

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.214/14/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000178849-59
Recurso de Revisão: 40.060134954-31
Recorrente: Fazenda Pública Estadual
Recorrida: Danone Ltda
Proc. S. Passivo: Stanley Martins Frasão/Outro(s)
Origem: DF/Poços de Caldas

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - PARTES E PEÇAS. Aproveitamento indevido e extemporâneo de créditos de ICMS, nos meses de outubro e novembro de 2007, relativos a partes e peças adquiridas nos exercícios de 2006 e 2007, utilizadas na fabricação/montagem ou em reparos e manutenções de bens do ativo imobilizado, aumentando a sua vida útil por prazo superior a 01 (um) ano, uma vez que as parcelas apropriadas abrangeram períodos anteriores ao mês da efetiva utilização do bem ou das partes e peças nele empregadas, contrariando a legislação de regência do imposto. Crédito tributário reformulado pelo Fisco, após análise de novos documentos apresentados à Câmara *a quo*. Corretas as exigências remanescentes de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas no art. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, majorada em 100% (cem por cento), nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Concedido à Recorrida o direito de apropriar, em sua escrita fiscal/DAPI, as parcelas dos créditos glosados. Mantida a decisão recorrida. Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos a partes e peças adquiridas nos exercícios de 2006 e 2007, utilizadas na fabricação/montagem ou em reparos e manutenções de bens do ativo imobilizado, aumentando a sua vida útil por prazo superior a 01 (um) ano, uma vez que as parcelas apropriadas abrangeram períodos anteriores ao mês da efetiva utilização do bem ou das partes e peças nele empregadas, contrariando a legislação de regência do imposto.

As exigências fiscais referem-se ao montante das parcelas de ICMS indevidamente apropriadas, referentes ao período compreendido entre o mês de outubro de 2007 e o mês da efetiva utilização do bem do imobilizado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, sendo esta majorada em 50% (cinquenta por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da citada lei, em face de constatação de reincidência,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

majoração que foi alterada para o percentual de 100% (cem por cento), quando da retificação do crédito tributário (fls. 1.915/1.917).

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.061/13/3ª, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 1.915/1.917, concedendo à Recorrida o direito de lançar na sua escrita fiscal/DAPI as parcelas dos créditos glosados no Auto de Infração, observadas as exclusões já efetuadas pela Fiscalização.

Inconformada a Autuada interpõe Recurso de Revisão de fls. 2.259/2.283, o qual é considerado deserto pela Assessoria do CC/MG às fls. 2.297, com fundamento no inciso I do art. 165 do RPTA.

Inconformado, o Estado de Minas Gerais interpõe, tempestivamente, o presente Recurso de Revisão (fls. 2.305/2.326), por intermédio de procurador regularmente constituído.

Afirma que a decisão recorrida se revela divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 19.751/10/3ª, 3.780/10/CE, 19.220/11/2ª, 19.253/11/2ª, 19.541/12/2ª, 18.820/10/2ª, 4.023/13/CE e 19.555/10/3ª.

Requer seja conhecido e provido seu Recurso de Revisão.

A Recorrida, tempestivamente, por intermédio de procurador legalmente constituído, contrarrazoa o recurso do Estado de Minas Gerais (fls. 2.329/2.333).

Requer seja negado provimento ao recurso.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls.2.334/2.356, opina em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu provimento.

Em sessão realizada em 13/12/13, presidida pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, em preliminar, à unanimidade, conheceu do Recurso de Revisão e nos termos da Portaria nº 04/01, defere-se o pedido de vista do processo formulado pelo Conselheiro Guilherme Henrique Baeta Costa e pela Conselheira Presidente, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 24/01/14.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Relator), José Luiz Drumond, Luciana Mundim de Mattos Paixão e René de Oliveira e Souza Júnior que lhe negavam provimento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti.

DECISÃO

Dos Pressupostos de Admissibilidade

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão, relativamente aos pressupostos de admissibilidade e, por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

O Recorrente Estado de Minas Gerais sustenta que a decisão recorrida diverge, quanto à aplicação da legislação tributária, das decisões proferidas nos Acórdãos nº 19.751/10/3ª, 3.780/11/CE, 19.220/11/2ª, 19.253/11/2ª, 19.541/12/2ª, 18.820/10/2ª, 4.023/13/CE e 19.555/10/3ª.

