

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.624/14/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000173607-21
Impugnação: 40.010132099-49
Impugnante: Gerdau Açominas S/A
IE: 459018168.00-17
Proc. S. Passivo: Luciana das Graças dos Santos/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO - ATIVO PERMANENTE. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, uma vez que provenientes de aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento, contabilizados diretamente no Ativo Permanente ou em conta de Imobilizado em Andamento, sem que fosse observada a norma prevista no art. 66, § 5º, inciso II do RICMS/02, resultando em recolhimento a menor de ICMS, apurado por meio de recomposição de conta gráfica. 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. Entretanto, em relação aos bens classificados como "Tecnologia da Informação", conceder o crédito na data da entrada dos itens que foram classificados pelo Perito como ativo imobilizado; em relação aos "Itens Gerais" conceder o crédito para os produtos identificados pelo Perito como ativo imobilizado, considerando a data da entrada do bem no estabelecimento, inclusive quanto aos bens classificados como "Imobilizado em Andamento" e, também, excluir as exigências fiscais relativas aos bens classificados como "Controles e Medidas", exceto em relação à cadeira utilizada no posto de comando da linha de inspeção.

ICMS – ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA – DIVERGÊNCIA DE VALOR - SALDO CREDOR NÃO ALTERADO APÓS AÇÃO FISCAL. Constatou-se o recolhimento a menor do imposto, em decorrência de ajustes da conta gráfica resultante da modificação do saldo credor no mês de dezembro/2010, em face do PTA nº 01.000170028-41. Descumprimento da previsão contida no art. 65, § 3º, inciso II do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/08 a 30/11/11, apurado mediante recomposição da conta gráfica, em decorrência de:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a) aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento;

b) recolhimento a menor de ICMS no mês de abril de 2011 em virtude de ajustes nos saldos da conta gráfica decorrentes da recomposição realizada no Processo Tributário Administrativo - PTA nº 01.000170028-41.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 136/200, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 343/351.

A Fiscalização acatou solicitação da Impugnante e encaminhou sugestão ao Conselho de Contribuintes de Minas Gerais - CC/MG para que este Processo Tributário Administrativo - PTA fosse apensado ao de nº 01.000160183-95 para aguardar a conclusão da perícia que foi deferida por este Conselho para o citado PTA.

Conforme “De acordo” apostado pela Presidente do CC/MG, no Despacho do Delegado Fiscal às fls. 352, os PTAs são apensados.

A Fiscalização explica, às fls. 355/356, que foram lavrados, em um primeiro momento, 2 (dois) PTAs para essa empresa, tratando da mesma matéria no mesmo período. São eles: 01.000160183-95 e 01.000160860-21.

Essa divisão em dois PTAs foi feita da seguinte forma: itens com valores de ICMS acima de R\$ 1.000,00 (um mil reais) foram lançados no PTA nº 01.000160183-95 e abaixo desse valor foram lançados no PTA nº 01.000160860-21.

Os PTAs nºs 01.000173607-21 e 01.000173659-35 foram lançados posteriormente, e são a continuidade dos primeiros. O PTA nº 01.000173659-35 está diretamente relacionado com o PTA nº 01.000160860-21 e exige as parcelas dos créditos de ICMS escrituradas no livro CIAP no período de janeiro de 2008 a novembro de 2011. Já o PTA nº 01.000173607-21, ora discutido, relaciona-se com o de nº 01.000160183-95 e, também exige as parcelas dos créditos de ICMS escrituradas no livro CIAP no período de janeiro de 2008 a novembro de 2011.

Dessa forma, explica, ainda, a Fiscalização que, o relatório de perícia, o parecer do assistente técnico do Contribuinte e a manifestação fiscal sobre o relatório pericial e parecer do assistente técnico foram autuados somente no PTA nº 01.000160183-95, porém são válidos para os PTAs nºs 01.000160860-21, 01.000173607-21 e 01.000173659-35.

O Perito, em seu relatório, respondeu aos quesitos formulados pela Impugnante, pela 3ª Câmara do CC/MG e pelos Auditores Fiscais autuantes.

Para tanto, classifica os bens objetos do estorno em: Tecnologia da Informação e Itens Gerais. Este, por sua vez, é dividido em: Obras e Instalações Prediais, Móveis e Utensílios, Meio Ambiente, Controle e Medidas, Bens Alheios por Natureza.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 359/392, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, pela procedência parcial do lançamento para: a) conceder os créditos relativos aos bens da Tecnologia da Informação relacionados no CD de fls. 3.344 do PTA 01.000160183-95, na planilha denominada de “TI Consolidado PTA 01.000160183-95 e PTA 01.000160860-21”, identificados na coluna “Q” pela expressão “SIM”, inclusive os denominados sobressalentes, exceto os “notebooks” e “no breaks”; b) no conjunto identificado como MÓVEIS E UTENSÍLIOS, reconhecer o crédito para o produto identificado como “Painel interface Ikusi”, item 928 da planilha do PTA 01.000160183-95, por compor o equipamento principal; c) exclusão das exigências fiscais relativas aos bens classificados como CONTROLES E MEDIDAS, exceto em relação ao item 2.493 da planilha do PTA 01.000160183-95, que se refere a uma cadeira utilizada no posto de comando da linha de inspeção; d) em relação ao conjunto de itens identificado pelo Perito como OBRAS (PTA 01.000160183-95), reconhecer o crédito de ICMS para os produtos listados neste parecer; e) em relação aos produtos selecionados pelo Perito como “ALHEIOS (PTA 01.000160183-95), reconhecer o crédito do imposto, exceto no tocante aos bens indicados neste parecer; f) reconhecer o crédito para a torqueadeira hidráulica Titan LP-4.

DECISÃO

Da Preliminar de Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante arguiu a nulidade do Auto de Infração, ao argumento de que a acusação fiscal não possuía clareza suficiente, bem como não foram apresentados os elementos de provas para exclusão dos créditos do imposto apropriados pelo estabelecimento.

Ao elaborar a planilha de fls. 16/103 (amostragem), a Fiscalização não identificou de forma clara a utilização dos produtos e os motivos que o levaram a classificar tais itens como bens alheios ao estabelecimento.

Após a realização do relatório pericial, conclui-se que a divergência está na classificação conceitual dos produtos, o que afasta a nulidade pretendida pela Impugnante.

Assim, as eventuais confluências no tocante à classificação dos produtos constituem matéria de mérito, devendo ser enfrentada em momento oportuno.

Dessa forma, rejeita-se a arguição de nulidade do Auto de Infração.

Ainda em sede de preliminar, requereu a Impugnante que a perícia realizada para o PTA nº 01.000160183-95 fosse aproveitada para a análise deste PTA, no que concordou a Fiscalização e esta Câmara.

Conforme destaca a Fiscalização ao final da planilha que arrola os documentos objeto do estorno de crédito (fls. 103), todos os documentos listados na planilha de fls. 16/103 estão relacionados nos anexos do Auto de Infração nº 01.000160183-95, sendo que naquele PTA as exigências fiscais referem-se ao estorno

do crédito apropriado em parcelas até o mês de dezembro de 2007, iniciando, neste PTA, o estorno dos créditos a partir de janeiro de 2008.

Assim, o julgamento deste lançamento ocorreu em conjunto com os demais PTAs anteriormente mencionados. São eles: PTAs n^{os}: 01.000160183-95, 01.000160860-21 e 01.000173659-35.

Do Mérito

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/08 a 30/11/11, apurado mediante recomposição da conta gráfica, em decorrência de aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento e recolhimento a menor de ICMS no mês de abril de 2011 em virtude de ajustes nos saldos da conta gráfica nos meses de janeiro a abril de 2011, decorrentes da recomposição realizada no PTA n^o 01.000170028-41.

Os produtos objeto do estorno de crédito foram relacionados na planilha de fls. 16/103 e 105/110 dos autos, com a indicação dos respectivos valores de ICMS, que foram levados para a recomposição da conta gráfica de fls. 112/115.

O demonstrativo do crédito tributário compõe o Relatório Fiscal (fls. 09), bem como foi apresentado às fls. 117 dos autos.

A seguir serão apresentadas as irregularidades constatadas.

Aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento.

Em sua defesa a Autuada, não obstante tenha trazido a argumentação presente na impugnação em face do princípio da eventualidade, reiterou toda a linha de argumentação apresentada para o PTA n^o 01.000160183-95.

Na ocasião, a Impugnante apontou a ocorrência de decadência parcial, explicando que a autuação fiscal refere-se aos creditamentos realizados pelo estabelecimento de forma parcelada, no período de 2000 a 2007, tendo a Fiscalização realizado a recomposição da conta gráfica a partir de janeiro de 2002, revisando as escriturações realizadas e estornando-se os créditos tidos por indevidos.

A arguição de decadência nos moldes apontados pela Impugnante será objeto de análise no Acórdão n^o 20.622/14/2^a, relativo ao PTA n^o 01.000160183-95, referente aos fatos geradores ocorridos anteriores aos dos presentes autos.

Todavia, nos presentes autos, o estorno do crédito do imposto ocorreu a partir de janeiro de 2008.

Dessa forma, não há que se falar em decadência do direito da Fiscalização lançar o crédito tributário em análise, nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional - CTN, uma vez que a Autuada foi intimada da lavratura do Auto de Infração em 18/05/12(fl. 03).

Quanto ao mérito propriamente dito, como já relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, apurado mediante recomposição da conta gráfica, em decorrência de aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento.

A Fiscalização e o Perito adotaram por premissa que o crédito do imposto relativo aos itens componentes, contabilizados como “Imobilização em Andamento”, não pode ser apropriado, uma vez que esses produtos são alheios à atividade do estabelecimento. Assim, o crédito total do “Ativo Imobilizado”, originado da soma dos créditos desses componentes, somente poderá ser apropriado após a entrada em atividade do referido ativo.

Discordando, sustenta a Impugnante que, em relação aos bens contabilizados nas contas de “Imobilização em Andamento”, a perícia baseou-se em critério equivocado ao considerá-lo de forma apartada do ativo imobilizado, comprometendo o resultado da perícia e a análise da legitimidade do creditamento.

Afirma a Impugnante que não há como sustentar a posição do Perito quanto ao direito do crédito se materializar apenas com o início de atividade do bem, destacando que os §§ 14 e 15 do art. 66 do RICMS/02 não tinham vigência no período de aquisição dos bens.

Prossegue a Defesa destacando a decisão prolatada no Acórdão nº 19.849/12/2ª, quando se reconheceu o direito ao crédito antes do início das atividades do estabelecimento.

Para solução da contenda, insta analisar a legislação aplicável.

Dispõe a Lei Complementar nº 87/96:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

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. (Grifou-se).

O princípio da estrita legalidade impede que seja adotada interpretação econômica da norma tributária para fins de glosa do crédito. O conceito e marco temporal do reconhecimento do crédito deve seguir o disposto na legislação.

O critério utilizado para o creditamento é aquele determinado pelo RICMS/02.

A legislação vigente à época, que trata da não cumulatividade, em especial no tocante às aquisições de bens do ativo imobilizado, art. 66 do RICMS/02, assim determinava:

RICMS/02

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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

(...)

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

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

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

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

(...)

II - a fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) será proporcionalmente aumentada ou diminuída, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês civil;

(...)

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

III - na hipótese de alienação do bem antes do término do quadragésimo oitavo período de apuração, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a sua entrada no estabelecimento, não será admitido, a partir do período em que ocorrer a alienação, o abatimento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

(...)

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

artigo 70 deste Regulamento, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente e o crédito correspondente serão escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo C.

(...)

Efeitos de 1º/05/2013 a 22/05/2013 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, III, "a", ambos do Dec. nº 46.207, de 04/04/2013:

VI - o estabelecimento que não tiver iniciado suas atividades até 1º de maio de 2013, comprovado mediante contrato social ou alteração contratual registrados em órgão competente, na hipótese de aquisição de bem durante sua fase de instalação, apropriará a primeira fração no primeiro período de apuração em que realizar operações de saída de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação;

(...)

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

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

Efeitos de 15/12/2002 a 29/06/2005 - Redação original:

I - ser de propriedade do contribuinte e ser utilizado em suas atividades operacionais;

II - ter valor relevante;

(...)

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.

Efeitos de 15/12/2002 a 29/06/2005 - Redação original:

§ 6º Consideram-se, ainda, ativo permanente as partes e as peças de máquina, equipamento, instrumento ou ferramenta, desde que estes atendam aos requisitos do ativo permanente, nos termos do parágrafo anterior."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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

(...)

§ 7º Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o abatimento de que trata o inciso II do caput do artigo 66 deste Regulamento, na forma prevista no § 3º do mencionado artigo, na proporção das operações ou prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações ou prestações.

§ 8º Na hipótese do parágrafo anterior, para cálculo do valor a ser abatido a título de crédito, deverá ser:

I - multiplicado o valor total do imposto incidente na operação relativa à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento por 1/48 (um quarenta e oito avos);

II - calculado o percentual das operações ou das prestações tributadas em relação ao total das operações ou das prestações realizadas no período;

III - multiplicado o valor obtido no inciso I pelo percentual encontrado no inciso II, correspondendo o resultado ao crédito a ser apropriado.

§ 9º Para efeito do disposto no inciso II do parágrafo anterior:

I - o valor das operações ou das prestações tributadas corresponde à diferença entre o valor das operações ou das prestações totais e o valor das isentas, das não tributadas e das com base de cálculo reduzida, tomando-se nestas apenas o valor relativo à redução;

II - equiparam-se às tributadas as operações ou as prestações com destino ao exterior, bem como as isentas e com base de cálculo reduzida em que haja previsão de manutenção integral do crédito.

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

§ 10. Após o quadragésimo oitavo período de apuração do imposto, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a entrada do bem destinado ao ativo permanente, também não será admitido o abatimento, a título de crédito, da eventual diferença entre o valor total do imposto incidente na operação relativa à entrada do bem e o somatório dos valores efetivamente lançados como crédito nos respectivos períodos de apuração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

À época de ocorrência dos fatos, a “Imobilização em Andamento” não constituía óbice para o aproveitamento dos créditos de ICMS, uma vez que a determinação era de que a primeira fração deveria ser apropriada no mês em que ocorresse a entrada do bem no estabelecimento.

