 - Os lançamentos contábeis na Conta de Ativo dos bens e mercadorias escriturados no livro CIAP são compatíveis com as regras contábeis? Justificar.

6 - Pode ser dito que esses bens integram a atividade operacional da Contribuinte? Justificar.

9 - As mercadorias empregadas no processo industrial na condição de produto intermediário *lato sensu* pela Contribuinte são essenciais e indispensáveis ao processo industrial para obtenção da cal?

10 - As mercadorias mencionadas no item anterior sofrem desgaste durante o processo industrial, exigindo substituição periódica? Justificar.

11 - Essas mercadorias são computadas como custos de produção?

12 - A Contribuinte, no período autuado, praticou saídas isentas ou não-tributadas capaz de alterar o coeficiente de apuração da parcela de 1/48 do ativo imobilizado? Justificar.

Conforme mencionado na decisão recorrida, no primeiro, terceiro e quinto quesitos pretendeu a ora Recorrente ver respondidos questionamentos acerca da data e forma da escrituração fiscal/contábil dos materiais cujos créditos foram estornados. Contudo, tais indagações não são controvertidas nos presentes autos e não dependem da análise de um *expert*, bastando simples leitura da documentação acostada nos anexos ao Auto de Infração.

Com o segundo quesito, pretendeu a ora Recorrente que o perito descreva a atividade desenvolvida pelo estabelecimento autuado.

Tal resposta também não demanda a análise de um *expert*, uma vez que não há discordância entre o Fisco e Autuada acerca da atividade desenvolvida pelo estabelecimento autuado. Ademais, consta dos autos informações prestadas pela Contribuinte em sede de intimação (fls. 16/23) acerca das funções/etapas do processo produtivo por ela desenvolvido.

No tocante ao quesito de nº 12, nota-se que versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS em razão da apuração incorreta do coeficiente de creditamento do imposto, irregularidade cujas exigências fiscais foram excluídas do presente lançamento conforme Termo de Rerratificação do Lançamento de fls. 208/209, o que levou à perda do objeto de tal quesito.

Os demais quesitos dizem respeito à aplicação/importância dos materiais nas atividades desenvolvidas pela Autuada.

Consoante relatado acima, foi decidido pela 1ª Câmara de Julgamento, na assentada do dia 14/02/17, o acostamento aos autos da perícia determinada por esta Câmara Especial no PTA nº 01.000265859-85, suprindo-se a prova inicialmente solicitada quando da impugnação, cujo resultado foi abordado de forma motivada e fundamentada na decisão recorrida.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de aproveitamento indevidamente créditos de ICMS, no período de janeiro de 2010 a julho de 2010, referentes à aquisição de mercadorias caracterizadas como bens alheios à atividade do estabelecimento, bem assim em relação a itens classificados como material de uso ou consumo. Além disso, segundo a Fiscalização, a Autuada teria também apurado incorretamente o coeficiente mensal de creditamento no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), em desacordo com o percentual das saídas tributadas do estabelecimento.

Exige-se, em decorrência de tais imputações fiscais, ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Saliente-se que as exigências fiscais relativas ao aproveitamento indevido de créditos de ICMS escriturados no CIAP por apuração incorreta do coeficiente de creditamento do imposto (item 3 do relatório do AI) foram excluídas pela Fiscalização, em razão do acatamento das alegações de defesa relativas à exigência. Por consequência, foram alterados os Anexos 2, 4, 5A, 5C e 10, que foram incluídos em novas versões às fls. 212/232.

Da Decadência

A Recorrente afirma que a regra de decadência aplicável ao caso é aquela prevista no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN. Acrescenta que o momento jurídico do “lançamento” dos créditos oriundos da aquisição de bens para o ativo imobilizado é determinado pela data do registro da operação de entrada.

Aduz ainda que, em virtude da aplicação das regras apresentadas anteriormente, encontra-se decaído o direito de a Fazenda rever a apropriação dos créditos relativos ao período de 01/01/10 a 31/07/10, uma vez que a intimação da lavratura do Auto de Infração se deu no dia 23/12/15 (fls. 06).

No entanto, razão não lhe assiste em seu pleito.

A Recorrente equivoca-se quanto ao momento em que os créditos de ICMS são por ela declarados à Fazenda Pública de Minas Gerais.

A escrituração e a declaração dos créditos de ICMS relativos à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado seguem as regras previstas nos arts. 66, 67 e 84, todos do RICMS/02. Observe-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:

(...)

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento observará 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, ressalvado o disposto no inciso VI;

(...)

IV - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração do imposto, no montante determinado, conforme o caso, pelos incisos I e II deste parágrafo ou pelo § 8º do art. 70 deste Regulamento, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado e o crédito correspondente serão escriturados no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP);

(...)

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

(...)

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

Art. 67. Ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo anterior, o valor a ser abatido será escriturado no mesmo período de apuração em que ocorrer a aquisição ou o recebimento da mercadoria ou do bem, ou a utilização do serviço, conforme o caso

Art. 84. Para recolhimento do imposto apurado na forma dos incisos XII e XIII do *caput* do artigo 43 deste Regulamento, será observado o seguinte:

I - os documentos fiscais relacionados com a mercadoria ou com o serviço utilizado serão **escriturados** no livro Registro de Entradas, com anotação, na coluna "Observações", do valor do imposto a recolher, do **valor a ser creditado**, quando for o caso, e de que a mercadoria se destina a uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento, ou de que o serviço não está vinculado a operação ou prestação subseqüentes tributadas;

II - no final de cada período de apuração, os valores lançados na forma do inciso anterior **serão somados, e os resultados do débito e, se**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

for o caso, do crédito, lançados no campo "Observações" do livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), com anotação da natureza dos lançamentos e das folhas do livro Registro de Entradas onde foram escriturados os respectivos documentos fiscais;

(...)

IV - além do lançamento citado no inciso II deste artigo, a soma dos valores a serem apropriados sob a forma crédito, quando for o caso, será lançada no campo "Outros Créditos" do livro Registro de Apuração do ICMS (LRAICMS).
(Destacou-se)

De pronto, nota-se que há distinção entre as regras que regem a escrituração do documento fiscal e aquelas que cuidam do aproveitamento e da declaração dos créditos de ICMS vinculados à aquisição de bens para o ativo imobilizado.

A legislação determina que o abatimento do crédito de ICMS de bens do ativo imobilizado se dará de forma fracionada, em 48 (quarenta e oito) parcelas, deixando claro o seu caráter de especialidade em relação à regra geral, que permite, nas hipóteses passíveis de aproveitamento de crédito, sua integral apropriação no mês de entrada da mercadoria no estabelecimento do contribuinte adquirente.

Destarte, em matéria de aproveitamento de crédito de ativo imobilizado, a escrituração se constitui em um procedimento anterior e necessário ao lançamento do imposto, iniciando-se o prazo decadencial para cada uma das 48 (quarenta e oito) parcelas no mês em que tal parcela seja apropriada.

No estado de Minas Gerais, a apuração do ICMS é escriturada no LRAICMS, para o qual são transportados os saldos mensais das apurações dos créditos e débitos do imposto, efetuadas nos livros Registro de Entradas, Registros de Saídas e CIAP, sendo que os débitos e créditos apurados são declarados à SEF/MG por meio da Declaração de Apuração e Informações do ICMS (DAPI).

Além disso, o aproveitamento do crédito relativo à entrada de bens para o ativo imobilizado só pode se iniciar no momento em que tais bens passam a ser utilizados na atividade operacional do estabelecimento, conforme dispõe o art. 66, § 5º, inciso II do RICMS/02, já transcrito, e a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

Por conseguinte, somente após o cumprimento dessas etapas é que se pode cogitar do início da contagem do quinquênio decadencial.

O Acórdão nº 4.278/14/CE do CC/MG, analisando situação semelhante, também decidiu no mesmo sentido:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DE MINAS GERAIS - ACÓRDÃO:
4.278/14/CE

EM PRIMEIRO PLANO, PELO QUE NOS AUTOS CONSTA, PERCEBE-SE QUE OS CRÉDITOS ESTORNADOS PELA FISCALIZAÇÃO REFEREM-SE ÀS PARCELAS DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS) APROPRIADAS NO PERÍODO FISCALIZADO (2006), MAS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DIZEM RESPEITO ÀS AQUISIÇÕES REALIZADAS NO PERÍODO DE 06/09/02 A 28/12/06.

_(...)

NO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO, A FISCALIZAÇÃO PROMOVE A RECLASSIFICAÇÃO DOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES OCORRIDAS NOS EXERCÍCIOS DE 2002 A 2006. O TRABALHO CONSISTE, PORTANTO, EM RECLASSIFICAR A ESCRITURAÇÃO DA EMPRESA EM PERÍODOS PRETÉRITOS, ESTORNANDO OS CRÉDITOS APROPRIADOS EM PARCELAS NO EXERCÍCIO DE 2006

(...).

ENTENDE-SE QUE A DECADÊNCIA É A PERDA DO DIREITO DE A FAZENDA CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, MEDIANTE LANÇAMENTO, APÓS CINCO ANOS, CONTADOS DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, NOS TERMOS DO INCISO I DO ART. 173 DO CTN. PORÉM, TAL INSTITUTO NÃO ALCANÇA O DEVER DA FISCALIZAÇÃO DE FISCALIZAR E DE APURAR IRREGULARIDADES NA ESCRITA FISCAL DO CONTRIBUINTE.

(...)

REITERE-SE, A DECADÊNCIA É DO LANÇAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E NÃO DA VERIFICAÇÃO DA LEGITIMIDADE DA ESCRITURAÇÃO. **O FATO DE TER TRANSCORRIDO O PRAZO DE CINCO ANOS DESDE A ESCRITURAÇÃO NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS (LRE) NÃO FAZ COM QUE DECAIA O DIREITO DE LANÇAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO REMANESCENTE.**

CABE SALIENTAR QUE, NOS TERMOS DO INCISO I, § 3º DO ART. 66 DO RICMS/02, A APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO DE ICMS RELACIONADO A BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO NÃO OCORRE DE FORMA INTEGRAL E IMEDIATA, MAS SIM, PARCELADAMENTE, À RAZÃO DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS) AO MÊS, DEVENDO A PRIMEIRA FRAÇÃO SER APROPRIADA NO MÊS EM QUE OCORRER A ENTRADA DO BEM NO ESTABELECIMENTO.

TODAVIA, RELATIVAMENTE AOS BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO, O CRÉDITO DO IMPOSTO SOMENTE PODERÁ SER APROPRIADO QUANDO ELES FOREM UTILIZADOS NAS ATIVIDADES OPERACIONAIS DO CONTRIBUINTE, CONFORME DISPÕE O INCISO II, § 5º, ART. 66, DO RICMS/02, E A INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01/98.