Ressalta-se, *a priori*, que as decisões proferidas nos Acórdãos nº 19.220/11/2ª, 19.253/11/2ª, 19.541/12/2ª, 18.820/10/2ª, 4.023/13/CE e 19.555/10/3ª são definitivas na esfera administrativa.

Por outro lado, salienta-se que a decisão proferida no Acórdão nº 19.751/10/3ª, no aspecto abordado para efeito de cabimento do recurso, foi reformada pela decisão proferida no Acórdão, também apontado como paradigma, nº 3.780/11/CE.

Nesse sentido, restringe-se a análise quanto ao cabimento tão somente em relação à decisão definitiva, proferida pela Câmara Especial em sede recursal (Acórdão nº 3.780/11/CE), ficando prejudicada, por conseguinte, a análise quanto à decisão proferida pela 3ª Câmara de Julgamento (Acórdão nº 19.751/10/3ª).

Dessa forma, em relação à decisão apontada como paradigma proferida no Acórdão nº 3.780/11/CE, o Recorrente aborda como divergência em relação à decisão recorrida, quanto à aplicação da legislação tributária, a matéria que cuida da forma de concessão de créditos do imposto relativos à entrada de bens para o ativo imobilizado.

O trecho da decisão apontada como paradigma em que se sustenta o Recorrente, para efeito de caracterização da divergência, é o seguinte:

DESTA FORMA, DEVEM SER CONCEDIDOS OS CRÉDITOS LISTADOS NA PLANILHA DE FL. 4.753, DEDUZIDOS EM PARCELAS DE 1/48 (UM QUARENTA E OITO AVOS) CONTADOS A PARTIR DO MÊS DE AQUISIÇÃO DOS BENS (DATA DE EMISSÃO DA NOTA FISCAL).

No caso da decisão recorrida, a fundamentação pertinente encontra-se nos seguintes excertos:

A CONCLUSÃO É A MESMA EM RELAÇÃO ÀS PARTES E PEÇAS UTILIZADAS NA MANUTENÇÃO/REPAROS DE BENS DO IMOBILIZADO, AUMENTANDO SUA VIDA ÚTIL POR PERÍODO SUPERIOR A 01 (UM ANO), POIS ESTAS DEVEM SER IMOBILIZADAS A PARTIR DO MOMENTO DE SUA INCORPORAÇÃO AO BEM PRINCIPAL.

(...)

ASSIM, NAS AQUISIÇÕES DE PARTES E PEÇAS DESTINADAS À INCORPORAÇÃO AO ATIVO IMOBILIZADO DO CONTRIBUINTE, NÃO PODERÁ SER EFETUADO CRÉDITO FISCAL DO ICMS NA FASE PRÉ-OPERACIONAL DESTES BENS. DESTA FORMA, O CRÉDITO SOMENTE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PODERÁ SER ADMITIDO NO PERÍODO DE APURAÇÃO EM QUE O BEM PRODUZIDO FOR COLOCADO EM FUNCIONAMENTO.

(...)

COMO JÁ RELATADO, O QUESTIONAMENTO DO FISCO ESTÁ VINCULADO APENAS AO MOMENTO DA APROPRIAÇÃO DOS CRÉDITOS E NÃO, QUANTO À SUA LEGITIMIDADE PROPRIAMENTE DITA. OU SEJA, OS CRÉDITOS FORAM GLOSADOS, UMA VEZ QUE APROPRIADOS NO MÊS DA AQUISIÇÃO DAS PARTES E PEÇAS, E NÃO A PARTIR DO MÊS EM QUE O BEM DO IMOBILIZADO FOI EFETIVAMENTE UTILIZADO NAS ATIVIDADES OPERACIONAIS DA IMPUGNANTE.

OCORRE, ENTRETANTO, QUE TAL PROCEDIMENTO IMPLICA EM PERDA DO DIREITO AO CREDITAMENTO, EM RELAÇÃO AOS CRÉDITOS VINCULADOS AOS BENS DO IMOBILIZADO, CUJA DATA DE UTILIZAÇÃO TENHA OCORRIDO HÁ MAIS DE 05 (CINCO) ANOS, EM RELAÇÃO AO EXERCÍCIO EM CURSO.