Com o advento da Lei nº 21.016/13, o aproveitamento do crédito de ICMS relativo às aquisições de bens do ativo permanente independe do início da atividade operacional do estabelecimento, a teor do que dispõe o art. 29 da Lei nº 6.763/75, com a redação e vigência dadas pela lei mencionada, *verbis*:

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

(...)

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

(...)

4. darão direito a crédito:

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

a.1) a apropriação será feita à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento, independentemente do início de sua utilização na atividade operacional do contribuinte;

(...)

Se antes não havia vedação expressa à apropriação de créditos relativos ao imobilizado em andamento, a nova redação afirmativa ao direito ao crédito não autoriza outra interpretação, senão aquela lançada na decisão destacada pela Impugnante (Acórdão nº 19.849/12/2ª), cuja ementa é a seguinte:

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE. IMPUTAÇÃO DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE BENS PARA O ATIVO PERMANENTE, SEM QUE FOSSE OBSERVADA A NORMA PREVISTA NO ART. 66, § 5º, INCISO II DA PARTE GERAL DO RICMS/02, RESULTANDO EM RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, APURADO POR MEIO DE RECOMPOSIÇÃO DE CONTA GRÁFICA. EXIGÊNCIA DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. ENTRETANTO, A APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO É A PARTIR DA DATA DE AQUISIÇÃO DO PRODUTO E, EM SE TRATANDO DE AQUISIÇÃO DE BENS NA FASE PRÉ-OPERACIONAL, NÃO HAVENDO SAÍDAS NO PERÍODO, O

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CRÉDITO SE LEGITIMA NA PROPORÇÃO DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS). LANÇAMENTO IMPROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Ao fundamentar a decisão, o Conselheiro Relator André Barros de Moura, assim se posicionou:

POR OUTRO LADO, UMA RÁPIDA LEITURA DOS DISPOSITIVOS, PERMITE AFERIR, COM UMA INTERPRETAÇÃO LITERAL DO TEXTO, QUE O CRÉDITO DEVE SER LANÇADO NA DATA DE ENTRADA DO BEM, COM APROVEITAMENTO DA PRIMEIRA FRAÇÃO NO MÊS EM QUE OCORRER A ENTRADA DO BEM NO ESTABELECIMENTO.

NO CASO DOS AUTOS, NO ENTANTO, TRATA-SE DE CONSTRUÇÃO DE UMA USINA DE AÇÚCAR E ÁLCOOL, EM QUE AS AQUISIÇÕES SE FIZERAM NO DECORRER DOS MESES DE JANEIRO, FEVEREIRO, MARÇO E ABRIL DE 2006, MAS COM INÍCIO DE PRODUÇÃO SOMENTE EM MAIO DE 2006.

NESSE CASO, TODOS OS INVESTIMENTOS REALIZADOS, TANTO EM EQUIPAMENTOS QUANTO EM DESPESAS DENOMINADAS PRÉ-OPERACIONAIS, SERÃO CONTABILIZADOS OBEDECENDO A REGRA DA COMPETÊNCIA, MAS TERÃO TRATAMENTO ESPECÍFICO, UMA VEZ QUE SE REFEREM A RESULTADOS FUTUROS.

ASSIM, DE ACORDO COM A LEI Nº 6.404/76, VIGENTE À ÉPOCA, CLASSIFICAVAM-SE NO ATIVO DIFERIDO AS APLICAÇÕES DE RECURSOS EM DESPESAS QUE CONTRIBUÍRÃO PARA A FORMAÇÃO DO RESULTADO DE MAIS DE UM EXERCÍCIO SOCIAL.

ESTÃO COMPREENDIDAS NESSA CLASSIFICAÇÃO, DENTRE OUTRAS, AS DESPESAS DE ORGANIZAÇÃO, CUSTO DE ESTUDOS E PROJETOS, DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS, DESPESAS COM INVESTIGAÇÃO CIENTÍFICA E TECNOLÓGICA PARA DESENVOLVIMENTO DE PRODUTOS OU PROCESSOS DE PRODUÇÃO E ENCARGOS INCORRIDOS COM A REORGANIZAÇÃO OU REESTRUTURAÇÃO DA ENTIDADE.

NESSE PONTO, É NECESSÁRIO INSISTIR NA IMPORTÂNCIA DA RELAÇÃO ENTRE AS DESPESAS DIFERIDAS E AS RECEITAS ESPERADAS, PARA CUJA GERAÇÃO ESSAS DESPESAS DEVEM CONTRIBUIR DE FORMA INEQUÍVOCA.

O CONCEITO DE DIFERIMENTO DE DESPESAS NASCE COM A ESPERANÇA DE SE OBTER RECEITAS EM PERÍODOS FUTUROS QUE NÃO PODERIAM ORIGINAR SE AS DESPESAS DIFERIDAS NÃO TIVESSEM SIDO INCORRIDAS. PORTANTO, NÃO PODERÃO DIFERIR-SE AQUELES ITENS VINCULADOS A PROJETOS ABANDONADOS E QUE, CONSEQUENTEMENTE, NÃO PRODUZIRÃO RECEITAS, NEM TAMPOUCO OS ITENS LIGADOS A PROJETOS DE VIABILIDADE DUVIDOSA. NESSE ÚLTIMO CASO, A AMORTIZAÇÃO TOTAL E IMEDIATA DAS DESPESAS DIFERIDAS ATENDE AO PRINCÍPIO BÁSICO DE CONSERVADORISMO.

NOUTRO GIRO, OS DISPÊNDIOS COM A AQUISIÇÃO DE IMOBILIZADO NA FASE PRÉ-OPERACIONAL DEVERÃO SER TRATADOS COMO TAL, OU SEJA, O SEU REGISTRO SERÁ FEITO NO ATIVO PERMANENTE - IMOBILIZADO, SUJEITANDO-SE À TAXA DE DEPRECIÇÃO USUALMENTE APLICÁVEL A PARTIR DO INÍCIO DA SUA EFETIVA UTILIZAÇÃO, NÃO SE COGITANDO, DESSA FORMA, DO REGISTRO DO VALOR DO BEM NO ATIVO DIFERIDO.

CABE LEMBRAR QUE, SE O INÍCIO DA EFETIVA UTILIZAÇÃO DO BEM OCORRER ANTES DO INÍCIO DAS ATIVIDADES DA EMPRESA OU DA IMPLEMENTAÇÃO DE NOVO PROJETO, OS ENCARGOS DE DEPRECIÇÃO DESSE PERÍODO DEVERIAM SER REGISTRADOS NO ATIVO DIFERIDO E AMORTIZADOS NA FORMA PREVISTA NA LEGISLAÇÃO CONTÁBIL.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DE SE REGISTRAR QUE, SE NA FASE INICIAL DE OPERAÇÃO OCORRER OCIOSIDADE DE EQUIPAMENTOS E INSTALAÇÕES, ERA ADMITIDA, FACULTATIVAMENTE, A ESCRITURAÇÃO DE PARCELA DOS CUSTOS, ENCARGOS E DESPESAS NO ATIVO DIFERIDO, PARA POSTERIOR AMORTIZAÇÃO (PARECER NORMATIVO CST Nº 15/1981, ITEM 4).

TAL PROCEDIMENTO BUSCA, EM ÚLTIMA INSTÂNCIA, SUPRIR A INEFICIÊNCIA QUE, ENTÃO, POSSA REVELAR, EM VIRTUDE DA EXIGUIDADE DE SEUS PRAZOS, A COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS E, DE TAL FORMA, CONTRIBUIR PARA A CONSOLIDAÇÃO DA EMPRESA (PARECER NORMATIVO CST Nº 15/1981, ITEM 4.1).

DE ACORDO COM A LEI Nº 6.404/76 E O ART. 327 DO REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA - RIR/99, A AMORTIZAÇÃO DOS VALORES REGISTRADOS NO ATIVO DIFERIDO DEVE SER FEITA EM PRAZO NÃO INFERIOR A CINCO ANOS E NÃO SUPERIOR A DEZ ANOS, A PARTIR DO INÍCIO DA OPERAÇÃO NORMAL OU DO EXERCÍCIO EM QUE PASSEM A SER USUFRUÍDOS OS BENEFÍCIOS DELAS DECORRENTES, DEVENDO SER REGISTRADA A PERDA DO CAPITAL APLICADO QUANDO ABANDONADOS OS EMPREENDIMENTOS OU ATIVIDADES A QUE SE DESTINAVAM, OU COMPROVADO QUE ESSAS ATIVIDADES NÃO PODERÃO PRODUZIR RESULTADOS SUFICIENTES PARA AMORTIZÁ-LOS.

COM A EDIÇÃO DA LEI Nº 11.638/07 E MEDIDA PROVISÓRIA (MP) Nº 449/08, O GRUPO ATIVO PERMANENTE FOI EXTINTO E FOI CRIADO O GRUPO ATIVO NÃO CIRCULANTE, QUE PASSOU A SER COMPOSTO PELO ATIVO REALIZÁVEL A LONGO PRAZO, INVESTIMENTOS, IMOBILIZADO E INTANGÍVEL.

NESSE CASO, NOS TERMOS DA NOVA LEGISLAÇÃO C/C A RESOLUÇÃO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC Nº 1.159 DE 13/02/09, DEVE SER DADO O TRATAMENTO PREVISTO COMO REGRA DE TRANSIÇÃO E, PARA AS OPERAÇÕES A PARTIR DE 05/12/08 (DATA DA PUBLICAÇÃO DA MP Nº 449/08), TAIS GASTOS DEVEM, NAS ENTIDADES EM FASE PRÉ-OPERACIONAL, SER REGISTRADOS NO RESULTADO COMO DESPESA DO PERÍODO.

EM TERMOS CONTÁBEIS, PORTANTO, O CONJUNTO DE DESPESAS PRÉ-OPERACIONAIS SERÁ RATEADO PARA OS EXERCÍCIOS FUTUROS A PARTIR DO INÍCIO DA PRODUÇÃO.

VERDADE SEJA DITA, NÃO SE PODE ESQUECER QUE O ENTE COMPETENTE PARA INSTITUIÇÃO DO TRIBUTO DETÉM COMPETÊNCIA LEGISLATIVA PLENA, PODENDO NORTEAR A FORMA DE COMPENSAÇÃO DOS CRÉDITOS DO ATIVO IMOBILIZADO.

MAS, POR OUTRO LADO, NÃO SE PODE ESQUECER QUE A REGRA POSTA, OU SEJA, A DE QUE A PRIMEIRA APROPRIAÇÃO DEVE OCORRER NO MÊS DE AQUISIÇÃO DO BEM, CUIDA DE SITUAÇÃO GENÉRICA, QUANDO OS BENS SÃO ADQUIRIDOS E IMEDIATAMENTE EMPREGADOS NO PROCESSO PRODUTIVO.

FICA EVIDENTE QUE A LEI COMPLEMENTAR, COMO NORMA GERAL E ABSTRATA, NÃO OUSOU IDENTIFICAR TODOS OS CASOS CONCRETOS QUE VIRIA A NORTEAR. NESSE CASO, TEM-SE A AUSÊNCIA DE NORMA ESPECÍFICA PARA AS AQUISIÇÕES DE ATIVO IMOBILIZADO NA FASE PRÉ-OPERACIONAL DAS EMPRESAS.

NÃO HAVENDO NORMA, CABE AO APLICADOR DO DIREITO UTILIZAR-SE DA REGRA DA INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, DE MODO A PERMITIR QUE O ESPÍRITO DA LEI NÃO PEREÇA, EM DETRIMENTO DO DIREITO AO CRÉDITO NAS AQUISIÇÕES DOS BENS PRÉ-OPERACIONAIS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EM CONTINUIDADE À ANÁLISE, CABE INDAGAR COMO SE FAZ A APURAÇÃO DOS CRÉDITOS NESSA FASE PRÉ-OPERACIONAL.

A LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 ASSIM DISPÕE:

LC 87/96:

ART. 20

(...)

§ 5º PARA EFEITO DO DISPOSTO NO CAPUT DESTE ARTIGO, RELATIVAMENTE AOS CRÉDITOS DECORRENTES DE ENTRADA DE MERCADORIAS NO ESTABELECIMENTO DESTINADAS AO ATIVO PERMANENTE, DEVERÁ SER OBSERVADO:

I – A APROPRIAÇÃO SERÁ FEITA À RAZÃO DE UM QUARENTA E OITO AVOS POR MÊS, DEVENDO A PRIMEIRA FRAÇÃO SER APROPRIADA NO MÊS EM QUE OCORRER A ENTRADA NO ESTABELECIMENTO;

II – EM CADA PERÍODO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO, NÃO SERÁ ADMITIDO O CREDITAMENTO DE QUE TRATA O INCISO I, EM RELAÇÃO À PROPORÇÃO DAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS OU PRESTAÇÕES ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS SOBRE O TOTAL DAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS OU PRESTAÇÕES EFETUADAS NO MESMO PERÍODO;

III – PARA APLICAÇÃO DO DISPOSTO NOS INCISOS I E II DESTE PARÁGRAFO, O MONTANTE DO CRÉDITO A SER APROPRIADO SERÁ OBTIDO MULTIPLICANDO-SE O VALOR TOTAL DO RESPECTIVO CRÉDITO PELO FATOR IGUAL A 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS) DA RELAÇÃO ENTRE O VALOR DAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS E PRESTAÇÕES TRIBUTADAS E O TOTAL DAS OPERAÇÕES DE SAÍDAS E PRESTAÇÕES DO PERÍODO, EQUIPARANDO-SE ÀS TRIBUTADAS, PARA FINS DESTE INCISO, AS SAÍDAS E PRESTAÇÕES COM DESTINO AO EXTERIOR OU AS SAÍDAS DE PAPEL DESTINADO À IMPRESSÃO DE LIVROS, JORNAIS E PERIÓDICOS;

IV – O QUOCIENTE DE UM QUARENTA E OITO AVOS SERÁ PROPORCIONALMENTE AUMENTADO OU DIMINUÍDO, PRO RATA DIE, CASO O PERÍODO DE APURAÇÃO SEJA SUPERIOR OU INFERIOR A UM MÊS;

V – NA HIPÓTESE DE ALIENAÇÃO DOS BENS DO ATIVO PERMANENTE, ANTES DE DECORRIDO O PRAZO DE QUATRO ANOS CONTADO DA DATA DE SUA AQUISIÇÃO, NÃO SERÁ ADMITIDO, A PARTIR DA DATA DA ALIENAÇÃO, O CREDITAMENTO DE QUE TRATA ESTE PARÁGRAFO EM RELAÇÃO À FRAÇÃO QUE CORRESPONDERIA AO RESTANTE DO QUADRIÊNIO;

VI – SERÃO OBJETO DE OUTRO LANÇAMENTO, ALÉM DO LANÇAMENTO EM CONJUNTO COM OS DEMAIS CRÉDITOS, PARA EFEITO DA COMPENSAÇÃO PREVISTA NESTE ARTIGO E NO ART. 19, EM LIVRO PRÓPRIO OU DE OUTRA FORMA QUE A LEGISLAÇÃO DETERMINAR, PARA APLICAÇÃO DO DISPOSTO NOS INCISOS I A V DESTE PARÁGRAFO; E

VII – AO FINAL DO QUADRAGÉSIMO OITAVO MÊS CONTADO DA DATA DA ENTRADA DO BEM NO ESTABELECIMENTO, O SALDO REMANESCENTE DO CRÉDITO SERÁ CANCELADO.