EM SÍNTESE, O MARCO INICIAL DA DECADÊNCIA QUE SE ENCERRA EM 31/12/11 É O DIA 01/01/06, PODENDO A FISCALIZAÇÃO RETOMAR A ANÁLISE DE TODO O CRÉDITO APROPRIADO NO PERÍODO DE 2006 A 2010, VERIFICANDO A REGULARIDADE DA FRAÇÃO DO CRÉDITO DO ATIVO APROPRIADO E ESTORNÁ-LO RETROATIVAMENTE ÀQUELA DATA, SE INCORRETO FOR O APROVEITAMENTO.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

REPITA-SE, NÃO HOUE ESTORNO INTEGRAL DE CRÉDITO DE ICMS RELATIVOS AOS EXERCÍCIOS DE 2002 A 2006. A GLOSA DE CRÉDITOS DE ICMS, AINDA QUE VINCULADOS AOS BENS ADQUIRIDOS NOS EXERCÍCIOS EM QUESTÃO, CONSIDERADOS ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, RECAIU EXCLUSIVAMENTE SOBRE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS NO EXERCÍCIO DE 2006...

No que tange à regra legal aplicável para se determinar o marco inicial de contagem do prazo decadencial, a Recorrente entende tratar-se da hipótese prevista no art. 150, § 4º do CTN, razão pela qual todo o crédito tributário já estaria alcançado pela decadência.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo que a referida autoridade, tomando conhecimento desse procedimento efetuado pela Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

Porém, no presente caso, como já dito, não houve pagamento (integral) do imposto, visto que a Autuada não chegou a efetuar o lançamento do tributo devido, na medida em que aproveitou indevidamente créditos pela entrada de ativo imobilizado. Portanto, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido.

Ressalta-se que este Conselho tem decidido, reiteradamente, em situações semelhantes, que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, o qual determina que o prazo de 5 (cinco) anos se conta a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Cita-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 3.742/11/CE, 20.425/11/1ª, 20.290/13/2ª e 21.275/14/3ª.

O STJ também vem decidindo no sentido de se aplicar, para o aproveitamento indevido de créditos, o prazo decadencial do art. 173, inciso I do CTN, qual seja, 5 (cinco) anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado:

EDCL NO AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG (2010/0112996-4) RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS EMBARGANTE : TELEMAR NORTE LESTE S/A ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S) EMBARGADO : ESTADO DE MINAS GERAIS PROCURADOR : GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. AUSÊNCIA DE QUALQUER UM DOS VÍCIOS ELENCADOS NO ART. 535

DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE EFEITOS INFRINGENTES.

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

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2010, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/10, findando em 31/12/15. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 22/12/15 e que o Sujeito Passivo foi pessoalmente intimado em 23/12/15 (fls. 06), verifica-se a não ocorrência da decadência do direito de promover o lançamento relativo ao exercício de 2010.

Créditos de ICMS de Ativo Imobilizado

A Recorrente defende que os itens cujos créditos de ICMS foram estornados pela Fiscalização são, de fato, bens integrantes do seu ativo imobilizado e têm o aproveitamento do crédito garantido de acordo com a Lei Complementar nº 87/96 e com a Constituição Federal de 1988.

Ressalta que o ativo permanente é composto “por todos aqueles bens e mercadorias destinados à conta contábil com definição dada pela Lei nº 6.404/1976” e que o seu “conteúdo e alcance não estão susceptíveis de alteração pela lei tributária, pelo que dispõe o art. 110 do Código Tributário Nacional”.

Salienta que o forno de calcinação compõe seu ativo imobilizado e opera de forma integrada e unificada, não podendo ser compreendido por partes para efeito de crédito de ICMS.

O Relatório da Perícia juntado aos autos traz esclarecimentos a respeito dos questionamentos realizados pela Autuada, vinculados à classificação das mercadorias envolvidas nos Itens 1) e 2) do Relatório do Auto de Infração 01.000265859-85, como, respectivamente, alheias à atividade do estabelecimento e materiais de uso e consumo.

Importante trazer, *a priori*, as respostas do Perito aos quesitos propostos, que constam das fls. 336/345 dos autos:

3.a. Quesito formulado pelo CCMG (fl. 558)

Descrever em relação aos equipamentos e estruturas utilizadas nos sistemas elencados nos autos, cujos créditos foram estornados pela Fiscalização, planilha de fls. 97/116, a seguir enumerados: 1) queima do coque, 2) pré-aquecedor, 3) fornecimento de energia, 4) controle de emissão de poluentes, 5) resfriamento de equipamentos

e/ou do produto industrializado, 6) beneficiamento da cal, 7) armazenamento da cal, 8) carregamento da cal) o seguinte: a) local de instalação e/ou utilização, b) função e finalidade no processo produtivo, c) participação na obtenção do produto final, d) período de amortização, e) caso se caracterizem como peça/acessório, se atendem a cada uma das exigências previstas nos §§ 6ª e 7ª do art. 66 do RICMS/02.

Perito

As informações em relação aos equipamentos e estruturas utilizados nos sistemas (etapas do processo produtivo) elencados nos autos, queima do coque, pré-aquecedor, fornecimento de energia, controle de emissão de poluentes, resfriamento de equipamentos e/ou do produto industrializado, beneficiamento da cal, armazenamento da cal, carregamento da cal, quanto ao local de instalação e/ou utilização, à função e finalidade no processo produtivo, à participação na obtenção do produto final, ao período de amortização, e, caso se caracterizem como peça/acessório, se atendem a cada uma das exigências previstas nos §§ 6ª e 7ª do art. 66 do RICMS/02, foram requeridas ao contribuinte mediante Termo de Intimação. As mesmas, anexas, constantes da planilha “Anexo 1”, foram objeto de análise cuja consecução foi subsidiada pelas informações obtidas quando da visita técnica realizada nas instalações industriais do contribuinte. Feitas as considerações acima, passamos às conclusões.

1ª Local de instalação e/ou utilização dos equipamentos e estruturas utilizados nos sistemas elencados nos autos

As informações prestadas pelo contribuinte, conforme planilha “Anexo 1”, em relação ao local de instalação e/ou utilização dos equipamentos e estruturas utilizados nos sistemas elencados nos autos foram confirmadas com a visita técnica;

2ª Função e finalidade no processo produtivo dos equipamentos e estruturas utilizados nos sistemas elencados nos autos

As informações prestadas pelo contribuinte, conforme planilha “Anexo 1”, em relação às função e finalidade no processo produtivo dos equipamentos e estruturas utilizados nos sistemas elencados nos autos foram acrescidas e complementadas por este perito após a visita técnica. Para alguns itens/registros de notas fiscais o contribuinte não prestou informações sob a

justificativa de que os itens foram empregados quando da montagem da unidade fabril e, posteriormente, para seu aperfeiçoamento, em diversas áreas, apresentando, portanto, variadas funções e finalidades de uso no processo produtivo.

3ª Participação dos equipamentos e estruturas utilizadas nos sistemas elencados nos autos na obtenção do produto final

O contribuinte, em relação aos equipamentos e estruturas para os quais prestou as informações, declara que os mesmos têm 100% de participação na obtenção do produto final. Tal assertiva contraria os §§ 5º e 6º do art. 66 do RICMS/02, que dispõem, respectivamente, sobre os requisitos a que o bem destinado ao ativo imobilizado deve satisfazer para fins de aproveitamento de crédito e as condições em que será admitido o crédito relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens, e a Instrução Normativa SLT nº 01/98, que dispõe sobre bens alheios à atividade do estabelecimento para fins de vedação de crédito. Das informações constantes da coluna “Perícia”, acrescentada à planilha “Anexo 1” que foi preenchida pelo contribuinte extrai-se o seguinte:

Dos 299 itens analisados (703 registros de notas fiscais), 275 são materiais, partes, peças, equipamentos e estruturas empregados em obras de construção e montagem da unidade fabril e, posteriormente, em seu aperfeiçoamento. Essas obras são as civis (concretagem, pavimentação, saneamento etc.), de montagem de equipamentos, tubulações, instalações elétricas, de instrumentação e automação, e de estruturas metálicas;

Dos 299 itens analisados (703 registros de notas fiscais), 24 são partes, peças e equipamentos empregados na montagem do Sistema de “Despoeiramento”. Foram utilizados na montagem desse sistema: eletrofiltro, filtro de manga, filtro coalescente, filtro de ar, filtro de cartucho, filtro redondo de cartucho, motor de eletrofiltro, motorreductor, plenun espelho de fixação de gaiolas, ventilador do eletrofiltro. Registre-se que a atividade precípua do contribuinte é a transformação do mineral calcário em cal. Em qualquer indústria, paralelamente à sua atividade principal, existirão “atividades marginais”, como é o caso do Sistema de “Despoeiramento”, que não estarão vinculadas ao processo de industrialização das matérias-primas. Por “atividades marginais” entendem-se aquelas, inclusive por meio de suas partes, peças, máquinas e

equipamentos, que, não estando vinculadas à linha principal de produção, ocorrem à margem do processo de industrialização. Ressalte-se que todas as atividades consideradas marginais são importantes, mas os bens destas atividades não realizam o processo de industrialização (calcinação) que resulta na produção de cal. São, portanto, alheias à atividade do contribuinte. A LC 87/96 determina que a condição necessária para o aproveitamento do crédito de bens do ativo permanente é a utilização dos mesmos na atividade-fim do estabelecimento, neste caso, na produção de cal. A função principal do Sistema de “Despoeiramento” é exercer o controle da emissão de partículas poluentes na atmosfera.

4ª Período de amortização dos equipamentos e estruturas utilizados nos sistemas elencados nos autos

As informações prestadas pelo contribuinte referentes ao período de amortização dos equipamentos e estruturas utilizados nos sistemas elencados nos autos constam da planilha “Anexo 1”. Dada a relação existente entre período de amortização e vida útil, destaque-se que a maioria dos equipamentos e estruturas, barras, perfis, bombas, motores, componentes mecânicos e elétricos etc., considerados em si mesmos e isoladamente, têm vida útil superior a 12 (doze) meses. Entretanto, não é a durabilidade do item por si só que se considera para fins da apropriação de crédito preconizada pela legislação do ICMS.

5ª Em se caracterizando os equipamentos e estruturas utilizados nos sistemas elencados nos autos como peça/acessório, se atendem a cada uma das exigências previstas nos §§ 6ª e 7ª do art. 66 do RICMS/02.

As informações prestadas pelo contribuinte quanto aos equipamentos e estruturas utilizados nos sistemas elencados nos autos se, caso se caracterizem como peça/acessório, atendem a cada uma das exigências previstas nos §§ 6º e 7º do art. 66 do RICMS/02 não coincidem, do ponto de vista tributário, com a realidade observada quando da visita técnica e as conclusões da perícia. Como anotado na 3ª conclusão acima, dos 299 itens analisados (703 registros de notas fiscais), 275 são materiais, partes, peças, equipamentos e estruturas empregados em obras de construção e montagem da unidade fabril e, posteriormente, em seu aperfeiçoamento. Essas obras são civis (concretagem, pavimentação etc.), de montagem de equipamentos, tubulações, instalações

elétricas, de instrumentação e automação, e de estruturas metálicas. Dos 299 itens analisados (703 registros de notas fiscais), 24 são partes, peças e equipamentos empregados na montagem do Sistema de “Despoeiramento”. Foram utilizados na montagem desse sistema: eletrofiltro, filtro de manga, filtro coalescente, filtro de ar, filtro de cartucho, filtro redondo de cartucho, motor de eletrofiltro, motorreductor, plenun espelho de fixação de gaiolas, ventilador do eletrofiltro. Registre-se que a atividade precípua do contribuinte é a transformação do mineral calcário em cal. Portanto, os 299 itens analisados (703 registros de notas fiscais) não atendem aos §§ 5º e 6º do art. 66 do RICMS/02, que dispõem, respectivamente, sobre os requisitos a que o bem destinado ao ativo imobilizado deve satisfazer para fins de aproveitamento de crédito e as condições em que será admitido o crédito relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens.