POR SUA VEZ, O § 3º DO ART. 66 DO RICMS/02 PRESCREVE:

RICMS/02:

ART. 66 –

(...)

NOUTRA LINHA, DISPÕE OS §§ 7º E 8º DO ART. 70 DO MESMO REGULAMENTO:

(...)

ANALISANDO PROFUNDAMENTE A NORMA, PODE-SE DIZER QUE O MÉTODO DETERMINADO PARA APURAÇÃO DO COEFICIENTE NADA MAIS É QUE A EXCLUSÃO DO CRÉDITO EM RELAÇÃO ÀS SAÍDAS ISENTAS E NÃO TRIBUTADAS, QUANDO NÃO AUTORIZADA A MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS PELAS ENTRADAS.

NOOUTRAS PALAVRAS, EM SE TRATANDO DE CRÉDITO DE BENS DO ATIVO, O ADQUIRENTE TEM DIREITO A PARCELA DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS) SOBRE O SALDO DE CRÉDITO DO LIVRO CIAP, ACRESCIDO DOS CRÉDITOS DAS AQUISIÇÕES DO MÊS. DEVE, PORÉM, NEUTRALIZAR A PARCELA RELATIVA ÀS SAÍDAS ISENTAS E NÃO TRIBUTADAS, E O FAZ UTILIZANDO-SE DOS CÁLCULOS ACIMA DETERMINADOS.

ASSIM, O DISPOSTO NO INCISO III DO § 5º DO ART. 20 DA LC Nº 87/96 CUIDA APENAS DE INDICAR COMO SE FAZ A EXCLUSÃO DOS CRÉDITOS PROPORCIONAIS ÀS SAÍDAS ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS, MAS NÃO SE REFERE A UMA REGRA QUE IMPEÇA A APROPRIAÇÃO DA PARCELA DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS) NAS DEMAIS HIPÓTESES.

LOGO, É POSSÍVEL AFIRMAR QUE, NÃO HAVENDO SAÍDAS, TAMBÉM NÃO EXISTEM AQUELAS ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS, VINGANDO, ASSIM, A POSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DA PARCELA DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS).

MAS, PARA SE CHEGAR A UMA CONCLUSÃO AINDA MAIS LÓGICA, DEVE-SE ANALISAR O CONTEXTO DA CHAMADA "LEI KANDIR" E A FINALIDADE DA CONCESSÃO DE CRÉDITOS DE ATIVO IMOBILIZADO.

COM EFEITO, NAQUELA ÉPOCA, A PALAVRA DE ORDEM DO GOVERNO ERA "EXPORTAR PARA VIVER" E A CHAMADA "LEI KANDIR", QUE DISCIPLINA O FUNCIONAMENTO DO ICMS, FOI APROVADA NUMA ESTRATÉGIA RELÂMPAGO, QUE QUEBROU AS RESISTÊNCIAS DOS ESTADOS, OFERECENDO-LHES UM SEGURO-RECEITA, QUE GARANTIA REPASSES AUTOMÁTICOS EM CASO DE QUEDA DA ARRECADAÇÃO.

COM TODA CERTEZA, O OBJETIVO DA LEI NÃO FOI REGULAMENTAR O ICMS, MAS SIM UMA TENTATIVA DE MINORAR OS EFEITOS NEGATIVOS DA POLÍTICA DE ESTABILIZAÇÃO ECONÔMICA PROVOCADOS PELAS ÂNCORAS CAMBIAL (VALORIZAÇÃO DO REAL) E MONETÁRIA (ELEVAÇÃO DA TAXA DE JURO) QUE AFETAVAM RESPECTIVAMENTE OS RESULTADOS DA BALANÇA COMERCIAL E O VOLUME DOS INVESTIMENTOS PRODUTIVOS DA ECONOMIA BRASILEIRA.

SOB O PONTO DE VISTA DO GOVERNO FEDERAL, A APROVAÇÃO DESSA LEI ERA DE FUNDAMENTAL IMPORTÂNCIA PARA CRIAR MECANISMOS DE INCENTIVOS ÀS EXPORTAÇÕES VIA SUBTRAÇÃO DOS IMPOSTOS DE PRODUTOS BRASILEIROS DESTINADOS AO EXTERIOR. PELA ÓPTICA DO GOVERNO, A RETIRADA DESTE IMPOSTO AUMENTARIA A COMPETITIVIDADE DOS PRODUTOS PRIMÁRIOS E SEMIELABORADOS NACIONAIS NO MERCADO MUNDIAL, AUMENTANDO AS EXPORTAÇÕES, COM EFEITOS POSITIVOS SOBRE A BALANÇA COMERCIAL DO PAÍS.

AINDA PELA VISÃO DO GOVERNO CENTRAL, SERIA IMPORTANTE TAMBÉM, NESSE PROCESSO, QUE HOUVESSE DESONERAÇÕES DO ICMS SOBRE OS ATIVOS PERMANENTES, COM O OBJETIVO DE INCENTIVAR A PRODUÇÃO INTERNA, QUE NO CURTO PRAZO GERARIA AUMENTOS DE RECEITAS PARA OS ESTADOS E, CONSEQUENTEMENTE, PARA OS MUNICÍPIOS, EM FUNÇÃO DOS NOVOS INVESTIMENTOS QUE SERIAM FEITOS NA ECONOMIA. FICOU TAMBÉM DEFINIDO NA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 QUE HAVERIA A POSSIBILIDADE DE APROVEITAMENTO DO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CRÉDITO DO ICMS PARA TODAS AS EMPRESAS EM FUNÇÃO DE SEUS GASTOS COM MATERIAL DE USO OU CONSUMO, SENDO ESSA ÚLTIMA ETAPA SUCESSIVAMENTE PRORROGADA.

DESSA FORMA, CONSIDERANDO A SITUAÇÃO ESPECÍFICA DOS AUTOS, ENTENDER QUE NÃO SE APROPRIA O CRÉDITO VINCULADO AO ATIVO IMOBILIZADO QUANDO NÃO HOUVER SAÍDAS TRIBUTADAS PARA SE CONFRONTAR COM AS SAÍDAS NÃO TRIBUTADAS, IMPLICA EM NÃO RECONHECER A FUNÇÃO PRIMORDIAL DA "LEI KANDIR", NEGANDO-LHE OS EFEITOS PARA OS QUAIS VEIO AO ORDENAMENTO JURÍDICO.

NESSE CONTEXTO, HÁ DE SE PRESERVAR OS CRÉDITOS ORIUNDOS DE AQUISIÇÕES PARA O ATIVO IMOBILIZADO, MESMO QUANDO A EMPRESA AINDA NÃO INICIOU A ATIVIDADE PRODUTIVA.

PARA DEFINIÇÃO DO INÍCIO DO APROVEITAMENTO DE CRÉDITO, DUAS SÃO AS POSSIBILIDADES, A SABER.

A PRIMEIRA PRESERVA A REGRA PREVISTA NO ART. 23 DA LC Nº 87/96, OU SEJA, OS CRÉDITOS SERIAM APROPRIADOS, EM PARCELAS MENSAS, A PARTIR DA DATA DE AQUISIÇÃO DOS EQUIPAMENTOS.

ESSA FORMA, NO ENTANTO, PODE SER PREJUDICIAL AO ESTADO, UMA VEZ QUE LEVARIA UM CRÉDITO ACUMULADO A SE CONFRONTAR INTEGRALMENTE COM OS DÉBITOS DAS PRIMEIRAS OPERAÇÕES.

A SEGUNDA POSSIBILIDADE TEM COMO MARCO DE CONTAGEM DO QUATRIÊNIO A DATA DE EFETIVO INÍCIO DAS ATIVIDADES (MAIO DE 2006), E MELHOR SE ADEQUA AO PRINCÍPIO DO SISTEMA DE CRÉDITO DO ATIVO IMOBILIZADO, POIS DISTRIBUIRÁ, A PARTIR DA EFETIVA PRODUÇÃO, AS PARCELAS DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS).

PODE-SE DIZER QUE ESSE SISTEMA CONTRARIA O RIGOR DO ART. 23 DA LC Nº 87/96, MAS, COMO DITO ANTES, ESSE DISPOSITIVO CONSTITUI REGRA GERAL, QUE PODE ADMITIR INTERPRETAÇÃO DIFERENCIADA.

NESSE CASO, ESTARIAM AS AQUISIÇÕES LANÇADAS EM LIVRO DE REGISTRO DE ENTRADA DE MERCADORIAS AGUARDANDO O MOMENTO CERTO PARA LANÇAMENTO NO LIVRO DE CONTROLE DO IMOBILIZADO (CIAP), QUE SE DARIA ASSIM QUE A ATIVIDADE PRODUTIVA SE INICIASSE.

DIANTE DO SILÊNCIO DA NORMA, A MELHOR HIPÓTESE É A QUE MELHOR ATENDE À FUNÇÃO MAIOR DO CRÉDITO DOS BENS DO ATIVO IMOBILIZADO, CONFORME A INTENÇÃO POSTA NA NORMA COMPLEMENTAR E QUE MELHOR SE AJUSTA AOS ATUAIS DISPOSITIVOS DA LEGISLAÇÃO MINEIRA.

E, NESSE CASO, A PRIMEIRA HIPÓTESE, REALIZADA PELA AUTUADA, ENQUANTO NÃO SE REGULAMENTE A SEGUNDA, AINDA QUE MAIS GRAVOSA À FAZENDA PÚBLICA, É A QUE MELHOR SE AMOLDA AOS DISPOSITIVOS VIGENTES, OU SEJA, O CRÉDITO SERÁ TOMADO A PARTIR DA DATA DE AQUISIÇÃO DO PRODUTO, EM QUARENTA E OITO PARCELAS, RESPEITADO, EM CASO DE CRÉDITO EXTEMPORÂNEO, O LIMITE DE CINCO ANOS CONTADOS DA DATA DE AQUISIÇÃO DOS BENS.

NOUTRO GIRO, O PRÓPRIO REGULAMENTO MINEIRO TRATA DE FORMA PARTICULAR OS CRÉDITOS ORIUNDOS DA FASE PRÉ-OPERACIONAL DAS EMPRESAS. COM EFEITO, O ART. 14 E SEGUINTE DO ANEXO VIII DO RICMS/02 DISPÕEM SOBRE A TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITOS ACUMULADOS DE ICMS DA SEGUINTE FORMA:

RICMS/02:

ANEXO VIII

(...)

CAPÍTULO II

DAS TRANSFERÊNCIAS ESPECIAIS DE CRÉDITO ACUMULADO

SEÇÃO I

DA TRANSFERÊNCIA DE CRÉDITO ACUMULADO PARA CONTRIBUINTE EM FASE DE INSTALAÇÃO OU EXPANSÃO NO ESTADO

ART. 14. O ESTABELECIMENTO MINEIRO DETENTOR DE CRÉDITO ACUMULADO, MEDIANTE REGIME ESPECIAL CONCEDIDO PELO DIRETOR DA SUPERINTENDÊNCIA DE TRIBUTAÇÃO AO DESTINATÁRIO DO CRÉDITO, PODERÁ TRANSFERI-LO PARA:

I - NOVO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL, DE CONTRIBUINTE QUE SE INSTALAR NESTE ESTADO OU DE CONTRIBUINTE JÁ INSCRITO;

II - ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL DE CONTRIBUINTE SITUADO NESTE ESTADO EM FASE DE EXPANSÃO.

§ 1º - O CONTRIBUINTE QUE RECEBER, EM TRANSFERÊNCIA, CRÉDITOS ACUMULADOS NA FORMA DESTE ARTIGO PODERÁ UTILIZÁ-LOS, OBSERVADO O DISPOSTO NO REGIME ESPECIAL, EXCLUSIVAMENTE, PARA:

I - TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL SITUADO NESTE ESTADO, A TÍTULO DE PAGAMENTO PELA AQUISIÇÃO DE BEM PARA ATIVO PERMANENTE, OBSERVADO, NO QUE COUBER, AS DISPOSIÇÕES DO ART. 10 DESTE ANEXO;

II - PAGAMENTO DE ICMS DEVIDO PELA ENTRADA DE MERCADORIA IMPORTADA DO EXTERIOR, DESDE QUE, CUMULATIVAMENTE:

A - A MERCADORIA SEJA DESTINADA AO ATIVO PERMANENTE PARA SER EMPREGADA, PELO PRÓPRIO IMPORTADOR, EM PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO OU DE EXTRAÇÃO MINERAL; E

B - O DESEMBARAÇO ADUANEIRO OCORRA EM TERRITÓRIO DESTE ESTADO;

III - PAGAMENTO DE ICMS DEVIDO PELA ENTRADA, NO ESTABELECIMENTO, EM DECORRÊNCIA DE OPERAÇÃO INTERESTADUAL, DE MERCADORIA DESTINADA AO ATIVO PERMANENTE;

IV - TRANSFERÊNCIA PARA ESTABELECIMENTO DE CONTRIBUINTE SITUADO NESTE ESTADO, A TÍTULO DE PAGAMENTO PELA AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE CONSTRUÇÃO PARA SER EMPREGADO EM EDIFICAÇÕES NO NOVO ESTABELECIMENTO OU NO ESTABELECIMENTO EM FASE DE EXPANSÃO.