3.b. Quesitos formulado pelo Contribuinte (fl. 567)

3.b.1 - Descreva minuciosamente todas as etapas do processo industrial do estabelecimento da Contribuinte. Essas etapas são contínuas e integradas? Qual a finalidade de cada etapa até a obtenção do produto final industrializado?

Perito

A descrição minuciosa de todas as etapas do processo industrial e as informações acerca da finalidade de cada etapa até a obtenção do produto final industrializado encontram-se anexas. Ambas foram requeridas ao contribuinte mediante Termo de Intimação e foram confirmadas com a visita técnica. Quanto ao questionamento se as etapas do processo industrial são contínuas e integradas, a resposta é sim do ponto de vista dos conceitos da Engenharia de Produção.

3.b.2 - Identificar o emprego de cada um dos bens alheios especificados no Auto de Infração nas etapas descritas no item anterior.

Perito

A identificação do emprego de cada um dos bens alheios especificados no Auto de Infração nas etapas descritas no item anterior foi requerida ao contribuinte mediante Termo de Intimação e foi confirmada com a visita técnica. Constam da planilha “Anexo 1”, na coluna “Perícia”, informações acerca do emprego de cada um dos bens alheios especificados no Auto de

Infração acrescidas e complementadas por este perito após a visita técnica.

3.b.3 - Seria possível obter o produto final industrializado pelo contribuinte sem as partes e peças reputadas como bens alheios ou de uso e consumo empregadas na estrutura/montagem do forno de calcinação? Justificar.

Perito

A atividade social da Unical – União Produtora de Cal Ltda é a industrialização, o comércio e transporte rodoviário de cal, exploração e aproveitamento de jazidas minerais. Para a consecução de seus objetivos sociais, a Unical opera recursos administrativos, técnicos, econômicos, humanos e operacionais. A totalidade desses recursos é movimentada no sentido de atingir os objetivos sociais do empreendimento. Assim, todas as partes e peças reputadas como bens alheios ou de uso e consumo foram utilizados nas atividades sociais da empresa, buscando atingir seu objetivo principal, qual seja: produção de cal. Sendo assim, do ponto de vista da Engenharia de Produção, a produção da cal não poderia prescindir das partes e peças empregadas na estrutura/montagem do forno de calcinação.

3.b.4 - Depois do início da atividade operacional, a estrutura que compõe o forno de calcinação sofreu alguma alteração? Em caso afirmativo, identificá-la e sua finalidade.

Perito

Da descrição de todas as etapas do processo industrial fornecida pelo contribuinte, anexa, consta a informação de que o coque verde de petróleo, de cuja queima resulta o fornecimento de energia térmica (calor) para realização do processo de calcinação, após seco e moído, é descarregado em um silo metálico do tipo cilindro-cônico de aproximadamente 90 toneladas de capacidade. Esse silo é equipado com um sistema de dosagem, que, de origem chinesa, foi substituído por outro, marca Schenck, apresentando melhor performance. Quando da perícia no estabelecimento do contribuinte, esse informou que o Sistema de “Despoeiramento” sofreu alterações para melhoria de performance.

3.c. Quesitos formulados pelo pelo Fiscal autuante (fl. 570)

3.c.1 - Para fins de apropriação do crédito de ICMS vinculado à aquisição de bens para o Ativo

Imobilizado pelo contribuinte, a legislação considera suficiente que o bem participe de uma etapa qualquer do processo industrial no estabelecimento? Seja imprescindível às atividades industriais desenvolvidas no estabelecimento? Que o processo industrial desenvolvido no estabelecimento seja contínuo e integrado?

Perito

Das respostas aos quesitos formulados pelo contribuinte, foi destacado que a participação dos bens nas diversas etapas do processo industrial, o caráter de imprescindibilidade desses bens e o fato das etapas do processo industrial desenvolverem-se de forma contínua e integrada são situações e condições próprias e necessárias de um processo industrial como o de fabricação de cal. No entanto, quanto à Legislação Tributária, no tocante à previsão de aproveitamento de crédito nas aquisições de mercadorias destinadas ao ativo permanente, a realidade é outra. A legislação do ICMS prevê o direito ao crédito dos bens que sejam utilizados direta ou indiretamente na industrialização. No caso do processo de fabricação de cal, claro está que os bens listados no Auto de Infração, materiais, partes, peças, equipamentos e estruturas empregados em obras de construção e montagem da unidade fabril e, posteriormente, em seu aperfeiçoamento (obras de construção civil - concretagem, pavimentação, saneamento etc., de montagem de equipamentos, tubulações, instalações elétricas, de instrumentação e automação, de estruturas metálicas) e as partes, peças e equipamentos empregados na montagem do Sistema de “Despoeiramento”), não integram e nem fazem parte do forno (linha principal de produção de cal). Assim, ainda que participem das etapas do processo industrial, de forma contínua e integrada, e que sejam imprescindíveis às atividades industriais desenvolvidas no estabelecimento, essas situações e condições, por si mesmas, não são suficientes para o ensejamento do direito ao crédito.

3.c.2 - No caso de serem negativas as respostas dadas aos itens da questão nº 1, apontar e explicar, com base na legislação pertinente, quais os requisitos e/ou quais as restrições ainda precisariam ser observados para que um bem do Ativo Imobilizado ensejasse ao seu contribuinte adquirente, o direito a se creditar do ICMS ao bem vinculado.

Perito

O direito ao creditamento do imposto, em razão da entrada no estabelecimento de contribuinte de mercadoria destinada ao seu ativo imobilizado, está condicionado ao reconhecimento contábil do bem como ativo imobilizado (artigos 179 e 183 da Lei Federal nº 6.404/76), ao cumprimento dos requisitos previstos no art. 66, §§ 5º a 7º e, ainda, que o bem não seja destinado/empregado em atividade alheia à do estabelecimento (art. 70, §§ 3º e 5º, do RICMS e art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/1998). O bem corretamente classificado como ativo imobilizado gera direito ao crédito do ICMS relativo à sua aquisição nas condições previstas na legislação, exceto se considerado alheio à atividade do estabelecimento adquirente.

Para se compreender o alcance da expressão “utilizados direta ou indiretamente” na industrialização contida no § 3º do art. 70 do RICMS/2002, não basta a verificação de seu significado do ponto de vista da terminologia própria da Engenharia de Produção. É necessário verificar na legislação do ICMS o significado técnico que é dado a esses termos. A definição de bem alheio está condicionada a outros requisitos, em especial, pela Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/1998. O art. 1º dessa instrução normativa apresenta critérios gerais para a conceituação de bens alheios: aqueles que não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos os não utilizados na área de produção industrial (alínea “c” do inciso II). A área de produção industrial compreende os espaços onde são desenvolvidas as atividades relacionadas com o processo produtivo, desde o recebimento dos insumos até a entrega do produto final, aqueles utilizados em atividade exercida no estabelecimento, fora do campo de incidência do ICMS (alínea “a” do inciso II), assim entendidos os bens utilizados em atividades listadas no Anexo Único da Lei Complementar nº 116/2003 e que não sofrem incidência do ICMS, ressalvados desta condição aqueles empregados nas atividades desenvolvidas na área de produção industrial. A referida instrução normativa também lista alguns exemplos mais concretos (veículos de transporte pessoal, salvo prova em contrário, conforme inciso I; utilizados nas atividades listadas na alínea “b” do inciso II - capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa), além da hipótese prevista no inciso III (mercadorias destinadas

à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento).

3.c.3 - A atividade, ou função exercida pelos bens considerados alheios pela fiscalização resulta na transformação da estrutura física, e/ou da composição química da matéria-prima e dos insumos utilizados na fabricação da cal?

Perito

Não

3.c.4 - Qual a transformação na estrutura física, ou na composição química da matéria-prima e dos insumos utilizados na fabricação da cal é efetuada pelos bens considerados alheios pela fiscalização?

Perito

Nenhuma. Como dito na resposta ao quesito anterior, a atividade ou função exercida pelos bens considerados alheios pela fiscalização não resulta na transformação da estrutura física, e/ou da composição química da matéria-prima e dos insumos utilizados na fabricação da cal.

3.c.5 - Os créditos de ICMS vinculados à aquisição dos bens de Ativo Imobilizado utilizados na armazenagem e/ou no trabalho da transformação física e/ou química da matéria-prima e dos insumos utilizados pela UNICAL, na fabricação da cal, tais como forno de calcinação, pré-aquecedor, resfriador da cal, sistema de beneficiamento da cal, silos de armazenagem, foram estornados pela fiscalização?

Perito

Não.

Ressalta-se, por oportuno, que os dois primeiros quesitos elaborados pela Fiscalização não se coadunam com o conceito teórico do instituto da perícia.

Segundo a doutrina “*em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação*” (Alexandre Freitas Câmara; *Lições de D. Processual Civil*), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Com efeito, o pressuposto para determinação de perícia ou deferimento de pedido de produção de prova pericial se fundamenta na falta de conhecimento do Órgão Julgador sobre aspectos técnicos envolvidos na análise do lançamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Isto posto, a função do perito é a de fornecer esclarecimentos a respeito de questões técnicas que extrapolam o conhecimento científico do julgador.

Dentro dessa linha, verifica-se que não cabe ao perito a função de interpretação da legislação tributária, competência esta exclusiva do Órgão Julgador, por intermédio do parecer opinativo da Assessoria e da tomada de decisão pelos Conselheiros nas Câmaras de Julgamento.

Nesse sentido, reputa-se despcienda a análise das respostas aos dois primeiros quesitos propostos pela Fiscalização.

Tendo presente o foco da controvérsia instaurada entre a Fiscalização e a Autuada, impõe-se, de plano, que seja trazida a lume a legislação de regência pertinentes à apropriação de créditos de ICMS relacionados a produtos intermediários, bem assim aos bens do ativo imobilizado.

Como é sabido, no cumprimento de seu mister constitucional (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”), coube ao legislador complementar disciplinar, em linhas gerais, o regime de compensação do ICMS (arts. 19 e seguintes da Lei Complementar nº 87/96).

Para fins de deslinde da contenda objeto dos presentes autos, destacam-se os seguintes dispositivos da 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.

(...)

Art. 21. O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

(...)

III - vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento;

(...)

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

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estabelecimento nele entradas a partir de 1o de janeiro de 2020;

(...)

Uma vez veiculadas, na Lei Complementar nº 87/96, as normas gerais reitoras do direito ao aproveitamento de créditos em tema de ICMS, ao legislador estadual incumbe adensar a disciplina da matéria, conferindo-lhe o detalhamento necessário à sua fiel aplicação, observado, por óbvio, o quadro normativo delimitado pelo legislador complementar.

No âmbito da legislação tributária do estado de Minas Gerais, referida incumbência é desempenhada pela Lei nº 6.763/75 (notadamente em seus arts. 28 e seguintes), pelo Regulamento do ICMS (RICMS: em especial, nos arts. 62 a 76) e, ainda, por diversas normas complementares editadas para tal fim (dentre as quais ressalta-se, em vista das discussões havidas no presente PTA, as Instruções Normativas SLT nº 01/86 e DLT/SRE 01/98).

Com referência ao regramento constante do Regulamento do ICMS, cumpre destacar, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

§ 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.

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se alheio à atividade do estabelecimento o veículo de transporte pessoal.

(...)

§ 5º Não gera direito a crédito a entrada de bens destinados ao emprego em atividade diversa de operação relativa à circulação de mercadoria ou de prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, ainda que desenvolvida paralelamente à atividade tributada.

Isto posto, em que pese o maior detalhamento decorrente das normas retrotranscritas, constantes do Regulamento do ICMS, o deslinde da questão posta à apreciação desta Câmara Especial requer, todavia, que sejam também consideradas ainda as disposições objeto da Instrução Normativa SLT nº 01/86 e da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, cujo fundamento de validade decorre dos preceitos legais e regulamentares anteriormente mencionados.

Assim sendo, à vista da argumentação da Recorrente no sentido de que todos os créditos estornados pela Fiscalização dizem respeito a itens enquadrados no conceito de produto intermediário, cumpre analisar, de início, o disposto na Instrução Normativa SLT nº 01/86, pertinente ao tema.

Assim dispõe o referido instrumento normativo:

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

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

O DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE LEGISLAÇÃO E TRIBUTAÇÃO, no uso da atribuição que lhe é conferida pelo artigo 24 da Consolidação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais - CLTA/MG - aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

considerando que nos termos da legislação em vigor, para efeito de apuração do valor do ICM a pagar, será abatido o imposto incidente nas operações realizadas no período, sob a forma de crédito, dentre outros valores, o valor do imposto correspondente à entrada do produto intermediário;

considerando que o produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integrar-se ao novo produto;

considerando que, por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização;

considerando as controvérsias que têm envolvido a conceituação extensiva de produto intermediário, e que o ponto essencial de divergência se prende às dificuldades verificadas na precisa identificação da efetiva participação do produto no processo de industrialização;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerando, com efeito, que o centro das controvérsias reside no duplice circunstanciamento, qual seja o produto ser consumido imediata e integralmente dentro da linha de produção;

considerando que, após estudos, debates, disputas administrativas e judiciais, revisão e reajustes de conceitos, com recolhimento de pareceres e laudos técnicos, tem-se como a florado, fruto de todo esse trabalho e em especial da jurisprudência administrativa que já se pode ter como firmada, um entendimento bem fortalecido a respeito da espécie, capaz de reduzir dúvidas a prevenir dissensões, RESOLVE:

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

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

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

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

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

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

Antes mesmo de adentrar os comandos normativos da Instrução Normativa retrotranscrita, convém assinalar alguns pontos relevantes para a compreensão da opção adotada pela legislação tributária em tema de aproveitamento de créditos do ICMS.

Em primeiro lugar, estando presente as disposições da Lei Complementar nº 87/96, da Lei nº 6.763/75 e, ainda, conforme explicitado nos “*consideranda*” apostos na parte introdutória da IN nº 01/86, resulta evidente a adoção, em matéria de ICMS, do chamado “critério do crédito físico”, em contraposição ao sistema do “crédito financeiro”, prevalecente na maioria dos países que tributam o consumo por meio do Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA).

Com efeito, restou estabelecido que produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integra-se ao novo produto.

Uma vez assentada tal regra, dispõe a IN nº 01/86 que, por extensão, produto intermediário é também o que, embora não se integrando ao novo produto, seja consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

Cabe destacar, desde logo, que a IN nº 01/86, como não poderia deixar de ser, em nada inova as normas legais e regulamentares que lhe dão suporte, eis que o conceito de produto intermediário, nos termos expostos anteriormente, encontra-se em linha com o preceito contido no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02. Confira-se:

Art. 66. (...)

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

(...)

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

Vê-se, portanto, que, afora os insumos que efetivamente são incorporados ao produto final resultante da industrialização (integrando-o enquanto elemento

componente), incluem-se também no conceito de produto intermediário aqueles itens que, a despeito de não se integrarem fisicamente ao novo produto, sejam consumidos **imediate** e **integralmente** ao longo do processo industrial, residindo precisamente aqui as maiores controvérsias relacionadas à matéria.

Em outras palavras, são considerados também como “intermediários” os produtos que atendam a este *dúplice circunstanciamento*, vale dizer, os produtos que sejam consumidos de forma *imediate* e *integral* no âmbito da industrialização (ou, na dicção normativa, “dentro linha de produção”).

Resulta evidente que, para fins de aplicação da norma, as dificuldades de identificação dos elementos que se integram fisicamente ao produto final são significativamente menores que aquelas enfrentadas relativamente aos produtos cujo crédito é admitido com supedâneo no *dúplice circunstanciamento* acima mencionado.

Tal se dá, dentre outros fatores, em razão polissemia verificada no tocante aos termos “imediate” e “integral”, motivo pelo qual o legislador cuidou de defini-los, fazendo-o nos seguintes termos:

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

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

Os elementos constantes dos itens I e II transcritos, compõem o núcleo fundamental da Instrução Normativa nº 01/86 e, nesta condição, não de ser considerados para efeito de interpretação das suas demais disposições, conforme será detalhado mais à frente.

Por ora, cumpre ressaltar os aspectos mais importantes da conceituação normativa.

Como se vê dos trechos apresentados, que estão grifados, o conceito de “**consumo imediato**” está associado a dois pressupostos básicos, a saber: o consumo deverá ser direto e, além disso, de produto individualizado.

O primeiro deles, por si só, não traz maiores esclarecimentos, eis que mais de uma interpretação plausível poderia ser, em princípio, aferida a partir do termo “direto”, tanto assim que a própria IN nº 01/86 se preocupou em explicá-lo mais detidamente.

Assim fazendo, encareceu o fato de que o consumo, para ser tido como “direto”, deverá ocorrer “*num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes*”, exigência esta que se harmoniza com a supramencionada expressão “*diretamente no processo produtivo*”, utilizada no *caput* do inciso V do art. 66 do RICMS, bem como com a expressão “*dentro da linha de produção*”, utilizada na parte introdutória da referida IN.

Entretanto, além de cingir o direito ao aproveitamento de créditos do ICMS aos insumos efetivamente utilizados na linha principal de produção, exige-se ainda que o produto em questão tenha “*caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto*”.

Merece ainda um registro especial a exigência de que se trate de “produto individualizado”. Tal pressuposto, ressalte-se, é reiteradamente afirmado no texto da Instrução Normativa nº 01/86 e, como será visto adiante, importará na regra (embora a legislação tenha admitido exceções) de vedação ao aproveitamento do crédito referente a partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento.

Uma vez analisado o conceito normativo de consumo “imediato”, cumpre trazer à baila o segundo item que compõe o duplice circunstanciamento referido na norma, ou seja, o “**consumo integral**”.

Sob esse título, a IN nº 01/86 está a tratar da noção do exaurimento do produto individualizado, em decorrência do uso que lhe é próprio, tenha ou não havido o seu desaparecimento físico total.

Com efeito, cuida-se aqui do consumo ou desgaste¹ contínuo, gradativo e progressivo, do qual resulta a exaustão (física e/ou funcional) do produto, como tal entendido o seu esgotamento ou inutilização em decorrência do cumprimento da sua finalidade no curso da industrialização, finalidade esta que, ainda segundo dispõe a norma, há de ser *específica* no respectivo processo industrial.

Estando assentada a relevância do exaurimento, enquanto elemento indispensável à caracterização do produto intermediário para fins de ICMS, a IN nº 01/86 tratou de afastar eventuais questionamentos ao asseverar que o produto **não** poderá comportar recuperação ou restauração de seu todo ou de seus elementos (o que, diga-se de passagem, necessariamente decorre do conceito de *exaurimento* adotado pela legislação).

Uma vez estabelecidos os preceitos fundamentais que ensejaram a sua edição, a Instrução Normativa nº 01/86 passa a dispor acerca dos itens que se encontram excluídos do conceito de produto intermediário.

Conquanto se possa inferir, a partir da análise *a contrario sensu*, quais seriam os elementos não contidos na definição de produto intermediário (estando aqui enquadrados todos aqueles que não correspondam aos ditames anteriormente analisados), entendeu por bem o legislador destacar alguns deles de modo expresso, a saber:

¹ A Instrução Normativa SUTRI nº 01, de 2017, alterou a IN nº 01/86, a partir de 01/04/17, para excluir a referência ao “desgaste”.

1 - ferramentas, instrumentos ou utensílios, ainda que estes se desgastem ou se deteriorem no curso do processo de industrialização;

2 - partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos.

Em relação ao primeiro grupo, sua exclusão justifica-se em decorrência do não atendimento ao pressuposto do consumo “integral”, isto é, em virtude da inocorrência do exaurimento, como tal definido na IN nº 01/86 (embora, como dito, sofram algum desgaste ou deterioração em decorrência do seu uso).

Por outro lado, quanto às partes e peças, falta-lhes o requisito de se constituírem em produtos “individualizados”.

Em outras palavras, as partes e peças **não** dispõem de “*identidade própria*” hábil a conferir-lhes a individualização requerida pela legislação, motivo pelo qual caracterizam-se como meros componentes de uma estrutura estável e duradoura (máquinas, aparelhos ou equipamentos), da qual eventualmente se separam, por ocasião das manutenções que importam em sua substituição periódica.

Todavia, durante o período objeto da presente autuação, a legislação previa exceção no tocante à vedação aplicável às partes e peças, conforme se pode constatar no item V da IN nº 01/86 ².

Assim sendo, admitia-se o creditamento referente às partes ou peças desde que estas:

- desenvolvessem atuação particularizada, essencial e específica;
- estivessem inseridas na linha de produção;
- em contato físico com o produto objeto da industrialização e desde que tal contato importasse na perda de suas dimensões ou características originais, resultando daí a necessidade de sua substituição periódica em razão de inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura à qual pertençam.

Isto posto, cumpre ressaltar ainda um último ponto relativamente às disposições constantes da Instrução Normativa SLT nº 01/86.

Trata-se do fato de que aprouve ao legislador determinar que todas as condições previstas na norma (inclusive àquelas aplicáveis às partes e peças) sejam atendidas **cumulativamente**.

Em resumo, à luz da referida legislação, a par dos insumos que sejam integrados *fisicamente* ao produto final, admite-se também o aproveitamento de crédito do ICMS relativamente aos itens que **atendam a todos os requisitos** a seguir sintetizados:

- 1 – sejam caracterizados como produto individualizado;
- 2 – atuem na linha principal de produção;
- 3 – sejam essenciais à obtenção do novo produto;

² A Instrução Normativa SUTRI nº 01, de 2017, anteriormente citada, revogou o item V da IN nº 01/86, a partir de 01/04/17.