§ 2º - EFETUADAS AS AQUISIÇÕES PREVISTAS NO REGIME ESPECIAL SEM QUE O CRÉDITO RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA TENHA SIDO INTEGRALMENTE UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE, O SALDO REMANESCENTE PODERÁ SER DEVOLVIDO AO ESTABELECIMENTO QUE ORIGINALMENTE DETINHA O CRÉDITO.

ORA, AO CUIDAR DE CRÉDITOS ACUMULADOS DE CONTRIBUINTES EM FASE DE INSTALAÇÃO, É EVIDENTE QUE A LEGISLAÇÃO ESTÁ, IMPLICITAMENTE, AUTORIZANDO OS CRÉDITOS ORIGINÁRIOS DE AQUISIÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO, POIS SÃO OS ÚNICOS POSSÍVEIS NESTA FASE PRÉ-OPERACIONAL.

DIANTE DO EXPOSTO, CONSIDERA-SE IMPROCEDENTE O LANÇAMENTO, UMA VEZ QUE A APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A AQUISIÇÕES

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DE BENS PARA O ATIVO PERMANENTE É A PARTIR DA DATA DE AQUISIÇÃO DO PRODUTO E, EM SE TRATANDO DE AQUISIÇÃO DE BENS NA FASE PRÉ-OPERACIONAL, NÃO HAVENDO SAÍDAS NO PERÍODO, O CRÉDITO SE LEGITIMA NA PROPORÇÃO DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS).

Diante disso, deve-se conceder o crédito do imposto para todos os itens classificados pelo Perito como “Ativo Imobilizado”, considerando a data da entrada do bem no estabelecimento, inclusive quanto aos bens classificados como “Imobilizado em Andamento”.

A perícia realizada (CD de fls. 3.344 do PTA nº 01.000160183-95) trabalhou com a seguinte denominação em face da utilização/função do bem: Itens de Tecnologia da Informação e Itens Gerais, sendo que os Itens Gerais foram subdivididos em: Obras e Instalações Prediais, Móveis e Utensílios, Meio Ambiente, Controlé e Medidas, Bens Alheios por Natureza.

No tocante à “Tecnologia da Informação” foi adotada pelo Perito a regra da “Pirâmide da Automação”, com níveis de “0” a “4”, com a seguinte descrição:

Nível 0 – Elementos de campo – Realiza interface direta com as grandezas físicas do chão de fábrica e possui funções de aquisição e atuação no processo.

Nível 1 – Aquisição de dados e controle manual – O primeiro nível é majoritariamente composto por dispositivos de campo. Atuadores, sensores, transmissores e outros componentes presentes na planta.

Nível 2 – Controle individual – Compreende equipamentos que realizam o controle automatizado das atividades da planta, dentre os quais o CLP - Controle Lógico Programável e o SDCD - Sistema Digital de Controle Distribuído.

Nível 3 – Controle de célula, Supervisão e Otimização do processo - Destina-se a supervisão dos processos executados por uma determinada célula de trabalho em uma planta. Na maioria dos casos, também obtém suporte de um banco de dados com todas as informações relativas ao processo.

Os níveis 4 e 5 compreendem, respectivamente, a parte de programação e planejamento da produção e planejamento estratégico e gerenciamento corporativo.

Nessa linha, concluiu o Perito que os bens empregados nos níveis “0”, “1” e “2” são inerentes ao processo produtivo, desde que vinculados ao campo de incidência de ICMS, excluindo-se os “notebooks”, pois não se prestam à realização das atividades vinculadas aos níveis mencionados, bem como outros equipamentos que, embora componham as atividades de supervisão da produção, não estão atrelados à produção, como o “circuito fechado de televisão”.

A Impugnante contesta a classificação do Perito, destacando a impropriedade de se excluir os “no break” e os computadores do nível “3”, esclarecendo que os “no breaks” além de manter todos os equipamentos funcionando na falta de energia elétrica, também os protege contra descargas atmosféricas e outras adversidades que possam ocorrer na rede elétrica.

Importante ressaltar o disposto no § 5º do art. 66 do RICMS/02:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

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.

A fim de regulamentar a aplicação do inciso II foi editada a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que em seu art. 2º, inciso II, alínea “c” regulamenta o dispositivo do RICMS/02 citado, determinando que é considerado como bens alheios à atividade e sem direito ao crédito de ICMS, o ativo imobilizado que seja empregado fora da área de produção industrial do estabelecimento.

Assim, para os itens do ativo imobilizado, classificados pelo Perito como “Tecnologia da Informação”, deve ser reconhecido o direito ao crédito do ICMS a partir da entrada do bem no estabelecimento, devido a comprovação de que eles foram empregados na área de produção industrial, de acordo o disposto no art. 66, § 5º do RICMS/02.

Quanto aos Itens Gerais, subdivididos em Obras e Instalações Prediais, Móveis e Utensílios, Meio Ambiente, Controle e Medidas, Bens Alheios por Natureza, faz-se as seguintes considerações.

Os itens classificados como “Controles e Medidas” compõem-se de itens destinados ao controle da produção em suas diversas fases, consubstanciado na realização de exames laboratoriais em matéria-prima, produção e funcionamento de máquinas e equipamentos.

Muito embora esses serviços de medição e controle sejam considerados como marginais ao processo produtivo, os equipamentos utilizados, classificados no ativo imobilizado, estão vinculados à atividade econômica do estabelecimento, na esteira do que dispõe a alínea “c” do inciso II do art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº01/98, *verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(...)

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.

(...)

Diante disso, reconhece-se o direito ao crédito do imposto dos itens classificados como “Controles e Medidas”, exceto em relação ao item 2493 da planilha, que se refere a uma cadeira utilizada no posto de comando da linha de inspeção.

Frisa-se que o crédito do imposto é reconhecido a partir da data de entrada do bem no estabelecimento.

Verifica-se que o dispositivo supra, em consonância com o § 3º do art. 70 do RICMS/02, considera alheios à atividade do estabelecimento os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que vise aumentar a produtividade da empresa, aqueles que não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, bem como as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

Em relação aos itens classificados como “Móveis e Utensílios”, muito embora contabilizados como ativo imobilizado, classificam-se como alheios para fins de apuração do crédito de ICMS, uma vez que não participam do processo produtivo do estabelecimento. São mesas, cadeiras, poltronas, armários diversos, tanto de utilização na área administrativa, quanto nos restaurantes, nas oficinas para guarda de ferramentas ou até mesmo na área de produção, mas sem vinculação com o processo produtivo.

No conjunto denominado de “Meio Ambiente” foram listados os itens relativos a tratamento térmico, climatização, ventiladores industriais, aspiradores de pó, tratamento de efluentes, captura de gases e outros produtos vinculados à manutenção da salubridade e melhoria das condições de trabalho, mas afastados do processo produtivo.

Não obstante a absoluta necessidade de proporcionar ao trabalhador condições dignas para exercer seu labor, com oferta de ambiente equilibrado e ambientalmente correto, tais obrigações são de responsabilidade da Impugnante, não cabendo ao Estado propiciar essas condições em ambiente particular mediante abatimento de tributo, pela via da apropriação de crédito.

Portanto, correto o estorno do crédito de ICMS nos moldes efetivados pela Fiscalização, quanto aos “Móveis e utensílios” e “Meio Ambiente”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já os itens do agrupamento denominado na perícia de “Obras” referem-se a materiais elétricos e hidráulicos para construção civil, desde a base até os galpões e edifícios, cabos telefônicos, obras para tratamento ambiental, inclusive o turbo gerador com emprego no tratamento de efluentes. Encontram-se nesse item, também, as telhas, dutos, eletrodutos, calhas e eletrocalhas diversas.

Os ferrosos, como tubos, chapas, cantoneiras, vergalhões e estruturas metálicas em geral foram classificados pelo Perito como de uso industrial ou de construção civil.

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

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

(...)

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

(...)

Várias são as decisões deste Conselho, nas quais foi mantida a vedação de crédito de ICMS relativo a aquisição de materiais utilizados na construção de infraestrutura necessária para a instalação de equipamentos industriais.

A título de exemplo, menciona-se os Acórdãos nºs 20.236/11/1ª (decisão ratificada pelo Acórdão nº 3.735/11/CE) e 18.764/10/2ª (decisão irrecorrível):

ACÓRDÃO Nº 20.236/11/1ª

CONSTRUÇÃO:

(...)

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

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

PELO FISCO. PORTANTO, SÃO CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS.

(DESTACOU-SE).

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

EMENTA

(...)

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

(...)

DÉCISÃO

(...)

O ART. 20, § 1º DA LC 87/96 VEDA O APROVEITAMENTO DO CRÉDITO DO ICMS RELATIVO À AQUISIÇÃO DE BENS ALHEIOS À ATIVIDADE TRIBUTADA DO ESTABELECIMENTO, AINDA QUE INCORPORADOS AO ATIVO PERMANENTE DA EMPRESA. DESSA MANEIRA, PARA FRUIÇÃO DO DIREITO DE CRÉDITO DO ICMS, TORNA-SE NECESSÁRIO ALÉM DA PROPRIEDADE, QUE O BEM SEJA APLICADO EM ATIVIDADE AFETA AO IMPOSTO. (...) EM ASSIM SENDO, A CLASSIFICAÇÃO DE BENS SOB TAL ENFOQUE É DADA PELA ANÁLISE DA SUA FINALIDADE E NÃO SOMENTE PELO CONCEITO DE PROPRIEDADE. (...) JÁ SE OBSERVOU QUE NEM TODO BEM INTEGRANTE DA PLANTA INDUSTRIAL É CLASSIFICADO COMO BEM DE PRODUÇÃO, ENTENDENDO-SE POR ESTES OS QUE EFETIVAMENTE TRANSFORMAM MATÉRIA PRIMA, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAIS DE EMBALAGEM EM ESPÉCIE NOVA. (...) AS OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, DESTINADAS À CIRCULAÇÃO E ABRIGO DE PESSOAS; AS DESTINADAS À PROTEÇÃO DE MÁQUINAS, DE INSTALAÇÕES E DE MATERIAIS (...); AS REFERENTES À ILUMINAÇÃO E ARRUAMENTO SÃO MANIFESTAMENTE

Corretas, portanto, as exigências relativas ao estorno do crédito de ICMS referente às aquisições dos bens destinados à construção, classificados pela perícia como “Obras”.

Por fim, quanto ao conjunto de itens identificados como “Alheios” pelo Perito, a ele deu-se o caráter residual, ou seja, dentro da classificação de Itens Gerais os bens que não se enquadram nas definições anteriores (obras, móveis e utensílios, controles e medidas e meio ambiente) foram elencados nessa rubrica.

Tais itens como detalhado na perícia, tratam-se de bens alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 1º da Instrução Normativa nº 01/98, estando corretos os estornos dos créditos a ele vinculados.

Recolhimento a menor de ICMS no mês de abril de 2011 em virtude dos ajustes nos saldos da conta gráfica nos meses de janeiro a abril de 2011, decorrentes da recomposição realizada no PTA 01.000170028-41

Exige, ainda, a Fiscalização a diferença de ICMS resultante de ajustes da conta gráfica no período de janeiro a abril de 2011, decorrentes da modificação do saldo credor no mês de dezembro de 2010, em face do PTA nº 01.000170028-41, julgado pela 3ª Câmara de Julgamento, cujo Acórdão (20.397/12/3ª) apresenta a seguinte ementa:

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – RESOLUÇÃO 3.166/01. CONSTATADO O RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, EM FACE DA APROPRIAÇÃO DE PARCELA DE IMPOSTO NÃO COBRADA E NÃO PAGA AO ESTADO DE ORIGEM, DESTACADO EM NOTAS FISCAIS DE FORNECEDORES DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO BENEFICIADOS COM INCENTIVOS FISCAIS EM SEUS ESTADOS, SEM AMPARO EM CONVÊNIO CELEBRADOS NO ÂMBITO DO CONFAZ. PROCEDIMENTO FISCAL RESPALDADO NO ART. 155, § 2º, INCISO XII, ALÍNEA "G" DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, ART. 1º, PARÁGRAFO ÚNICO E ART. 8º, INCISO I, AMBOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 24/75. CRÉDITO VEDADO NOS TERMOS DO ART. 62, § 1º DO RICMS/02 E DA RESOLUÇÃO Nº 3.166/01. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Em consequência do recolhimento a menor do imposto no período, exige, a Fiscalização, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante afirma que não concorda com a decisão prolatada pelo CC/MG, mantendo-se convicta da improcedência do lançamento, razão pela qual postulou judicialmente o cancelamento das exigências fiscais.

Nessa linha, entende que a Fiscalização deve aguardar a decisão final para que possa levar em conta o resultado do julgamento na via judicial.

A Fiscalização sustenta que, por se tratar de decisão irrecurável, está correto o ajuste dos saldos da conta gráfica, legitimando a exigência fiscal.

O art. 65, § 3º do RICMS/02 assim dispõe:

Art. 65. O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o somatório do imposto referente às mercadorias saídas ou aos serviços de transporte ou de comunicação prestados e o somatório do imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem destinado a uso, consumo ou ativo permanente, ou ao recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento, observadas as hipóteses de que trata o artigo seguinte.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º Havendo estorno de crédito efetuado pela fiscalização, o contribuinte deverá proceder à retificação dos dados da sua escrituração, adequando-a em todos os períodos de apuração afetados pela glosa, mediante a entrega de Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI), no prazo de 20 (vinte) dias, contado:

(...)

II - da decisão irrecorrível na esfera administrativa;

(...)

§ 4º Esgotado o prazo previsto no parágrafo anterior sem que tenha sido efetuada a correção, o Fisco adequará, de ofício, no prazo de 10 (dez) dias, os dados constantes da DAPI.

§ 5º Na hipótese de decisão judicial que modifique valores alterados pelo Fisco na forma do parágrafo anterior, os dados serão alterados, de ofício, nos termos da decisão.