4 – resultem exauridos após a sua utilização na finalidade que lhes é própria;

5 – não comportem recuperação ou restauração, total ou parcial.

Considerando que os elementos anteriormente arrolados constituem o núcleo fundamental da norma veiculada pela IN nº 01/86, deve ser reiterado que os mesmos aplicam-se inclusive no tocante às partes e peças. Vale dizer, para que sejam tidos como produto intermediário, além dos requisitos específicos, as partes e peças devem também se enquadrar no esquema normativo aplicável aos demais produtos intermediários (sintetizados nos itens 1 a 5 acima).

Isto se justifica na medida em que a admissão de crédito relativamente às partes e peças constitui uma exceção à regra (que, como visto, é a vedação quanto a este creditamento), não sendo plausível supor que, relativamente às exceções, aplicar-se-ia um rol de exigências menor que aquele válido para os demais produtos intermediários.

Uma vez fixados os parâmetros estabelecidos na legislação, reafirma-se que somente será considerado “produto intermediário” o insumo que se enquadre nas regras apresentadas, sendo os demais caracterizados como “bens de uso ou consumo”, cujo crédito, como visto, encontra-se vedado (até 31/12/19) por força do disposto no art. 33, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96.

Demais disso, por estarem expressamente vedados na IN nº 01/86, **não** se admite o crédito relativo a ferramentas, instrumentos, utensílios (ainda que, como usualmente ocorre, venham a se deteriorar no curso do processo de industrialização), bem assim o crédito relativo às aquisições de partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento, ressalvadas (no período anterior a 01/04/17) as exceções acima tratadas.

Superada a discussão relativa ao conceito de produto intermediário, passe-se agora à análise do estorno de créditos efetuado pela Fiscalização com fundamento na caracterização do bem como *alheio à atividade do estabelecimento*.

Considerando que a discussão acerca deste tema envolve também a caracterização do chamado *bem do ativo imobilizado*, uma vez que tratam-se de conceitos mutuamente excludentes, devem ser consideradas ainda as normas pertinentes ao aproveitamento do crédito relativo a estes bens.

Com efeito, sob o prisma da legislação do ICMS, o bem considerado ativo imobilizado não se confunde com o bem havido como alheio à atividade do estabelecimento, resultando daí a permissão ao aproveitamento do respectivo crédito do imposto, no primeiro caso, e a sua vedação nesta última hipótese.

Antes mesmo de abordarmos a legislação de regência da matéria, cabe assinalar, desde já, que a disciplina normativa aplicável ao aproveitamento de crédito do ativo permanente é substancialmente diferente da aplicável ao produto intermediário, tanto no tocante aos requisitos para a sua admissão, quanto à forma de apropriação dos créditos legalmente admitidos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tomando-se por base o Regulamento do ICMS e abordando a questão sob o enfoque dos requisitos para a admissão dos créditos relativos aos bens do ativo, destacam-se as seguintes disposições:

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

(...)

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

(...)

§ 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.

§ 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.

§ 7º O crédito previsto no parágrafo anterior será admitido, também, em relação às partes e peças empregadas em bem de propriedade de terceiro e que se encontre na posse do contribuinte, desde que:

I - o bem satisfaça aos requisitos previstos nos incisos II a V do § 5º; e

II - as partes e peças atendam às condições previstas nos incisos do § 6º.

(...)

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

I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;

II - a parte de bem imobilizado em partes;

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

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

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

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

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

Conforme se pode constatar a partir da legislação retrotranscrita, notadamente os trechos grifados, a caracterização do bem como ativo permanente para fins de aproveitamento de crédito do ICMS tem em comum com a legislação pertinente à definição de produto intermediário o fato de que os requisitos hão de ser atendidos **cumulativamente**.

Por outro lado, os pressupostos legais para a admissão do crédito, num e noutro caso, são distintos.

No tocante à definição do ativo, constata-se a existência de alguns critérios de natureza bastante objetiva (que, via de regra, são mais facilmente aferíveis) como, por exemplo, a exigência de que o bem seja de propriedade do contribuinte, tenha vida útil superior a 12 (doze) meses e seja contabilizado como ativo.

Vê-se que o simples fato de estar contabilizado, à luz da legislação comercial e dos princípios contábeis, no ativo permanente do estabelecimento **não** é motivo suficiente para que o bem seja tido como ativo para efeito de apropriação do crédito de ICMS, uma vez que esta é apenas uma dentre as várias condições impostas pela legislação tributária.

Cabe assinalar, a propósito, que, nos termos do art. 109 do Código Tributário Nacional (CTN), os princípios gerais de direito privado utilizam-se para

pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Deste modo, nada obsta que a legislação tributária institua disciplina diversa daquela aplicável em sede de direito privado, observada apenas a restrição imposta no art. 110 do CTN, segundo o qual a norma tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Retomando a análise dos comandos contidos no Regulamento do ICMS tem-se que, a par dos requisitos objetivamente aferíveis, anteriormente destacados, existem também outros que usualmente suscitam maiores discussões, notadamente a delimitação, em cada caso concreto, do que vem a ser a expressão “*utilizado nas atividades operacionais do contribuinte*”, a que se refere o inciso II do § 5º (art. 66), acima reproduzido.

Cabe assinalar que este último requisito, bem como o constante no inciso VI do mesmo § 5º do art. 66, denotam claramente a diferença existente entre as normas aplicáveis à conceituação do produto intermediário *vis a vis* as regras pertinentes à conceituação de ativo permanente.

De fato, enquanto a Instrução Normativa nº 01/86 menciona claramente que o produto deve ser utilizado na linha principal de produção (nunca marginalmente ou em linhas independentes), por outro lado, para fins de caracterização do ativo, a legislação cinge-se a exigir que o bem seja utilizado nas “atividades operacionais do contribuinte”, expressão esta que abarca setores que vão além da “linha principal de produção”.

Além disso, enquanto que, na IN nº 01/86, o fato de se “integrar ao produto final” é elemento definidor do conceito de “produto intermediário”, tal aspecto constitui-se numa vedação à caracterização do bem enquanto integrante do ativo permanente do estabelecimento (conforme disposto no inciso VI do § 5º do art. 66 do RICMS).

De igual modo, o cotejo entre as regras aplicáveis às partes e peças em ambos os casos reforça o que se vem de afirmar, extremando, como dito, as diferenças existentes na legislação aplicável aos respectivos conceitos.

Como visto, no âmbito da IN nº 01/86 e para os fins tratados naquela norma, é exigido que as partes e peças desenvolvam atuação particularizada, sejam utilizadas na linha de produção e tenham contato físico com o produto que se industrializa.

Tais exigências, por outro lado, inexistem para efeito de enquadramento da parte e peça no conceito de ativo, ao passo que neste último caso exige-se que, além de serem contabilizados como ativo, a sua substituição deverá importar num aumento de vida útil do respectivo bem por um prazo superior a 12 (doze) meses, sendo que estas premissas são estranhas à IN nº 01/86.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registre-se ainda a diferença consistente no fato de que a legislação admite que seja tido como bem do ativo uma parte ou peça empregada em bem de propriedade de terceiros, que se encontre na posse do contribuinte, observadas as condições nos incisos I e II do § 7º do art. 66 do RICMS, possibilidade esta não admitida no âmbito da IN nº 01/86.

Uma vez assentadas as regras aplicáveis à definição de ativo, cumpre abordar a disciplina normativa pertinente ao conceito de bem alheio à atividade do estabelecimento.

Neste particular, além das disposições constantes da Lei Complementar nº 87/96 (notadamente o art. 21, inciso III), cabe analisar ainda os preceitos contidos no Regulamento do ICMS (em especial, o art. 70, inciso XIII c/c §§ 3º, 4º e 5º) e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que assim dispõem:

RICMS:

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

(...)

§ 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.

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se alheio à atividade do estabelecimento o veículo de transporte pessoal.

§ 5º Não gera direito a crédito a entrada de bens destinados ao emprego em atividade diversa de operação relativa à circulação de mercadoria ou de prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, ainda que desenvolvida paralelamente à atividade tributada.

Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98:

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

I - os veículos de transporte pessoal;

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

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

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.

Como se depreende dos dispositivos retrotranscritos, aprovou ao legislador estabelecer um critério básico a partir do qual se deve aferir se o bem é alheio à atividade: o fato de não ser utilizado, direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

Vê-se, aqui, que a menção à utilização “direta ou indireta” harmoniza-se com a expressão utilizada no inciso II do § 5º do art. 66 do RICMS/02 (“atividades operacionais do contribuinte”), anteriormente comentada.

Com efeito, o consumo “direto” foi definido na Instrução Normativa nº 01/86 como sendo aquele efetuado na linha principal de produção, ao passo que a utilização do bem nas “*atividades operacionais do contribuinte*” abarca tanto o seu uso “direto” quanto o “indireto” nas referidas atividades (comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação).

Logo, ao mesmo tempo em que **não** pode negar significado ao termo “indireto”, haja vista que foi utilizado no art. 70, § 3º do Regulamento do ICMS, reputa-se incabível também que seja incluído todo e qualquer bem no conceito de ativo, com fundamento numa interpretação ampla do referido termo, pois tal conduta implicaria desconsiderar o sentido próprio e específico que lhe foi atribuído pela legislação tributária.

A correta interpretação há de ser derivada, repita-se, da análise sistemática dos dispositivos legais e regulamentares, os quais conduzem à conclusão de que a utilização do bem “direta ou indiretamente” corresponde precisamente à sua utilização “nas atividades operacionais” levadas a cabo no estabelecimento.

No intuito de adensar o conceito ora em apreço, foi editada a Instrução Normativa nº 01/98, em cujo contexto definiu-se que se enquadram como alheios os bens (ou serviços) utilizados:

1 - no transporte pessoal, veículos estes a cujo respeito não é usual haver maiores polêmicas quanto à sua identificação;

2 - em atividade exercida fora do campo de incidência do ICMS;

3 - para fins de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados;

4 - em atividade econômica diversa daquela desenvolvida no estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção

industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços; e, por fim,

5 - nas atividades de construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

Uma vez apresentada a legislação de regência da matéria objeto da controvérsia nos presentes autos, cumpre ressaltar que o CD-RW, anexo ao laudo pericial, juntado às fls. 347 dos autos, traz pormenorizadamente informações quanto aos 299 (duzentos e noventa e nove) itens objeto do lançamento no PTA nº 01.000265589-85.

Informa, quanto à descrição do bem, a etapa do processo produtivo em que é aplicado, o local de instalação ou utilização, sua função ou finalidade no processo produtivo, sua participação percentual na obtenção do produto final, o período de amortização, se peça/acessório, se atende a cada uma das exigências previstas nos §§ 6ª e 7ª do art. 66 do RICMS/02 e, por fim, qual a conclusão do Perito quanto ao bem.

O laudo pericial informa que dos 299 (duzentos e noventa e nove) itens objeto do lançamento, 24 (vinte e quatro) são partes, peças e equipamentos empregados na montagem do “Sistema de Despoeiramento”, concluindo-se pela correção do estorno dos créditos correspondentes relacionados a esses bens, tendo em vista que o citado equipamento não se insere no sistema de produção da empresa, conforme entendimento emanado da Superintendência de Tributação – SUTRI da Secretaria de Estado de Fazenda.

Confira-se, como exemplo, a resposta proferida no âmbito da Consulta de Contribuintes nº 206/14:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 206/2014

PTA Nº : 45.000005866-68

CONSULENTE: Saint-Gobain do Brasil Produtos Industriais e para Construção Ltda.

ORIGEM : Barbacena – MG

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

ICMS – ATIVO IMOBILIZADO – DIREITO DE CREDITAMENTO – VEDAÇÃO –É vedado o creditamento do ICMS incidente na aquisição de bens destinados exclusivamente à redução de impactos ambientais ou à melhora das condições de segurança dos funcionários, por serem considerados alheios à atividade do estabelecimento, nos termos dos §§ 3º e 5º do art. 70 do RICMS/02 e da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/1998.

(...)

RESPOSTA:

(...)

Já os bens adquiridos para redução de impacto ambiental, ainda que obrigatórios para cumprimento da legislação ambiental, por serem utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do ICMS (não participando do procedimento industrial necessário para transformação das matérias-primas em seu produto final), são considerados alheios à atividade do estabelecimento por força do art. 1º, II, “a” da Instrução Normativa DLT/SRE Nº 01/98.

Estes bens geram direito a crédito de ICMS apenas quando, além de sua função ambiental, tem participação determinante e imprescindível para a produção de mercadoria tributada como ocorre, por exemplo, no caso em que, durante processo de filtragem, é recuperado material reaplicado no processo industrial ou objeto de comercialização.

Ainda assim, o aproveitamento de crédito será admitido apenas na proporção em que o bem participa do processo industrial, observadas as disposições contidas nos arts. 66 a 74-A do RICMS/02. Neste sentido, vide Consultas de Contribuinte nos 227/2011 e 123/2013, disponíveis no sítio da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais na internet. (Grifou-se)

A perícia trazida aos autos demonstra que, no Auto de Infração nº 01.000265859-85, os itens em relação aos quais o Fisco realizou o estorno de crédito, de fato, não preenchiam os requisitos legais para tal aproveitamento, o que levou à confirmação do lançamento por este CC/MG nos termos do Acórdão nº 20.975/16/2ª:

DIANTE DO EXPOSTO, ACORDA A 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM INDEFERIR O PEDIDO DE PERÍCIA. NO MÉRITO, POR MAIORIA DE VOTOS, EM JULGAR PROCEDENTE O LANÇAMENTO, NOS TERMOS DO PARECER DA ASSESSORIA DO CC/MG. VENCIDO O CONSELHEIRO CARLOS ALBERTO MOREIRA ALVES (REVISOR), QUE O JULGAVA PARCIALMENTE PROCEDENTE, PARA EXCLUIR AS EXIGÊNCIAS FISCAIS RELATIVAS AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DOS ITENS VENTILADOR DO ELETROFILTRO E ELETROFILTRO. PELA IMPUGNANTE, SUSTENTOU ORALMENTE A DRA. CLÁUDIA HORTA DE QUEIROZ E, PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, O DR. MARCELO CÁSSIO AMORIM REBOUÇAS. PARTICIPARAM DO JULGAMENTO, ALÉM DOS SIGNATÁRIOS, OS CONSELHEIROS ANDRÉIA FERNANDES DA MOTA E SÉRGIO LUIZ PESSOA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os itens restantes, ainda segundo o laudo pericial, são, na verdade, materiais, partes, peças, equipamentos e estruturas empregados em obras de construção civil (concretagem, pavimentação, saneamento dentre outros) e montagem da unidade fabril (equipamentos, tubulações, instalações elétricas, de instrumentação e automação e de estruturas metálicas).

Esses bens, para efeitos tributários, são considerados alheios à atividade do estabelecimento.

Os cabos de fibra ótica, por sua vez, são utilizados como componentes de rede de fibra ótica do sistema de telefonia para transferência de dados.

São também considerados alheios à atividade do estabelecimento, conforme disposto em respostas a consultas de contribuintes, como por exemplo:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 277/2008

(MG de 11/12/2008)

PTA Nº : 16.000176321-09

CONSULENTE : Serra da Mesa Transmissora de Energia Ltda.

ORIGEM : Tupaciguara – MG

CRÉDITO DE ICMS – BENS ALHEIOS – VEDAÇÃO – É vedado o aproveitamento do imposto, a título de crédito, quando este se relacionar com entrada de bens alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do inciso XIII, art. 70 do RICMS/2002, e art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 001/1998.

(...)

No tocante aos 50% remanescentes de cabo pára-raios com fibra ótica (instalados na parte superior das torres, acima dos condutores, para a proteção das linhas contra descargas elétricas e ainda utilizados na transmissão de dados), a Consulente não poderá aproveitar como crédito o ICMS relativo à sua aquisição e o recolhido a título de diferencial de alíquota na forma do art. 1º, inciso VII, do RICMS/2002, em face da vedação expressa contida no inciso XIII, art. 70 do mesmo Regulamento, e no art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 001/1998, por serem considerados bens alheios a sua atividade, uma vez que não são intrinsecamente ligados ao processo de transmissão de energia elétrica.

Cumpre, ainda, ressaltar que os materiais que compõem as **estruturas de sustentação dos sistemas** de produção e de transporte de material dentro de uma mesma fase ou entre as diversas fases de produção, por se tratarem de obras de construção civil, qualificadas como alheias à atividade do estabelecimento industrial, conforme previsão expressa constante do inciso III do art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, não geram direito a crédito do imposto.

Relativamente ao forno de calcinação, destinado à queima do coque, bem como os silos de armazenagem, admite-se a apropriação dos créditos correspondentes pelo fato de tais bens serem empregados diretamente na consecução da atividade econômica do estabelecimento, não se caracterizando, dessa forma, como bens alheios.

Registra-se que não há estorno de créditos relativos a esses ativos.

Salienta-se, todavia, que as mercadorias e serviços utilizados na construção de estruturas que servem como sustentação a esses fornos e silos não geram direito ao crédito de ICMS, uma vez que essas obras se enquadram na hipótese prevista no citado inciso III do art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que veda os créditos respectivos.

Não é demais lembrar a previsão do atual Código Civil:

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

Por sua vez, o art. 175, Anexo IX, RICMS/02 traz o entendimento:

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

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

II - construção ou reparo de estradas de ferro ou de rodagem, inclusive os trabalhos concernentes às estruturas inferior e superior de estradas e obras de arte;

III - construção ou reparo de pontes, viadutos, logradouros público ou de outras obras de urbanismo;

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

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

VI - execução de obra elétrica ou hidrelétrica;

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

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

Como assinalado anteriormente, os equipamentos que são objeto de estorno de créditos do imposto no presente Auto de Infração foram utilizados em obras de construção civil, mormente em estruturas de suporte do forno de calcinação e dos silos de armazenamento de coque e cal.

Foram também utilizados na construção do filtro eletrostático (sistema de despoeiramento), que tem a finalidade de captar as partículas de poeira presente nos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

gases de exaustão do processo, reduzindo o impacto ambiental da atividade desenvolvida pela Autuada.

Do exposto, verifica-se que não procede a alegação da Defesa de que foram estornados créditos do imposto relativos a materiais utilizados na construção do “equipamento” forno de calcinação.

Para ilustrar a impropriedade da classificação dos itens realizada pela Recorrente, transcreve-se a seguir, tabela elaborada pela Fiscalização às fls. 257/258, que lista alguns dos itens classificados como alheios à atividade do estabelecimento, no intuito de demonstrar que eles sequer têm características que lhes permitam integrar uma estrutura única ou compor o forno de calcinação, como alegado:

Código do Bem no CIAP	Descrição do Bem	NF	DATA
00100301	ABRAC 1" TIPO D - CUNHA	12369	23/06/2008
00009901	ARAME RECOZIDO 3,40 MM	488191	26/03/2007
00012301	ARRUELA LISA 1/2"	181	05/04/2007
00093701	BANDEJA FIXA PARA RACK	12365	19/06/2008
00010901	BARRA DE ACO CA-50, 10.0 MM	16685	27/03/2007
00143101	BEBEDOURO GARRAFAO BRANCO STANDARD 220V	23136	30/09/2008
00088401	BLOCO BRITADO SICAL	2459	12/06/2008
00099601	BUCHA S8 NYLON - FIXAÇÃO COM PARAFUSO	12368	23/06/2008
00097801	CABO 1 PAR TELEFONICO EXTERNO FE	12368	23/06/2008
00119401	CABO 1/0 AWG/ACSR RAVEN 4,62M, ALUMINIO	939359	28/07/2008
00133001	CABO PARA MARRETA	574177	29/08/2008
00087601	CAIXA D'ÁGUA 1000 LITROS EM FIBRA DE VI	2648	09/06/2008
00012601	CALHAS DE ISOPOR 75 X 400 MM	11340	11/04/2007
00086301	CANTONEIRA 1" X 1/8"	687	04/06/2008
00138701	CHAPA 1/2" 600MM X 4500MM 1020	40897	12/09/2008
00133201	CHAVE 85MM 306 ESTRIA BATER GEDORE	574177	29/08/2008
00012101	CHUMBADOR	181	05/04/2007
00017301	CIMENTO ALTA RESOLUCAO	277954	19/06/2007
00075801	CLIPS CABO DE ACO 1/2"	43597	29/04/2008
00016701	COMPOUND DE ADESIVO	99648	13/06/2007
00069701	COMPRESSOR DE AR, MOD GX 11 FF 100 380/6	656430	14/04/2008
00043701	CONJ REATOR/CAPACITOR/IGNITOR,220V/60HZ,	5015	30/01/2008
00107301	CONJUNTO LUBREFIL 1/2" 06G31A18A1BC PARKER	47458	04/07/2008
00074401	CUMEEIRA GALVANIZADA	87163	25/04/2008
00086901	DISCO CORTE 12"	687	04/06/2008
00086601	ELETRODO ESAB OK 4600 2.50 MM	687	04/06/2008
00147801	ELETRODUTO 1/2"X3M GALV PESADO FOGO NBR	6010	29/10/2008
00090501	EQ DE AR CONDICIONADO TIPO SELF CONTAIN	117944	16/06/2008
00152801	ESTRUTURA METALICA PARA FILTRO DE MANGA	347	23/07/2010
00151601	FERRO 3/8"X 6000MM REDONDO LISO 1020	93571	11/11/2009
00139701	FILTRO CARTUCHO 4 C/ GRAU FILT. MENOR OU	41167	16/09/2008
00097601	FILTRO DE AR 1/2" 06F31AC PARKER	47258	23/06/2008
00142001	FOSSA SEPTICA 50 PESSOAS	4	24/09/2008
00151301	GALPAO COBERTURA EM ESTRUTURA METALICA	318	07/10/2009
00081701	GRUPO GERADOR 320/300KVA, 380/220V, 60 H	269705	16/05/2008