(...)

Dessa forma, caso sobrevenha decisão judicial favorável à Autuada, a conta gráfica será ajustada de ofício pela Fiscalização, compensando-se os valores devidos em cada lançamento superveniente.

Portanto, em relação a essa irregularidade, corretas as exigências fiscais.

Por outro lado, aduz a Defesa não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas, além de considerar que os valores extrapolam o razoável, com ofensa aos princípios constitucionais da proporcionalidade, razoabilidade e não confisco.

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

O Des. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, está aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, uma vez que esta possui caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa transcreve-se:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

No que tange aos princípios constitucionais apontados pela Impugnante, cabe registrar que o lançamento foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do disposto no inciso I do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Noutro giro, contesta a Impugnante a cobrança de juros de mora incidente sobre as multas, entendendo que ele deve incidir apenas sobre a obrigação principal.

A cobrança dos juros de mora com adoção dos índice da Taxa Selic está prevista no art. 226 da Lei nº 6.763/75, disciplinada pela Resolução SEF nº 2.880 de 13/10/97, bem como nos arts. 212 e 215 do RPTA.

Estabelece a mencionada resolução que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

Lei nº. 6.763/75

Art. 226- Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Resolução 2.880/97

Art. 1º - Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

RPTA (Decreto nº. 44.747/08)

Art. 212 - Os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados, terão, se for o caso, seu valor

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, observado o disposto em resolução da Secretaria de Estado de Fazenda.

(...)

Art. 215 - Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Resta absolutamente claro, portanto, a previsão legal para cobrança de juros incidentes sobre as multas decorrentes de descumprimento das obrigações acessórias, aplicando-se ao caso o disposto no inciso I do art. 110 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para: 1 - em relação aos bens classificados como "Tecnologia da Informação", conceder direito ao crédito na data da entrada dos itens que foram classificados pelo Perito como ativo imobilizado; 2 - conceder o crédito para os "Itens Gerais" em relação aos produtos identificados pelo Perito como ativo imobilizado, considerando a data da entrada do bem no estabelecimento, inclusive quanto aos bens classificados como "Imobilizado em Andamento"; 3 - excluir as exigências fiscais relativas aos bens classificados como "Controles e Medidas", exceto em relação à cadeira utilizada no posto de comando da linha de inspeção. Vencidos, em parte, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Relatora) e José Luiz Drumond, que o julgavam parcialmente procedente para: 1 - em relação ao item 2 da decisão majoritária ("Itens Gerais"), conceder o crédito para os itens identificados pelo Perito como ativo imobilizado, inclusive no caso de "Imobilizado em Andamento", para os itens em que a data de depreciação seja posterior à data da nota fiscal (planilha consolidada - coluna AB > AG ou coluna AC > AG); 2 - manter as exigências relativas aos bens classificados como "Controles e Medidas". Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o julgava parcialmente procedente para: a) conceder os créditos relativos aos bens da Tecnologia da Informação relacionados no CD de fls. 3.344 do PTA 01.000160183-95, na planilha denominada de "TI Consolidado PTA 01.000160183-95 e PTA 01.000160860-21", identificados na coluna "Q" pela expressão "SIM", inclusive os denominados sobressalentes, exceto os "notebooks" e "no breaks"; b) no conjunto identificado como "Móveis e Utensílios", reconhecer o crédito para o produto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

identificado como “Painel Interface Ikusi”, item 928 da planilha do PTA 01.000160183-95, por compor o equipamento principal; c) em relação ao conjunto de itens identificado pelo Perito como "Obras" reconhecer o crédito de ICMS para todos os produtos que estejam diretamente relacionados aos equipamentos servindo-lhes de suporte e possibilitando seu funcionamento; d) em relação aos produtos selecionados pelo Perito como “Alheios” (PTA 01.000160183-95), reconhecer o crédito do imposto, exceto no tocante aos bens indicados no Parecer da Assessoria do CC/MG; e) reconhecer o crédito para a torqueadeira hidráulica Titan LP-4. Designado relator o Conselheiro Reinaldo Lage Rodrigues de Araujo (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Alessandro Mendes Cardoso e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 03 de dezembro de 2014.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente

Reinaldo Lage Rodrigues de Araujo
Relator designado

M/D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	20.624/14/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000173607-21	
Impugnação:	40.010132099-49	
Impugnante:	Gerdau Açominas S/A	
	IE: 459018168.00-17	
Proc. S. Passivo:	Luciana das Graças dos Santos/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

Voto proferido pela Conselheira Ivana Maria 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.

Repetindo, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, em decorrência de aproveitamento indevido de créditos provenientes de aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento.

Preliminarmente, insta mencionar que a decisão majoritária concedeu o crédito na data da entrada dos itens que foram classificados pelo Perito como ativo imobilizado em relação aos bens classificados como "Tecnologia da Informação" (TI).

Entretanto, os fundamentos do voto desta Conselheira são divergentes. Ele se assenta na premissa de que a planilha da TI está com classificação diferente dos itens gerais. Os itens de TI relativos ao sistema de automação do processo produtivo do campo de incidência do ICMS, são, via de regra, aplicados diretamente quando da ativação das máquinas por eles controladas, pois os mesmos têm um índice de obsolescência muito grande, o que não possibilitaria fazer aquisição (data da entrada da nota fiscal) dos mesmos com uma grande antecedência que implicaria a glosa do crédito.

Observa-se, ainda, que as informações possibilitam uma constatação da aplicação dos mesmos no sistema de automação do processo produtivo do campo de incidência do ICMS.

Assim, tal qual a decisão majoritária, entende-se que os itens que foram classificados como ativo imobilizado, relativos à TI do sistema de automação do processo produtivo do campo de incidência do ICMS, dão direito aos créditos na data da entrada dos mesmos.

Conforme acórdão, a decisão majoritária decidiu conceder o crédito para os "Itens Gerais" em relação aos produtos identificados pelo Perito como ativo imobilizado, considerando a data da entrada do bem no estabelecimento, inclusive quanto aos bens classificados como "Imobilizado em Andamento".

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O lançamento fiscal partiu do entendimento de que a aquisição de itens que compõem novos equipamentos, em processo de instalação, somente poderá gerar crédito de ICMS após o início do funcionamento dos referidos equipamentos.

Sustenta o Fisco que, em decorrência desse fato, ainda que determinadas mercadorias sejam consideradas bens do ativo da produção, ainda assim seria motivo de estorno dos créditos, conforme se extrai da orientação posta na resposta da Consulta Interna SUTRI nº 060/10.

Por sua vez, a Autuada reconhece que a maioria dos itens está contabilizada como “imobilização em andamento”. Entretanto, advoga que tal especificidade em nada impacta o seu direito ao crédito do ICMS, eis que pela legislação vigente à época, a imobilização em andamento não constituía óbice para o aproveitamento dos créditos, uma vez que a determinação era de que a primeira fração deveria ser apropriada no mês em que ocorresse a entrada do bem no estabelecimento.

Para a perfeita compreensão do assunto, primordial o entendimento do que seja “ativo imobilizado” para fins da legislação mineira, vigente a época dos fatos geradores.

Inicialmente, verifica-se que não há na Lei nº 6.763/73 e nem no RICMS/02 definição para fins do ICMS do que deve ser considerado “ativo imobilizado”, salvo acréscimos ao conceito original.

Dessa feita, deve-se buscar o conceito de ativo imobilizado segundo a legislação concernente.

E foi exatamente essa a inteligência buscada pelo Perito, com a qual coadunamos. Ele foi conhecer a legislação contábil e a aplicável ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica para fins de convencimento de quando uma mercadoria pode ser conceituada “ativo imobilizado”.

Passa-se, pois, a adoção do relatório da perícia, abordando o tema.

A Resolução do CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC nº 1.027 de 15.04.2005, prescreve o momento do início da depreciação.

Resolução do CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC nº 1.027 de 15.04.2005 - D.O.U.: 09.05.2005

Aprova a NBC T 19.5 - Depreciação, Amortização e Exaustão (...)

19.5.4.6. A depreciação, amortização ou exaustão de um ativo começa quando o item está em condições de operar na forma pretendida pela administração.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS

PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 27 de 2009.

Audiência Pública_07/2009

Ativo Imobilizado

(...)

Definições

(...)

6. Os seguintes termos são usados neste Pronunciamento, com os significados especificados:

(...)

Valor depreciável é o custo de um ativo ou outro valor que substitua o custo, menos o seu valor residual. Depreciação é a alocação sistemática do valor depreciável de um ativo ao longo da sua vida útil. Valor específico para a entidade.

(...)

Ativos imobilizados são itens tangíveis que:

são detidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

(b) se espera que sejam usados durante mais do que um período.

Vida útil é:

(a) o período de tempo durante o qual a entidade espera utilizar um ativo; ou

(...)

Reconhecimento

O custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se:

(a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e

(b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente.

Sobressalentes e equipamentos de serviço são geralmente contabilizados como estoques e reconhecidos no resultado quando consumidos. Porém, os sobressalentes principais e equipamento de reserva classificam-se como ativos imobilizados quando uma entidade espera usá-los durante mais do que um período. Da mesma forma, se os sobressalentes e os equipamentos de serviço puderem ser utilizados em ligação com um item do ativo imobilizado, eles são como ativo imobilizado. Destacamos.

(...)

Valor período de depreciação

A depreciação do ativo se inicia quando este está disponível para uso, ou seja, quando está no local e condição necessários para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração. (...)

No tocante à legislação do imposto de renda, tem-se:

Instrução Normativa SRF nº 162, de 31 de dezembro de 1998. DOU de 07/01/1999, pág. 5

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fixa prazo de vida útil e taxa de depreciação dos bens que relaciona.

Art. 1º A quota de depreciação a ser registrada na escrituração da pessoa jurídica, como custo ou despesa operacional, será determinada com base nos prazos de vida útil e nas taxas de depreciação constantes dos anexos:

Anexo I - Bens relacionados na Nomenclatura Comum do MERCOSUL - NCM

Referência NCM	Bens	Prazo de vida útil (anos)	Taxa anual de depreciação
9024	MÁQUINAS E APARELHOS PARA ENSAIOS DE DUREZA, TRAÇÃO, COMPRESSÃO, ELASTICIDADE OU DE OUTRAS PROPRIEDADES MECÂNICAS DE MATERIAIS (POR EXEMPLO: METAIS, MADEIRA, TÊXTEIS, PAPEL, PLÁSTICOS)	10	10 %
9025	DENSÍMETROS, AREÔMETROS, PESA-LÍQUIDOS E INSTRUMENTOS FLUTUANTES SEMELHANTES, TERMÔMETROS, PIRÔMETROS, BARÔMETROS, HIGRÔMETROS E PSICRÔMETROS, REGISTRADORES OU NÃO, MESMO COMBINADOS ENTRE SI	10	10 %
9026	INSTRUMENTOS E APARELHOS PARA MEDIDA OU CONTROLE DA VAZÃO (CAUDAL), DO NÍVEL, DA PRESSÃO OU DE OUTRAS CARACTERÍSTICAS VARIÁVEIS DOS LÍQUIDOS OU GASES [POR EXEMPLO: MEDIDORES DE VAZÃO (CAUDAL), INDICADORES DE NÍVEL, MANÔMETROS, CONTADORES DE CALOR], EXCETO OS INSTRUMENTOS E APARELHOS DAS POSIÇÕES 9014, 9015, 9028 OU 9032	10	10 %
9027	INSTRUMENTOS E APARELHOS PARA ANÁLISES FÍSICAS OU QUÍMICAS [POR EXEMPLO: POLARÍMETROS, REFRAÔMETROS, ESPECTRÔMETROS, ANALISADORES DE GASES OU DE FUMAÇA]; INSTRUMENTOS E APARELHOS PARA ENSAIOS DE VISCOSIDADE, POROSIDADE, DILATAÇÃO, TENSÃO SUPERFICIAL OU SEMELHANTES OU PARA MEDIDAS CALORIMÉTRICAS, ACÚSTICAS OU FOTOMÉTRICAS (INCLUÍDOS OS INDICADORES DE TEMPO DE EXPOSIÇÃO); MICRÓTOMOS	10	10 %
9030	OSCIOSCÓPIOS, ANALISADORES DE ESPECTRO E OUTROS INSTRUMENTOS E APARELHOS PARA MEDIDA OU CONTROLE DE GRANDEZAS ELÉTRICAS; INSTRUMENTOS E APARELHOS PARA MEDIDA OU DETECÇÃO DE RADIAÇÕES ALFA, BETA,	10	10 %

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

	GAMA, X, CÔSMICAS OU OUTRAS RADIAÇÕES IONIZANTES		
9031	<u>INSTRUMENTOS, APARELHOS E MÁQUINAS DE MEDIDA OU CONTROLE, NÃO ESPECIFICADOS NEM COMPREENDIDOS EM OUTRAS POSIÇÕES DO PRESENTE CAPÍTULO; PROJETORES DE PERFIS</u>	10	10 %

Por fim, insta trazer aos autos informações contidas no balanço patrimonial do Contribuinte publicado na Comissão de Valores Mobiliários – CVM:

NOTAS EXPLICATIVAS DA ADMINISTRAÇÃO ÀS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS EM 31 DE DEZEMBRO DE 2003 E DE 2002

(Valores expressos em milhares de reais, exceto quando especificado)

NOTA 1 – CONTEXTO OPERACIONAL

(...)

Gerdau S.A. é uma Empresa integrante do Grupo Gerdau dedicado, principalmente, à produção de aços longos comuns e especiais e à comercialização de produtos siderúrgicos em geral (planos e longos), através de usinas localizadas no Brasil, Uruguai, Chile, Canadá, Argentina e Estados Unidos.

(...)

NOTA 2 - APRESENTAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

“A depreciação do ativo se inicia quando este está disponível para uso, ou seja, quando está no local e condição necessários para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração.” Assim, o marco inicial para que o Contribuinte possa utilizar o crédito do referido imobilizado, nos termos regulamentares é a data da efetiva entrada em atividade, que normalmente coincide com a data inicial da depreciação;

conforme informações contidas no balanço patrimonial publicado na CVM, o Sujeito Passivo não deprecia o ativo imobilizado em andamento, em razão das normas contábeis e tributária, e utiliza uma taxa de depreciação de 10% (dez por cento) para as máquinas equipamento e instalações, o que evidencia uma vida útil média de 10 (dez) anos para estes bens.