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

00043301	LAMPADA INCANDESCENTE 100W	5010	30/01/2008
00102101	LUMINARIA ITAIM 3540.232 COMPLETA SOBRE	6704	24/06/2008
00123101	MANILHA DE CONCRETO PB 1000 X 1500MM PA1	14581	30/07/2008
00058101	NOTEBOOK ACER ASPIRE-5920-3A2G25MI	97557	06/03/2008
00018201	PORCA SIMPLES 1/2"	201	28/06/2007
00078301	PORTAS PCF P60 ABNT NBR 11742,166X213+77	9831	13/05/2008
00072501	POSTE,CONCRETO,SC,11.5 M,150 DAN, CR, DE	24433	23/04/2008
00012701	PREGO COM CABECA P1721	58554	18/04/2007
00111301	QUADRO DISTRIBUICAO CORRENTE ALTERNADA I	5422	11/07/2008
00101901	RESERV.500L -10 BAR .	669077	24/06/2008
00086401	ROLDANA 3" COM 2 ROLAMENTOS	687	04/06/2008
00011301	TABUAS CEDROARANA 30CM 2,0	78371	03/04/2007
00101101	TAMPA P/CONDULETE 3/4" 2 SAIDAS	12369	23/06/2008
00034001	TELA SOLDADA Q092	75045	05/12/2007
00134201	TELEFONE TED.DC/MF GRAFITE	210214	05/09/2008
00063601	TELHA GALVANIZADA 0,50MM	86590	02/04/2008
00135101	TOMADA STECK 2P+T 250V UNIVERSAL VERMELH	3710	05/09/2008
00144401	TORRE DE RESFRIAMENTO DE AGUA MOD. 32	1295	07/10/2008
00062301	TRANSFORMADOR TRIFASICO ISOLADOR A SECO	103055	31/03/2008
00098901	TUBO 2" X 6M GALV LEVE	12368	23/06/2008
00138601	VIGA I 6" X 3.3/8" X 5,84MM X 6M 1020	40897	12/09/2008

Por conseguinte, corretos o estorno de crédito realizado em relação aos bens alheios à atividade principal do estabelecimento.

Créditos de ICMS Lançados Integralmente no LRE

Segundo a Recorrente, os créditos de ICMS escriturados diretamente no LRE são legítimos, uma vez que estão vinculados às entradas de produtos intermediários, e não às aquisições de bens alheios à sua atividade, ou às aquisições de materiais de uso e consumo.

Apresenta tese onde diferencia os conceitos de produtos intermediário “stricto sensu” e “lato sensu”, delimitando o segundo como sendo tudo aquilo que é consumido no processo de industrialização, ainda que não integre o novo produto.

Para amparar sua argumentação, ilustra sua peça de defesa com excertos do Parecer Normativo CST nº 65/79, do Ministério da Fazenda, o qual corroboraria o seu entendimento sobre o conceito de produto intermediário “lato sensu” e sobre o aproveitamento integral do crédito de ICMS sobre os bens envolvidos.

Todavia, não lhe assiste razão.

É sabido que o ICMS é de competência única e exclusiva dos estados, não sendo dado à legislação federal alterar conceitos aplicáveis a tal tributo, aí incluído o conceito de produto intermediário adotado para fins de aproveitamento de crédito do imposto.

O conceito de produto intermediário “lato sensu”, exposto no Parecer Normativo CST nº 65/79, do Ministério da Fazenda, dirige-se única e exclusivamente aos contribuintes do IPI.

A jurisprudência do CC/MG e do STF seguem na mesma linha:

ACÓRDÃO: 4.207/14/CE

EMENTA CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. IMPUTAÇÃO DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, OS QUAIS NÃO SE CARACTERIZAM COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, NOS TERMOS DO ART. 66, INCISO V DA PARTE GERAL DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II, E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA, EM PARTE, NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO III DA PARTE GERAL DO RICMS/02. RESTABELECIDAS AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AOS PRODUTOS LÂMINAS CSN, RASPADORES, RASPADORES DE BORRACHAS, REVESTIMENTO METSO, REVESTIMENTO WEIR E ROTORES PARA BOMBA DE POLPA. REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA.

(...)

COMO SE PODE OBSERVAR, A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/86 AINDA ESTÁ EM PERFEITA CONSONÂNCIA COM O RICMS EM VIGOR, REALÇANDO-SE QUE, PARA QUE SEJA CONSIDERADO PRODUTO INTERMEDIÁRIO, PARA FINS DE CREDITAMENTO DO ICMS, É NECESSÁRIO QUE SEJA CONSUMIDO OU INTEGRE O PRODUTO FINAL NA CONDIÇÃO DE ELEMENTO INDISPENSÁVEL À SUA COMPOSIÇÃO. DESSE MODO, PRODUTOS APLICADOS EM LINHAS MARGINAIS AO PROCESSO PRODUTIVO E QUE NÃO ENTRAM EM CONTATO COM O PRODUTO QUE SE PRODUZ NUNCA PODEM SER CONSIDERADOS COMO CONSUMIDOS OU INTEGRADOS AO PRODUTO FINAL NA CONDIÇÃO DE ELEMENTO INDISPENSÁVEL À SUA COMPOSIÇÃO, REPITA-SE. SINTETIZANDO, A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ANTERIORMENTE TRANSCRITA APRESENTA OS SEGUINTE ASPECTOS: - CONCEDE O CRÉDITO NA AQUISIÇÃO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO PARA EMPREGO DIRETAMENTE NOS PROCESSOS DE EXTRAÇÃO E DE INDUSTRIALIZAÇÃO (ART. 66 DO RICMS/02); - CONCEITUA “INDUSTRIALIZAÇÃO” PARA OS EFEITOS DE APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO DO ICMS (ART. 222 DO RICMS/02); - EXCLUEM DO CONCEITO DE PRODUTO INTERMEDIÁRIO AS PARTES E PEÇAS DE MÁQUINA, APARELHO OU EQUIPAMENTO, USADAS NA MANUTENÇÃO (INCISO IV DA IN 01/86); (PG.15)

ACÓRDÃO: 4.268/14/CE

EMENTA CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO - CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DESTINADOS AO USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO, OS QUAIS NÃO SE CARACTERIZAM COMO PRODUTOS

INTERMEDIÁRIOS, NOS TERMOS DO ART. 66, INCISO V DA PARTE GERAL DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA, EM PARTE, NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO III DA PARTE GERAL DO RICMS/02. FORAM EXCLUÍDAS, PELA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO, AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AOS MATERIAIS CLASSIFICADOS PELO PERITO COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, MATERIAIS DE EMBALAGEM E, TAMBÉM, AOS CRÉDITOS RELATIVOS AOS ITENS QUE PODEM RECEBER A CLASSIFICAÇÃO MISTA (USO E CONSUMO OU PRODUTO INTERMEDIÁRIO). DECISÃO REFORMADA PARA O RESTABELECIMENTO DE 50% (CINQUENTA POR CENTO) DAS EXIGÊNCIAS CORRESPONDENTES AOS 258 (DUZENTOS E CINQUENTA E OITO) ITENS CLASSIFICADOS PELO PERITO COMO PASSÍVEIS DE UTILIZAÇÃO MISTA NA CONDIÇÃO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO OU PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS.

(...)

O FISCO APUROU O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO, CLASSIFICADOS PELA AUTUADA COMO PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, RELACIONADOS NO AUTO DE INFRAÇÃO COMO: ÓLEO DIESEL UTILIZADO FORA DO PROCESSO PRODUTIVO, APURADO MEDIANTE ARBITRAMENTO, PRODUTOS FERROSOS, FERRAGENS, MATERIAIS ELÉTRICOS, MATERIAIS HIDRÁULICOS, LUBRIFICANTES, AUTOPEÇAS, DENTRE OUTROS.

OS CRÉDITOS FORAM APROPRIADOS NOS EXERCÍCIOS DE 2007 A 2011, LANÇADOS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS - LRE, BEM COMO OS CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS LANÇADOS EM "OUTROS CRÉDITOS", NOS MESES DE MAIO A DEZEMBRO DE 2010 E JANEIRO A MAIO E OUTUBRO DE 2011.

(...)

NO TOCANTE AOS ITENS QUE PODEM SER CLASSIFICADOS COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO OU PRODUTO INTERMEDIÁRIO ESCLARECE O PERITO QUE ESSES ITENS SÃO COMPOSTOS BASICAMENTE POR PRODUTOS FERROSOS (BARRAS, CANTONEIRAS, CHAPAS E PERFIS), DAS MAIS VARIADAS COMPOSIÇÕES E DIMENSÕES, OS QUAIS SÃO UTILIZADOS COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO NA MANUTENÇÃO DAS ESTRUTURAS METÁLICAS QUE COMPÕEM O ATIVO DA EMPRESA. TAIS PRODUTOS SÃO UTILIZADOS COMO ELEMENTOS DE MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS, OS QUAIS NÃO ESTÃO AFETOS DIRETAMENTE À PRODUÇÃO OU NÃO ATENDEM A TODOS OS REQUISITOS NECESSÁRIOS PARA SEREM CONSIDERADOS PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO, SENDO CONSIDERADOS COMO MATERIAL DE USO E CONSUMO.

DECISÕES DO STF

RE 540.588 AgR/MG, RELATOR MIN. DIAS TOFFOLI, PRIMEIRA TURMA, DJE 21/03/2013.

EMENTA AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CREDITAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONSUMIDOR FINAL. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO OU DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. AUSÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AGRADO NÃO PROVIDO. 1. É PACÍFICA A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE NO SENTIDO DE NÃO RECONHECER O DIREITO DE CREDITAMENTO DO VALOR DO ICMS, NO PERÍODO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, QUANDO PAGO EM RAZÃO DA AQUISIÇÃO DE BENS PARA O ATIVO FIXO DO CONTRIBUINTE. 2. A AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS APLICADOS NO PROCESSO PRODUTIVO QUE NÃO INTEGRAM FISICAMENTE O PRODUTO FINAL NÃO GERA DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS, UMA VEZ QUE A ADQUIRENTE, NESSE CASO, MOSTRA-SE COMO CONSUMIDORA FINAL. PRECEDENTES. 3. AGRADO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

RE 503.877 AgR/MG, RELATOR MIN. RICARDO LEWANDOWSKI, PRIMEIRA TURMA, DJE DE 06/08/2010. 5. DIANTE DO EXPOSTO, NEGÓ PROVIMENTO AO AGRADO (RISTF, ART. 21, § 1º).

EMENTA: TRIBUTÁRIO. ICMS. CREDITAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. OPERAÇÕES DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA. UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. AUSÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AQUISIÇÕES DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONSUMIDOR FINAL. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. AGRADO IMPROVIDO. I - A DECISÃO AGRAVADA ESTÁ DE ACORDO COM ENTENDIMENTO ADOTADO POR AMBAS AS TURMAS DESTA CORTE, QUE CONSOLIDARAM A JURISPRUDÊNCIA NO SENTIDO DE QUE NÃO OFENDE O PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE A INEXISTÊNCIA DE DIREITO A CRÉDITO DE ICMS PAGO EM RAZÃO DE OPERAÇÕES DE CONSUMO DE ENERGIA ELÉTRICA, DE UTILIZAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO OU DE AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO E DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. PRECEDENTES. II - A AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS APLICADOS NO PROCESSO PRODUTIVO QUE NÃO INTEGRAM FISICAMENTE O PRODUTO FINAL NÃO GERA DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS, UMA VEZ QUE A ADQUIRENTE, NESSE CASO, MOSTRA-SE COMO CONSUMIDORA FINAL. PRECEDENTES. III - AGRADO REGIMENTAL IMPROVIDO.

05/02/2013 PRIMEIRA TURMA **AG..REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 540.588** MINAS GERAIS RELATOR : MIN. DIAS TOFFOLI AGTE.(S) : TOGNI S/ A MATERIAIS REFRAATÓRIOS ADV.(A / S) : CELSO BOTELHO DE MORAES AGDO.(A / S) : ESTADO DE MINAS GERAIS ADV.(A/ S) : ADVOGADO -GERAL DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EMENTA AGRADO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CREDITAMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. CONSUMIDOR FINAL. DIREITO AO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO OU DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. AUSÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE. AGRADO NÃO PROVIDO. 1. É PACÍFICA A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE NO SENTIDO DE NÃO RECONHECER O DIREITO DE CREDITAMENTO DO VALOR DO ICMS, NO PERÍODO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, QUANDO PAGO EM RAZÃO DA AQUISIÇÃO DE BENS PARA O ATIVO FIXO DO CONTRIBUINTE. 2. A AQUISIÇÃO DE PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS APLICADOS NO PROCESSO PRODUTIVO QUE NÃO INTEGRAM FISICAMENTE O PRODUTO FINAL NÃO GERA DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS, UMA VEZ QUE A ADQUIRENTE, NESSE CASO, MOSTRA-SE COMO CONSUMIDORA FINAL. PRECEDENTES. 3. AGRADO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

As diversas decisões administrativas e judiciais citadas não deixam dúvida quanto à correta interpretação e conceituação do termo produto intermediário, para efeitos de creditamento do ICMS.

No que tange à discussão referente ao erro na apuração do coeficiente de creditamento do ativo imobilizado, é de se notar que, não obstante a Fiscalização afirmar que acatou o coeficiente proposto pela Autuada, ainda remanesce nos autos estorno de crédito sob tal rubrica.

Com efeito, a despeito da reformulação promovida no feito fiscal, na qual foi acatado o argumento de defesa da Autuada no sentido de ser devido o coeficiente de creditamento equivalente a 1 (um), constata-se que persistem exigências a título de estorno de crédito decorrente da aplicação de coeficiente incorreto de creditamento, como pode ser visualizado na coluna “A” do Anexo 5A (fls. 218) e na Coluna “H” do Anexo 5C (fls. 219 dos autos).

Todavia, tendo sido acatado o argumento de que não ocorreram saídas isentas ou não tributadas no período, como afirma a própria Fiscalização, o que levaria em utilização do coeficiente de creditamento igual a um (que representa 100% do crédito em análise), não há que se falar em estorno de crédito decorrente de tal questão.

Por fim, ressalta-se que o bem “*descarregador telescópico*”, segundo informação do laudo pericial, faz parte do sistema de carregamento de caminhões, atividade que, segundo os pressupostos teóricos acima desenvolvidos, estaria fora das atividades relacionadas ao processo produtivo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, considerando que toda empresa industrial realiza, também, atividades relacionadas à comercialização de seus produtos, entende-se que o carregamento de caminhões estaria inserido dentro das atividades comerciais do estabelecimento, restando, por conseguinte, o direito ao crédito do imposto referente ao citado bem.

Portanto, ressalvada as exigências relativas ao bem “*descarregador telescópico*”, correta as exigências remanescentes do ICMS, da multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, conforme consta da decisão recorrida, uma vez que os créditos de ICMS relativos a materiais de uso e consumo e mercadorias/bens/serviços alheios à atividade do estabelecimento são expressamente vedados pela legislação de regência do imposto, nos termos do art. 70, incisos III e XIII do RICMS/02.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em lhe dar provimento parcial para excluir as exigências relacionadas ao bem “*descarregador telescópico*”. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Carlos Alberto Moreira Alves, que lhe davam provimento parcial para excluir, ainda, o sistema de despoeiramento; e o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida que lhe dava provimento, para reconhecer a decadência, nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Designado relator o Conselheiro Marco Túlio da Silva (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos o Conselheiro Eduardo de Souza Assis.

Sala das Sessões, 27 de outubro de 2017.

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente

Marco Túlio da Silva
Relator designado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.954/17/CE Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000326477-68
Recurso de Revisão: 40.060144403-98
Recorrente: Unical - União Produtora de Cal Ltda.
IE: 001019597.00-39
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Cláudia Horta de Queiroz/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

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

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos e reside apenas na consideração do crédito relativo ao sistema de despoeiramento.

A autuação versa sobre a imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro a julho de 2010, referentes à aquisição de bens/materiais caracterizados pelo Fisco como alheios à atividade do estabelecimento ou de uso e consumo, cujos créditos do imposto foram lançados no CIAP e no RAICMS ou lançados diretamente no livro de Registro de Entradas.

Além disso, segundo a Fiscalização, a ora Recorrente teria também apurado incorretamente o coeficiente mensal de creditamento no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), em desacordo com o percentual das saídas tributadas do estabelecimento.

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

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 22.628/17/1ª, à unanimidade, indeferiu o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, não reconheceu a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. E, no mérito, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização e, ainda, para excluir os valores remanescentes de ICMS e respectivas multas de revalidação e isolada vinculados ao estorno do crédito decorrente da aplicação do coeficiente de creditamento, constante da Coluna "A" do Anexo 5A reformulado.

Considerando-se especificamente a matéria deste voto tem-se dos autos que a ora Recorrente argumenta que a finalidade do sistema de despoeiramento não é só ecológica, aduzindo que parcela de sua produção é recuperada com a utilização deste equipamento específico.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Argumenta, ainda, que tal equipamento integra etapa essencial no seu processo de industrialização e participa efetivamente na otimização do aproveitamento de sua matéria-prima principal.

Assim, partindo-se da informação trazida pela Recorrente bem como dos dados constantes do laudo pericial juntado a estes autos tem-se que o sistema de despoeiramento é utilizado para a consecução das atividades da empresa.

Informa o Perito que:

b) Dos 299 itens analisados (703 registros de notas fiscais), 24 são partes, peças e equipamentos empregados na montagem do Sistema de “Despoeiramento”. Foram utilizados na montagem desse sistema: eletrofiltro, filtro de manga, filtro coalescente, filtro de ar, filtro de cartucho, filtro redondo de cartucho, motor de eletrofiltro, motorreductor, plenun espelho de fixação de gaiolas, ventilador do eletrofiltro.

.....

Observa-se que para se avaliar o direito de o contribuinte creditar-se do ICMS anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, destinada ao ativo imobilizado deverão ser observadas as regras contidas no art. 20 e seguintes da Lei Complementar n.º 87/96 e na legislação tributária estadual.

Neste sentido, determina o citado art. 20, *in verbis*:

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

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

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

.....

No tocante aos bens do ativo imobilizado, o inciso XIII c/c o § 3º do art. 70 do RICMS/02 define como 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CAPÍTULO III

Da Vedação do Crédito

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.

.....
Como pode ser visto das normas acima transcritas, a vedação se dá em relação a bens que não estejam inseridos na linha de produção.

A área de produção industrial compreende os espaços onde são desenvolvidas as atividades relacionadas com o processo produtivo, desde o recebimento dos insumos até a entrega do produto final.

Dos autos extrai-se que o sistema de despoeiramento é responsável não só pelo melhor aproveitamento de matéria prima, demonstrando que se encontra incluído na linha de produção, como também é suscitado pela Recorrente que este gera um produto denominado pre-cal.

Verifica-se, pois que a utilização do sistema de despoeiramento recupera parte da produção que seria lançada na atmosfera.

Por óbvio, estes elementos retornam ao processo.

Portanto, apesar do objetivo primário da instalação deste equipamento poder ser o cumprimento de obrigações de natureza ambiental, a sua utilização demonstra que, na verdade, está ele totalmente envolvido na fase de produção e, nesta condição, não é alheio à atividade do estabelecimento.

Assim, resta inequívoco o direito ao crédito de ICMS nas aquisições de itens específicos classificados como bens do ativo permanente imobilizado utilizados no sistema de despoeiramento.

Ressalte-se que esta Câmara Especial já analisou matéria semelhante a dos presentes autos na qual, inclusive, constava o mesmo laudo pericial. Naquela oportunidade, conforme se extrai do Acórdão n.º 4.884/17/CE, esta Conselheira se posicionou no mesmo sentido aqui externado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, dou provimento parcial ao recurso para, além de excluir as exigências relacionadas ao bem “descarregador telescópico”, conforme decisão majoritária, excluir, também, as exigências relativas ao sistema de despoiramento.

Sala das Sessões, 27 de outubro de 2017.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**

CC/MIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	4.954/17/CE	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.000326477-68	
Recurso de Revisão:	40.060144403-98	
Recorrente:	Unical-União Produtora de Cal Ltda.	
	IE: 001019597.00-39	
Recorrida:	Fazenda Pública Estadual	
Proc. S. Passivo:	Cláudia Horta de Queiroz/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

A autuação versa sobre a acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2010 a julho de 2010, referentes à aquisição de mercadorias caracterizadas como bens alheios à atividade do estabelecimento, bem assim em relação a itens classificados como material de uso ou consumo. Além disso, segundo a Fiscalização, a Autuada teria também apurado incorretamente o coeficiente mensal de creditamento no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), em desacordo com o percentual das saídas tributadas do estabelecimento.

Exige-se, em decorrência de tais imputações fiscais, ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Entendo que nos presentes autos, operou-se a decadência, pelos motivos expostos a seguir.

Numa primeira vertente, deve ser analisada a possibilidade da decadência do direito da Fiscalização cobrar as exigências fiscais, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de 5 (cinco) anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em decisão de 19/10/10, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) manifestou-se pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.199.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº 1.199.262 - MG

RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR : GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA - PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN.

1. A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART. 20 DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

2. É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

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

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: "A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR MINISTRO RELATOR)."

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO)

Porém, a decisão ora destacada foi levada novamente a apreciação, em embargos de divergência, quando se proferiu a seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.199.262 – MG (2011/0036985-1)

RELATOR : MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE : ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA : FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO : TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO : SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

1. AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

2. A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA

EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

3. "[...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O § 4º DO ART. 150 DO CTN" (AGRg NOS ERESP. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006).

4. COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO.

5. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

6. NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN.

7. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, na esteira do mais recente provimento judicial, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, deve levar em consideração o disposto no art. 150, § 4º do CTN.

Assim, as exigências do Auto de Infração encontram-se fulminadas pela decadência.

Diante do exposto, voto pelo reconhecimento da decadência do direito da Fazenda Pública formalizar o crédito tributário, nos termos do art. 150, § 4º do CTN.

Sala das Sessões, 27 de outubro de 2017.

Sauro Henrique de Almeida
Conselheiro