Assim, posicionamos no sentido de que a aquisição de itens que compõem novos equipamentos, em processo de instalação, somente poderá gerar crédito de ICMS após o início do funcionamento dos referidos equipamentos.

Por conseguinte, é imprescindível saber a data do início do funcionamento dos referidos equipamentos.

A respeito, consta do relatório da perícia o seguinte:

“Não obstante as normas postas para a melhor prática contábil, em reposta às intimações, a Impugnante apresentou vários itens que tiveram a data de início da primeira parcela de depreciação, antes mesmo da existência física do bem, ou seja: há data de início de depreciação, informada pela Impugnante nos registros constantes do Livro Razão da Depreciação, anterior à data da entrada física do bem no estabelecimento da Impugnante.

Assim, as informações prestadas pela Impugnante relativamente à data da depreciação não guardam consonância com a realidade no mundo dos fatos, pois não foi possível determinar com precisão a data de entrada em atividade de vários bens em razão da incongruência das informações prestadas.”

Quando das respostas aos quesitos apresentados pela Fiscalização, novamente o Perito faz menção ao assunto:

“(Quesito 5) “Informe o Sr. Perito se os bens e ou mercadorias (...) contabilizados na conta imobilização em andamento estavam em funcionamento na época da autuação. Este quesito ficou prejudicado, tendo em vista que as informações prestadas pelo Contribuinte referentes às datas de depreciação de vários bens são anteriores àquelas datas de entrada das notas fiscais dos componentes dos mesmos, e considerando que não se encontrou outro referencial de melhor confiabilidade, além da data de depreciação, para ser utilizado como marco inicial de funcionamento dos bens. Assim, não há como afirmar se os bens estavam ou não em funcionamento na época da autuação.”

Analisando as informações da perícia nas planilhas apresentadas, além da situação mencionada de *itens que tiveram a data de início da primeira parcela de depreciação antes mesmo da existência física do bem*, constata-se que, para muitos

produtos, mesmo concluindo pela condição legal de ativo imobilizado, o perito desprezou tal condição para definir a data de possibilidade efetiva do creditamento. Isso se deu em face de haver informações divergentes para a data de imobilização, qual seja: por uma informação tem-se data de imobilização anterior a data da nota fiscal e por outra tem-se data de imobilização posterior a data da nota fiscal.

Dessa forma, mesmo havendo uma dúvida no sentido de possibilitar ou não o crédito, o Perito concluiu pela negativa.

Diversamente, adotando uma interpretação em favor do Contribuinte, alicerçada pelo disposto no art. 112 do CTN, concedo o crédito para todos os produtos em que as análises efetuadas pelo Perito nos termos da legislação possibilitam a conclusão de ser o produto ativo imobilizado, a partir da data da depreciação posterior a data da nota fiscal (Planilha consolidada - coluna AB > AG ou coluna AC > AG).

No tocante aos itens denominados "Controles e Medidas", a decisão majoritária decidiu pela exclusão das exigências, exceto em relação à cadeira utilizada no posto de comando da linha de inspeção.

O Perito informa que alguns itens de controle e medida não são utilizados no campo de incidência do ICMS, a exemplo daqueles utilizados para controles e medidas nas atividades de manutenção das máquinas e equipamentos: "ALICATE AMPERÍMETR TES-3050 E".

Não obstante, aqueles utilizados no campo de incidência do ICMS, a exemplo de "Equipamentos utilizados para detectar imperfeições nos produtos produzidos na Unidade industrial", foram classificados como ativo imobilizado.

A decisão majoritária decidiu que, muito embora esses serviços de medição e controle sejam considerados como marginais ao processo produtivo, os equipamentos utilizados, classificados no ativo imobilizado, estão vinculados à atividade econômica do estabelecimento.

Inicialmente, destaca-se que não é o fato de os bens serem contabilizados no ativo permanente da empresa que propicia o direito aos créditos a eles referentes.

O art. 20, § 1º da LC nº 87/96, estabelece, *in verbis*:

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Neste sentido, a Lei nº 6.763/75 que não diverge da LC nº 87/96, assim disciplina a matéria:

Lei nº. 6.763/75

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

(...)

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

O Regulamento do ICMS de 2002, em consonância com o disposto no art. 31, inciso III da Lei nº 6.763/75, assim determinou:

RICMS/02

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;

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

I - vierem a ser objeto de operação subseqüente não tributada ou isenta, observado o disposto no § 3º deste artigo e no artigo 74 deste Regulamento;

II - vierem a ser integrados ou consumidos em processo de comercialização, industrialização, produção, extração, geração, prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, quando a operação ou prestação subseqüente não for tributada ou estiver isenta do imposto, observado o disposto no § 3º deste artigo;

III - vierem a ser utilizados em fim alheio à atividade do estabelecimento;

Conclui-se, portanto que é vedado o aproveitamento do crédito do imposto destacado em documentos fiscais de aquisição de mercadorias que não são empregadas na atividade principal da empresa, ou seja, no caso da Autuada, mercadorias e serviços que não são empregados na fabricação do aço.

Ainda, no que se refere ao conceito de bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS, tem-se a IN DLT/SRE nº

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

01/98, que dispõe sobre bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS.

A questão a ser ressaltada é que, pela legislação vigente, existem bens considerados ativos permanentes que podem gerar crédito de ICMS e outros cuja apropriação de crédito é vedada, entre eles, os denominados bens alheios à atividade econômica da empresa.

Por conseguinte, é possível afirmar que a legislação vigente impede a utilização indiscriminada de créditos advindos das entradas, mormente aquelas não vinculadas diretamente a seu processo produtivo.

Essas entradas podem comportar bens ou materiais diversos que, apesar de contabilmente poderem ser enquadrados como ativo permanente ou imobilizado, não tem vínculo direto com o processo produtivo, não ensejando o aproveitamento do crédito.

Assim, mantém-se a exigência para esses itens de medição e controle que são considerados marginais ao processo produtivo, não possibilitando o aproveitamento do crédito do ICMS.

Nessa linha de entendimento, julgo parcialmente procedente o lançamento para: 1 - em relação ao item 2 da decisão majoritária ("Itens Gerais"), conceder o crédito para os itens identificados pelo Perito como ativo imobilizado, inclusive no caso de "Imobilizado em Andamento", para os itens em que a data de depreciação seja posterior à data da nota fiscal (planilha consolidada - coluna AB > AG ou coluna AC > AG) e 2 - manter as exigências relativas aos bens classificados como "Controles e Medidas".

Sala das Sessões, 03 de dezembro de 2014.

**Ivana Maria de Almeida
Conselheira**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	20.624/14/2 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000173607-21	
Impugnação:	40.010132099-49	
Impugnante:	Gerdau Açominas S/A IE: 459018168.00-17	
Proc. S. Passivo:	Luciana das Graças dos Santos/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

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

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

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, no período de 1º de janeiro de 2008 a 30 de novembro de 2011, em decorrência de aproveitamento indevido de créditos provenientes de aquisições de bens considerados como alheios à atividade do estabelecimento e recolhimento a menor de ICMS no mês de abril de 2011 em virtude dos ajustes nos saldos da conta gráfica nos meses de janeiro a abril de 2011, decorrentes da recomposição realizada no PTA n.º 01.000170028-41.

Os produtos objeto do estorno de crédito foram relacionados na planilha de fls. 16/103 e 105/110, com a indicação dos respectivos valores de ICMS, que foram levados para a recomposição da conta gráfica de fls. 112/115.

O demonstrativo do crédito tributário compõe o Relatório Fiscal (fl. 09), bem como se mostra presente às fl. 117.

Aproveitamento indevido de créditos provenientes de aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento.

A Impugnante, não obstante tenha trazido a argumentação em face do princípio da eventualidade, reitera toda a linha de argumentação apresentada para o PTA n.º 01.000160183-95.

Naquela ocasião, a Impugnante apontou a ocorrência de decadência parcial, explicando que a autuação fiscal refere-se aos creditamentos realizados pelo estabelecimento de forma parcelada, no período de 2000 a 2007, tendo o Fisco realizado a recomposição da conta gráfica a partir de janeiro de 2002, revisando as escriturações realizadas e estornando-se os créditos tidos por devidos.

Naquele PTA, no período de janeiro a outubro de 2002, o próprio Fisco ressaltou a ocorrência da decadência, conforme se verifica pelas informações lançadas na recomposição da conta gráfica.

A partir de novembro de 2002 inicia-se nova recomposição da conta gráfica, tomando o saldo credor da escrita fiscal e dele deduzindo a parcela indevida de crédito, apurando-se o primeiro saldo devedor em agosto de 2005.

Destaca que, tratando-se de tributos não cumulativos, o direito do Fisco albergado pela decadência consiste, em última análise, no direito de proceder à revisão do ato produzido pelo contribuinte a fim de quantificar o valor a ser pago antecipadamente ou a ser escriturado em sua conta gráfica, a título de crédito a compensar, independentemente de tal revisão resultar ou não na apuração e constituição de crédito tributário.

Assim, destaca que, muito embora a primeira parcela do crédito tributário tenha sido apurada em exercício não atingido pela decadência (agosto de 2005), a sua apuração se iniciou e perdurou por exercícios absolutamente atingidos pela decadência, ao partir do saldo registrado em novembro de 2002.

Nessa linha de raciocínio, defende que, tendo sido intimada do Auto de Infração em 11 de maio de 2009, a revisão do crédito somente pode retroagir a abril de 2004.

Destaca que a Fiscalização reconheceu a existência da decadência ao deixar de lançar a multa isolada relativa ao exercício de 2003.

O Fisco contestou a tese apresentada destacando a resposta proferida na Consulta Interna Sutri n.º 243/08, no sentido de que *“não há, na legislação tributária, dispositivo que atribua à decadência o poder de legitimar um crédito de ICMS apropriado irregularmente. Seu efeito legal é apenas a extinção do direito à constituição do crédito tributário apurado pelo confronto entre débitos e créditos do imposto.”*

Prossegue o Fisco, afirmando que se deve levar em consideração que o creditamento de ICMS, concernente à aquisição de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado, ocorrerá no transcurso de 48 meses, assim sendo, o prazo decadencial não pode ser contado a partir da data de aquisição da mercadoria, mas após exaurir 48 meses de creditamento.

Neste PTA, muito embora o estorno do crédito ocorra a partir de janeiro de 2008 (o estorno anterior está no PTA 01.000160183-95) a análise dos documentos fiscais retroage ao mês de janeiro de 2004.

Quanto ao mérito propriamente dito, a Impugnante rotula a Instrução Normativa DLT/SRE de equivocada, ilegal e inconstitucional, discorrendo sobre a evolução de dispositivos constitucionais no tempo e fazendo citações e transcrições de julgados de tribunais.

Enfatiza que são bens do ativo imobilizado e assim foram contabilizados, e que não foi demonstrado o suposto motivo do enquadramento dos bens autuados como alheios à atividade do estabelecimento.

Argumenta que foram implementados mais de 500 (quinhentos) projetos de expansão, e que em decorrência da representatividade desses investimentos, elaborou a

planilha denominada de “DOC. 07”, com as informações pertinentes de modo a caracterizar os itens como “Imobilizado em Andamento”.

Objetivando demonstrar com clareza os procedimentos que foram adotados, a Impugnante elabora planilha com a relação das notas fiscais de todas as aquisições vinculadas a tais investimentos.

Realça que, mesmo os bens classificados no livro CIAP como materiais de construção civil foram todos destinados à construção de instalações utilizadas, direta ou indiretamente, no desempenho de suas atividades operacionais, o mesmo ocorrendo com os bens destinados à tecnologia da informação ou informática, utilizados no controle e automação de sua produção industrial.

Invoca o art. 20, § 5º, inciso I da Lei Complementar n.º 87/96, para assegurar que, ao contrário do que afirma o Fisco, o aproveitamento dos créditos decorrentes de entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente deve se iniciar no mês da entrada da respectiva nota fiscal (mês de aquisição) no estabelecimento do contribuinte.

Prossegue a Impugnante dizendo que a Fiscalização também glosou créditos decorrentes de aquisições de produtos contabilizados pela Impugnante diretamente em seu ativo imobilizado, entretanto todos os bens e mercadorias foram utilizados em áreas industriais e comerciais do estabelecimento industrial, justificando plenamente o aproveitamento do crédito de ICMS incidente.

O Fisco esclarece que a aquisição de itens que compõem novos equipamentos, em processo de instalação, somente poderá gerar crédito de ICMS após o início de funcionamento e que, ao contrário, a Impugnante reconhece que a maioria dos itens está contabilizada como imobilização em andamento.

Sustenta o Fisco que, em decorrência desse fato, ainda que determinadas mercadorias sejam consideradas bens do ativo da produção, ainda assim seria motivo de estorno dos créditos, conforme se extrai da orientação posta na resposta da Consulta Interna Sutri n.º 060/10.

Destaca que a Impugnante apropriou créditos de ICMS de notas fiscais que correspondem a aquisição de mercadorias e bens que se caracterizam como material de uso e consumo ou bem totalmente alheio à sua atividade, como bebedouros, cadeiras, mesas, ventiladores e geladeiras.

Prossegue o Fisco explicando que, em relação à aplicação de mercadorias e bens pela Impugnante, orientou-se pelo critério utilizado na escrituração do livro CIAP no qual estão presentes as colunas “Identificação do Bem” (local da aplicação) e/ou “Descrição Resumida” (especificação do item).

Para caracterizar tais itens, os produtos foram agrupados de acordo com as respectivas aplicações, tendo sido elaborada uma nova planilha com o agrupamento dos produtos e os seguintes comentários vinculados à denúncia espontânea.

Em decorrência do deferimento do pedido de realização de prova pericial pela Egrégia 3ª Câmara de Julgamento, foram aprovados alguns quesitos.

O Perito explica que *“a primeira vista, parece não haver dúvidas de que todos os bens quando adquiridos para a obtenção dos objetivos da atividade industrial são considerados como utilizados no processo produtivo do estabelecimento industrial adquirente”*, mas reforça que o aproveitamento de créditos de ICMS ultrapassa a visão meramente técnica de engenharia, esclarecendo que a análise deve se prender ao disposto na legislação, em especial o art. 66 do RICMS/02.

Ao responder o quesito 2 da Impugnante, o Perito classificou os itens como aplicáveis na área “industrial” ou na “comercial e outras”. Aqueles utilizados na área “industrial” atendem aos requisitos para o creditamento do imposto, enquanto os materiais aplicados na área “comercial e outras” não se enquadram no conceito de imobilizado para fins de creditamento do ICMS.

Na resposta ao quesito 3 da Impugnante, o Perito disse “sim” para os produtos aplicados na área “industrial” relacionados direta ou indiretamente com as atividades operacionais da Impugnante. De modo diverso, assinalou “não” para os produtos aplicados na área “comercial e outras”, não relacionados direta ou indiretamente com as atividades operacionais.

Em atenção aos quesitos da 3ª Câmara, o Perito elaborou as planilhas necessárias, classificando os itens em ativo imobilizado, bens alheios e uso e consumo.

Registra, no entanto, o Perito, que o crédito relativo aos itens componentes não pode ser apropriado, uma vez que esses produtos são alheios, somente gerando direito ao crédito após a entrada em atividade do ativo construído no estabelecimento.

O Perito utiliza-se de Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC n.º 1.027/05), que marca a data de início de depreciação, para firmar entendimento de que esta deve ser a data de lançamento da primeira parcela do crédito dos bens do ativo, ou seja, na data de efetivo funcionamento do bem.

No tocante às partes e peças, informa o Perito que a aplicação desses itens não aumentou a vida útil dos bens.

No tocante ao quesito 3 da Câmara de Julgamento, o Perito informa que, segundo a Impugnante, não há bens vinculados a montagem que possuam vida útil apartada dos bens que façam parte. Mas registra que, após uma análise mais detida, foi possível constatar a existência, por exemplo, de “alicate amperímetro Tes – 3050 E”, utilizado para controles e medidas nas atividades de manutenção de máquinas e equipamentos, fora, portanto, do campo de incidência do ICMS, bem como equipamentos utilizados para detectar imperfeições nos produtos produzidos na Unidade Industrial, dentro do campo de incidência do ICMS, classificados, portanto, como ativo imobilizado.

Para análise dos itens de tecnologia da informação, o Perito utilizou-se do conceito da “pirâmide de automação”, construída em níveis de utilização dos equipamentos.

Em resposta aos quesitos formulados pelo Fisco, o Perito afirma que: 1) o Fisco adotou com fidelidade os registros, informações e esclarecimentos lançados na escrita fiscal; 2) os bens ou mercadorias cujos créditos foram glosados não possuem

características de produto intermediário, pois não desenvolvem atuação particularizada, essencial e específica dentro da linha de produção; 3) que há itens nos autos com a mesma natureza daqueles que constam na denúncia espontânea; 4) que vários itens de mesma natureza presente nos autos foram reconhecidos pela Impugnante em denúncia espontânea; 5) não há como afirmar se os bens estavam ou não em funcionamento na época da autuação.

Ao analisar o laudo pericial, a Impugnante, além de considerações externadas na peça vestibular de defesa, discorda da classificação realizada pelo Perito, ao argumento de que a resposta ao seu quesito 3 compromete as respostas dos demais quesitos, uma vez que a classificação realizada considerou o produto em sua individualidade, quando deveria levar em consideração a função e aplicação do ativo imobilizado ao qual esses bens estavam vinculados.

Contesta, ainda, o enquadramento realizado pelo Perito, ao distinguir as partes e peças dos componentes, uma vez que ambos estão atrelados ao equipamento principal.

Entende a Impugnante que a resposta ao quesito 5 da Câmara deve levar em consideração a análise da aplicação das partes e peças vinculadas a cada investimento realizado, o mesmo devendo ocorrer em relação aos itens de tecnologia da informação.

Sustenta que em relação aos bens contabilizados nas contas de “Imobilizado em Andamento”, a perícia se baseou em critério equivocado, ao considerá-lo de forma apartada do ativo imobilizado, comprometendo o resultado da perícia e a análise da legitimidade do creditamento.

Afirma a Impugnante que não há como sustentar a posição do Perito quanto ao direito do crédito se materializar apenas com o início de atividade do bem, destacando que os §§ 14 e 15 do art. 66 do RICMS/02 sequer foram citados no Auto de Infração, e que a adoção desses dispositivos implica em alteração do critério jurídico, contrariando o disposto no art. 146 do Código Tributário Nacional.

Sustenta que, ainda que tais dispositivos tivessem sido citados na peça fiscal, não seriam aplicáveis ao caso concreto, uma vez que se refere a bem fabricado no estabelecimento, ou seja, os componentes seriam submetidos a processo de industrialização no estabelecimento da Impugnante.

Alerta que, para fins de análise da legitimidade dos créditos, deve ser observada a legislação vigente no período de aquisição dos bens.

Prossegue a Impugnante destacando a decisão prolatada no Acórdão n.º 19.849/12/2ª, quando se reconheceu o direito ao crédito antes do início das atividades do estabelecimento.

Destaca a Impugnante que a despeito de nunca ter havido restrição ao aproveitamento de crédito no momento de sua entrada no estabelecimento, com o advento da Lei n.º 21.016/13, que altera a Lei n.º 6.763/75, a apropriação está autorizada, independentemente do início de utilização do bem na atividade operacional do contribuinte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Indica por amostragem alguns bens cuja função e local de instalação não deixam dúvida quanto à essencialidade para o processo produtivo, como: fresadora universal, analisadores de H₂O; aparelho portátil para medição de oscilação; panela de aço, analisador de carbono e enxofre, câmera termográfica, cromatógrafo a gás, microscópio eletrônico de varredura (ME), analisador de carbono e enxofre por combustão e analisador de O₂, H₂ e N₂.

Destaca, ainda, a finalidades do “analisador de CO e O₂ Advance”, “analisador de O₂ Advance OPTI” e “torqueadeira hidráulica REF, Titan LP -4”.

No tocante aos níveis da “pirâmide de Automação”, discorda da exclusão de determinados bens do “Nível 1”, em face da sua relação direta com o “chão de fábrica”.

Em seguida a Impugnante promove a juntada do laudo técnico elaborado pelo assistente técnico indicado por ela para acompanhar os trabalhos periciais.

O Fisco transcreve a legislação tributária que sustenta o estorno dos créditos, esclarecendo que a expressão “*utilizados direta ou indiretamente*” na industrialização, se analisada fora do contexto tributário tem o significado de “*absolutamente tudo*”, o que implicaria na inexistência de bens alheios.

Lembra o Fisco que a mencionada expressão deve ser entendida dentro do contexto do ICMS, o que desqualifica o laudo do assistente técnico, que não fez qualquer distinção entre as estruturas de suporte (construção civil) dos equipamentos nelas montados.

Nesta linha e considerando a vedação ao crédito prevista no inciso III do art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98, entende o Fisco que devem ser afastados os créditos dos materiais utilizados na fundação, concretagem e estrutura de construção civil, empregados na construção da Coqueria 2, Sinterização 2, Lingotamento Contínuo de Blocos e Base de Forno de Reaquecimento de Blocos.

Mantém a convicção de que as partes e peças empregadas na construção dos equipamentos não autorizam o creditamento, que deve ocorrer somente após o início de funcionamento do bem.

Afirma o Fisco que o laudo técnico do assistente da Impugnante, ao analisar os equipamentos de TI, restringe-se aos argumentos técnicos de engenharia, sem analisar a questão tributária.

No tocante aos bens destacados no Laudo Técnico, o Fisco explica a utilização dos bens e conclui que todos são alheios à etapa de produção.

Para a análise da questão, os quesitos apresentados pelo Fisco não são objetivos e não agregam nenhum valor à discussão. Quanto ao quesito 1, a utilização das informações da escrita fiscal, muito embora confirmada pelo Perito, em nada contribuiu para a clareza do lançamento, como bem demonstram as providências processuais tomadas no curso deste procedimento administrativo.

Em relação à denúncia espontânea apresentada pela Impugnante, é possível afirmar que o reconhecimento da impropriedade dos créditos de determinados materiais reconhecidos como alheios, para os quais apresenta contestação administrativa, pode

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

até fragilizar os argumentos de Defendente, mas não impede esse exercício, cabendo ao Fisco e ao CC/MG analisar a utilização do bem tal como se reconhecimento não houvesse.

A legislação vigente à época, que trata do exercício na não cumulatividade, em especial no tocante às aquisições de bens do ativo imobilizado, assim determinava:

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

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

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

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

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

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

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

II - a fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) será proporcionalmente aumentada ou diminuída, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês civil;

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

"III - na hipótese de alienação do bem antes do término do quadragésimo oitavo período de apuração, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a sua entrada no estabelecimento, não será admitido, a partir do período em que ocorrer a alienação, o abatimento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;" (...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

.....
Efeitos de 1º/05/2013 a 22/05/2013 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, III, "a", ambos do Dec. nº 46.207, de 04/04/2013:

"VI - o estabelecimento que não tiver iniciado suas atividades até 1º de maio de 2013, comprovado mediante contrato social ou alteração contratual registrados em órgão competente, na hipótese de aquisição de bem durante sua fase de instalação, apropriará a primeira fração no primeiro período de apuração em que realizar operações de saída de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação;" (...)

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

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

Efeitos de 15/12/2002 a 29/06/2005 - Redação original:

"I - ser de propriedade do contribuinte e ser utilizado em suas atividades operacionais;

II - ter valor relevante;"

.....
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.

Efeitos de 15/12/2002 a 29/06/2005 - Redação original:

"§ 6º Consideram-se, ainda, ativo permanente as partes e as peças de máquina, equipamento,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

instrumento ou ferramenta, desde que estes atendam aos requisitos do ativo permanente, nos termos do parágrafo anterior.”

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

.....
§ 7º Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o abatimento de que trata o inciso II do caput do artigo 66 deste Regulamento, na forma prevista no § 3º do mencionado artigo, na proporção das operações ou prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações ou prestações.

§ 8º Na hipótese do parágrafo anterior, para cálculo do valor a ser abatido a título de crédito, deverá ser:

I - multiplicado o valor total do imposto incidente na operação relativa à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento por 1/48 (um quarenta e oito avos);

II - calculado o percentual das operações ou das prestações tributadas em relação ao total das operações ou das prestações realizadas no período;

III - multiplicado o valor obtido no inciso I pelo percentual encontrado no inciso II, correspondendo o resultado ao crédito a ser apropriado.

§ 9º Para efeito do disposto no inciso II do parágrafo anterior:

I - o valor das operações ou das prestações tributadas corresponde à diferença entre o valor das operações ou das prestações totais e o valor das isentas, das não tributadas e das com base de cálculo reduzida, tomando-se nestas apenas o valor relativo à redução;

II - equiparam-se às tributadas as operações ou as prestações com destino ao exterior, bem como as isentas e com base de cálculo reduzida em que haja previsão de manutenção integral do crédito.

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

“§ 10. Após o quadragésimo oitavo período de apuração do imposto, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a entrada do bem destinado ao ativo permanente, também não será admitido o abatimento, a título de crédito, da eventual diferença entre o valor total do imposto incidente na operação relativa à entrada do bem e o somatório dos valores efetivamente lançados

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

como crédito nos respectivos períodos de apuração.”

Pela legislação trazida, conclui-se que à época de ocorrência dos fatos, a “Imobilização em Andamento” não constituía óbice para o aproveitamento dos créditos, uma vez que a determinação era de que a primeira fração deveria ser apropriada no mês em que ocorresse a entrada do bem no estabelecimento.

Com efeito, o disposto no inciso VI do art. 66 anteriormente transcrito, constitui regra com vigência determinada para o dia 1º de maio de 2013, não podendo retroagir para prejudicar a ora Impugnante.

Além do mais, como bem destacou a Impugnante, com o advento da Lei n.º 21.016/13, o aproveitamento do crédito relativo às aquisições de bens do ativo permanente independe do início da atividade operacional do estabelecimento, a teor do que dispõe o art. 29 da Lei n.º 6.763/75, com a redação e vigência por ela dadas.

Ora, se antes não havia vedação expressa à apropriação de créditos relativos ao imobilizado em andamento, a nova redação afirmativa ao direito ao crédito não autoriza outra interpretação, senão aquela lançada na decisão destacada pela Impugnante (Acórdão n.º 19.849/12/2ª), cuja ementa é a seguinte:

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE. IMPUTAÇÃO DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE BENS PARA O ATIVO PERMANENTE, SEM QUE FOSSE OBSERVADA A NORMA PREVISTA NO ART. 66, § 5º, INCISO II DA PARTE GERAL DO RICMS/02, RESULTANDO EM RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, APURADO POR MEIO DE RECOMPOSIÇÃO DE CONTA GRÁFICA. EXIGÊNCIA DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. ENTRETANTO, A APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO É A PARTIR DA DATA DE AQUISIÇÃO DO PRODUTO E, EM SE TRATANDO DE AQUISIÇÃO DE BENS NA FASE PRÉ-OPERACIONAL, NÃO HAVENDO SAÍDAS NO PERÍODO, O CRÉDITO SE LEGITIMA NA PROPORÇÃO DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS). LANÇAMENTO IMPROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Ainda hoje o Regulamento continua a tratar da possibilidade de transferência de crédito acumulado por estabelecimento em fase pré-operacional ou em expansão.

Passando à análise da perícia realizada, adota-se como ponto de partida a planilha dos produtos de Tecnologia da Informação e planilha identificada como quesitos da Impugnante.

No tocante à Tecnologia da Informação, o Perito adotou a regra da “Pirâmide da Automação”, com níveis de “0” a “4”, com a seguinte descrição:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nível 0 – Elementos de campo – Realiza interface direta com as grandezas físicas do chão de fábrica e possui funções de aquisição e atuação no processo.

Nível 1 – Aquisição de dados e controle manual – O primeiro nível é majoritariamente composto por dispositivos de campo. Atuadores, sensores, transmissores e outros componentes presentes na planta.

Nível 2 – Controle individual – Compreende equipamentos que realizam o controle automatizado das atividades da planta, dentre os quais o CLP - Controle Lógico Programável e o SDCD - Sistema Digital de Controle Distribuído.

Nível 3 – Controle de célula, Supervisão e Otimização do processo - Destina-se a supervisão dos processos executados por uma determinada célula de trabalho em uma planta. Na maioria dos casos, também obtém suporte de um banco de dados com todas as informações relativas ao processo.

Os níveis 4 e 5 compreendem, respectivamente, a parte de programação e planejamento da produção e planejamento estratégico e gerenciamento corporativo.

Nesta linha, concluiu o Perito que os bens empregados nos níveis “0”, “1” e “2” são inerentes ao processo produtivo, desde que vinculados ao campo de incidência de ICMS.

Excetuam-se desta conclusão, segundo a perícia, os “notebooks”, pois não se prestam à realização das atividades vinculadas aos níveis mencionados, bem como outros equipamentos que, embora componham as atividades de supervisão da produção, não estão atrelados à produção, como o “circuito fechado de televisão”.

A Impugnante contesta a classificação do Perito, destacando a impropriedade de se excluir os “no break” e os computadores do nível “3”, esclarecendo que os “no breaks” além de manter todos os equipamentos funcionando na falta de energia elétrica, também os protege contra descargas atmosféricas e outras adversidades que possam ocorrer na rede elétrica.

Não se pode negar a importância dos pequenos transformadores (*no break*), mas cumpre destacar que tais equipamentos são auxiliares e não compõem a categoria de Tecnologia da Informação. Assim, no contexto do ICMS, não estão vinculados ao processo de produção.

Quanto aos equipamentos do “Nível 3”, eles atuam após o processo produtivo, sendo considerados alheios para fins de crédito de ICMS.

Ao analisar os itens dos níveis “0”, “1” e “2”, o Perito entendeu, no entanto, que a maioria deve receber a classificação de alheios, dentro da vedação ao crédito para o “Imobilizado em Andamento”.

Afastando esta premissa, conforme fundamentação anterior, os bens da Tecnologia da Informação relacionados na planilha denominada de “TI Consolidado PTA 01.000160183-95 e PTA 01.000160860-21”, identificados na coluna “Q” pela expressão “SIM”, devem ser considerados como bens suscetíveis de aproveitamento de crédito, inclusive os denominados sobressalentes, exceto os “notebooks” e “no breaks”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na planilha de produtos gerais, o Perito classificou os itens como: ALHEIOS, OBRAS, MÓVEIS E UTENSÍLIOS, CONTROLES E MEDIDAS E MEIO AMBIENTE. Tomando como partida para análise a planilha identificada como quesitos da Impugnante, pode-se afirmar que os itens classificados como MÓVEIS E UTENSÍLIOS, muito embora contabilizados como ativo imobilizado, se classificam como alheios para fins de apuração do crédito de ICMS, uma vez que não participam do processo produtivo do estabelecimento. São mesas, cadeiras, poltronas, armários diversos, tanto de utilização na área administrativa, quanto nos restaurantes, nas oficinas para guarda de ferramentas ou até mesmo na área de produção, mas sem vinculação com o processo produtivo.

No tocante ao produto identificado como “Painel Interface Ikusi”, item 928 da planilha, por compor o equipamento principal, deve ser classificado como ativo permanente vinculado ao processo de produção, admitindo-se o crédito de ICMS.

No conjunto denominado de MEIO AMBIENTE foram listados os itens relativos a tratamento térmico, climatização, ventiladores industriais, aspiradores de pó, tratamento de efluentes, captura de gases e outros produtos vinculados à manutenção da salubridade e melhoria das condições de trabalho, mas afastados do processo produtivo.

Não obstante a absoluta necessidade de proporcionar ao trabalhador condições dignas para exercer seu labor, com oferta de ambiente equilibrado, nos termos da legislação estadual, não são passíveis de creditamento.

O agrupamento relativo aos aparelhos de CONTROLES E MEDIDAS compõe-se de itens destinados ao controle da produção em suas diversas fases, consubstanciado na realização de exames laboratoriais em matéria-prima, produção e funcionamento de máquinas e equipamentos.

Os equipamentos utilizados como serviços de medição e controle, classificados no ativo imobilizado, estão vinculados à atividade econômica do estabelecimento, até mesmo se considerada a disposição expressa na alínea “c” do inciso II do art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98.

Assim, devem ser excluídas as exigências fiscais relativas aos bens classificados como controles e medidas, exceto em relação ao item 2493 da planilha, que se refere a uma cadeira utilizada no posto de comando da linha de inspeção.

Outro agrupamento relevante foi denominado na perícia de OBRAS, e se refere a materiais elétricos e hidráulicos para construção civil, desde a base até os galpões e edifícios, cabos telefônicos, obras para tratamento ambiental, inclusive o turbo gerador com emprego no tratamento de efluentes. Encontram-se neste item, também, as telhas, dutos, eletrodutos, calhas e eletrocalhas diversas.

Os ferrosos, como tubos, chapas, cantoneiras, vergalhões e estruturas metálicas em geral foram classificados pelo Perito como de uso industrial ou de construção civil.

Quando utilizados na construção civil, tais bens, ainda que imobilizados não geram direito ao crédito de ICMS, a menos que componham os próprios equipamentos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, quando empregados na atividade fabril, na construção de máquinas e equipamentos, inclusive seus acessórios, como as escadas e passarelas, por exemplo, passam a fazer parte da unidade fabril, atrelando-se ao processo produtivo, admitindo-se o lançamento dos créditos.

É certo que o Fisco aplicou na sua conceituação de bens alheios a regra da imobilização, ou seja, vários produtos e bens constituem de fato bens da produção, mas foram classificados como “OBRAS”, por se tratar de “Imobilizado em Andamento”.

Os bens foram identificados na coluna “D” da planilha, enquanto na coluna “I” foram classificados como: ALHEIOS, OBRAS, MÓVEIS E UTENSÍLIOS, CONTROLES E MEDIDAS E MEIO AMBIENTE.

Na coluna “Q” o Perito registra que os bens foram empregados em “REFORMA”, “MONTAGEM” ou “DIRETA”, sendo esta última informação equivalente à imobilização direta, ou seja, não se trata de “Imobilizado em Andamento”.

Assim, afastando a tese do Fisco de não se admitir o crédito para os bens contabilizados como “Imobilizado em Andamento”, e fazendo a diferenciação dos produtos em relação ao seu emprego na construção civil ou na montagem industrial, deve ser acatado o crédito relativo a classificação realizada pelo Perito em relação aos produtos identificados no grupo de OBRAS, exceto em relação aos itens a seguir, que estão vinculados aos equipamentos da produção, autorizando o crédito do imposto.

Para esta análise tome-se como exemplo as chapas. Se vinculadas pelo Perito como de uso na obra civil, veda-se a apropriação do crédito. Se identificada como de uso na montagem industrial e com a informação na coluna “Q” de se tratar de montagem, admite-se o creditamento do imposto.

Nesta linha, ainda que classificados pelo Perito como bens vinculados a OBRAS, excluem-se as exigências fiscais relativas aos seguintes produtos, sendo que o número entre parênteses indica a linha da planilha onde o mesmo encontra-se registrado.

Cumprido destacar, ainda, que o rol adiante não é taxativo, adotando-se a regra de identificar apenas o primeiro item lançado na planilha, cabendo ao Fisco, quando da liquidação, identificar os mesmos produtos nos demais itens da planilha, quando empregados na forma do item citado.

PRODUTOS COM DIREITO AO CRÉDITO: escada/passarela (404); tubos de aço utilizados na montagem do laminador (407/408); tubos de aço S/C DN (503/504); chapa lisa ½ pol (526); cantoneira abas (527); tubo de aço c/c (556); tubo de aço A-53 (558); cantoneira de aço A-36 (588); sistema integrado Pelco (605/606); ponta corrente (684); cont. rem. (687); CPU 313 C-2 (694); entrada e saída digital (695/696); suporte contra pontas (742); sistema fixo de gás (755); tubo de aço tref. S/C DN (780); unidade de processamento (810); tubo de aço carbono preto (881/883); suporte SP-07 (889); pórtico B-32 e 1º05 (888 e 890); inversor de frequência (895); estrutura metálica (898); barra red. Nerv. (941); inversor Weg (967); panela de aço fundo (987); chapa lisa de aço (990/991); compressor estacionário Atlas Cp. (1.003); batente para ponte rolante (1.154); suporte guia estático (1.157); suporte guia RE-25

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(1.235); suporte para eixo (1.240); suporte para válvula (1.241); suporte ajustável (1.284/1.295); trilho (1306); estrutura metálica pré-fabr. (1.313 e 1.319); estrutura metálica forno reaq. (1.329/1.335); estrutura metálica ling. contínuo (1.386/1.387); PP C380AE02 (1.837); estrutura ME (1.868); suporte SMS Demag (1.875); estrutura púlpito (2.032); suporte HMDS (2.114); coluna do prédio do silo (2.177); coluna da casa de transferência (2.180); suporte para correia transportadora (2.195); suporte passagem correia TR (2.197); coluna suporte do rener (2.238); suporte para tubos da coqueria (2.239); coluna plataforma metal (2.240/2.241); suportes e peças de conexão (2.242/2.243); column, BEAM – cluna, viga (2.318/2.319); hopper and chute (2.320); estruturas enriq. AR (2.398/2.399); suportes 2D11 (2.424); terminal tubular (2.431/2.432); pasta carbonada para revestimento; suportes e colunas (2.473/2.474); suporte, bandeja e coluna (2.494); suportes (2.574/2.576); coluna p/ absorção da amônia (2.578); suporte para polias (2.592); válvula controle Hiter (2.603); coluna sustentação resfriador (2.606); conexões para tubos da estação (2.607); suporte de tubulação aérea (2.636); conectores de trilhos (2.650); suporte do cj manobra (2.651) e condutes e grampos (2.695).

Note-se que determinados produtos foram classificados pelo Perito como partes e peças e a elas de fato se assemelham. Em se tratando de “Imobilizado em Andamento”, tem razão a Impugnante ao pretender que tais produtos sejam classificados de acordo com o bem que tais partes e peças deram origem.

Por fim, quanto ao conjunto de itens identificados como ALHEIOS pelo Perito, a ele deu-se o caráter residual, ou seja, os bens que não se enquadram nas definições anteriores (OBRAS, MÓVEIS E UTENSÍLIOS, CONTROLES E MEDIDAS E MEIO AMBIENTE) foram elencados nesta rubrica.

Vários bens são vinculados ao processo produtivo, mas foram considerados alheios pelo Perito em face da posição de negar o crédito para os bens escriturados na conta “Imobilizado em Andamento” e da análise individualizada do item, temas tratados em linhas passadas.

Afastando tais premissas, os bens classificados como “ALHEIOS” na coluna “I” da planilha sejam considerados como bens vinculados ao processo produtivo, gerando crédito de ICMS para a Impugnante, exceto em relação aos produtos e materiais empregados em setores a seguir alinhavados, uma vez que atuam em linha marginal ou não fazem parte de atividade sujeita à incidência do ICMS.

ÁREAS ALHEIAS OU EM LINHAS MARGINAIS E OS EVENTUAIS PRODUTOS NELAS EMPREGADOS, cujos créditos deverão ser afastados: bebedouros, tratamento de efluentes, sistema de prevenção e combate a incêndio, inclusive as portas corta-fogo; máquinas, equipamentos e utensílios diversos empregados nos restaurantes das unidades; equipamentos e peças das oficinas; óleos e graxas; material para controle de tráfego de veículos e linha férrea, inclusive automação para passagem de nível; equipamento médicos; peças empregadas nas manutenções; ferramentas; material de escritório; sistema ambiental; as peças de reposição sobressalentes, como os itens 1.809/1.830 da planilha; itens de supervisão, como os itens 1.912/1.915 da planilha; equipamentos para auditórios; material de segurança operacional; equipamentos para controle de gases; máquina de solda para

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

serviços em oficinas; fragmentadora de papel; aquecedor indutivo; disjuntores sobressalentes, como do item 2.220); despesas administrativas diversas, inclusive o frete e veículos.

No tocante aos produtos elencados pela Impugnante, à exceção da fresadora universal, os demais são equipamentos utilizados em laboratórios e devem seguir o entendimento em relação aos itens denominados de CONTROLES E MEDIDAS.

De igual modo quanto aos produtos Analisador de CO e O₂ Advance e Analisador de O₂ Advance OPTI, que são instrumentos de laboratórios e estão contemplados na análise do conjunto de CONTROLES E MEDIDAS.

A fresadora universal, por sua vez, é utilizada na usinagem de peças que serão utilizadas no laminador de perfis. Assim, não obstante realize processo industrial, trata-se de área marginal, uma vez que não atua na produção da Impugnante em relação à atividade fim, mas apenas na atividade meio, não tributada pelo ICMS.

A torqueadeira hidráulica Titan LP-4, que se destina a medir o diâmetro e a profundidade do produto atua diretamente na produção, cabendo a apropriação do crédito de ICMS a ela relativo.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para: a) conceder os créditos relativos aos bens da Tecnologia da Informação relacionados no CD de fls. 3.344 do PTA 01.000160183-95, na planilha denominada de “TI Consolidado PTA 01.000160183-95 e PTA 01.000160860-21”, identificados na coluna “Q” pela expressão “SIM”, inclusive os denominados sobressalentes, exceto os “notebooks” e “no breaks”; b) no conjunto identificado como "Móveis e Utensílios", reconhecer o crédito para o produto identificado como “Painel Interface Ikusi”, item 928 da planilha do PTA 01.000160183-95, por compor o equipamento principal; c) em relação ao conjunto de itens identificado pelo Perito como "Obras" reconhecer o crédito de ICMS para todos os produtos que estejam diretamente relacionados aos equipamentos servindo-lhes de suporte e possibilitando seu funcionamento; d) em relação aos produtos selecionados pelo Perito como “Alheios” (PTA 01.000160183-95), reconhecer o crédito do imposto, exceto no tocante aos bens indicados no Parecer da Assessoria do CC/MG; e) reconhecer o crédito para a torqueadeira hidráulica Titan LP-4.

Sala das Sessões, 03 de dezembro de 2014.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**