CABE DESTACAR QUE, NO CASO DOS AUTOS, HÁ UMA TRANSFERÊNCIA DO MARCO INICIAL PARA CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL PARA O MÊS QUE EM OCORREU A UTILIZAÇÃO DO BEM IMOBILIZADO, OU SEJA, OS 05 (CINCO) ANOS DEVEM SER CONTADOS A PARTIR DO MÊS EM QUE OCORREU A REFERIDA UTILIZAÇÃO:

(...)

DIANTE DISSO, CONCEDE-SE À AUTUADA O DIREITO DE LANÇAR AS PARCELAS DOS CRÉDITOS GLOSADOS EM SUA ESCRITA FISCAL/DÁPI, OBSERVADAS AS EXCLUSÕES JÁ EFETUADAS PELO FISCO, QUE NA DATA DA PUBLICAÇÃO DESTE ACÓRDÃO JÁ ESTEJAM ATINGIDOS PELA DECADÊNCIA (QUINQUENAL).

Observa-se que ainda que haja “divergência” das decisões, ela é decorrente da diferença das imputações fiscais e da qualidade dos créditos de ICMS relacionados às especificidades dos ativos imobilizados em cada um dos estabelecimentos autuados.

No caso da decisão apontada como paradigma, a discussão gira em torno apenas da falta de escrituração de documentos fiscais para efeito de concessão de créditos de ICMS relacionados a bens do ativo imobilizado, não se verificando naqueles autos a situação presente no caso da decisão recorrida de concessão de créditos de ICMS referentes à imobilização de partes e peças somente a partir de sua incorporação ao bem, desde que esse bem já esteja sendo efetivamente utilizado nas atividades operacionais do contribuinte, e nem a situação de já estar esgotado o prazo para apropriação dos respectivos créditos na data da decisão, considerando-se o prazo decadencial.

Na decisão apontada como paradigma não existe a distinção, para efeito de apropriação dos créditos, entre a data da entrada dos bens (partes e peças) no estabelecimento e a data de utilização desses bens nas atividades operacionais do contribuinte.

Sem adentrar a análise de mérito do lançamento, verifica-se, contudo, que a diferença da situação fática existente no processo relativo à decisão recorrida é que leva à tomada de decisão de concessão de créditos de ICMS na escrita fiscal do Sujeito Passivo.

Nesse sentido, por se tratar de situações distintas que levam a análises e conclusões distintas, não se pode afirmar que existe divergência das decisões quanto à aplicação da legislação tributária.

No que se refere às decisões apontadas como paradigmas, proferidas nos Acórdãos nº 19.220/11/2ª e 19.253/11/2ª, o Recorrente traz à baila o seguinte trecho dessas decisões para fundamentar seu entendimento quanto à caracterização de divergência dessas decisões em relação à decisão recorrida quanto à aplicação da legislação tributária:

NO QUE TANGE AO NÃO CREDITAMENTO DO IMPOSTO RELATIVO A ESSA MESMA ENTRADA, EM RESPEITO AO PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE, DESTACA-SE QUE O SUJEITO PASSIVO PODERÁ PLEITEAR O CRÉDITO EXTEMPORÂNEO DOS VALORES QUITADOS A TÍTULO DE IMPOSTO.

O citado trecho autoriza o Sujeito Passivo a pleitear os créditos extemporâneos do ICMS, referente às entradas desacobertadas de documento fiscal, exigidos nos lançamentos respectivos e desde que pagos pelo Sujeito Passivo.

O Recorrente faz uma análise de que nessa autorização não se fez a mesma abordagem da decisão recorrida quanto ao aspecto do prazo decadencial ou mesmo do lançamento direto do crédito de ICMS na Declaração de Informação e Apuração do ICMS (DAPI).

Contudo, com a devida vênia, não houve tal abordagem tendo em vista que os lançamentos relativos às decisões apontadas como paradigmas não careciam dessa análise.

Se o ICMS exigido em lançamento tributário é pago, a própria legislação já prevê a possibilidade de creditamento, com fulcro no inciso II do § 2º do art. 195 do RICMS/02.

Nesse sentido, não se verifica, também em relação às citadas decisões apontadas como paradigmas, divergência da decisão recorrida quanto à aplicação da legislação tributária.

Já em relação à decisão apontada como paradigma, proferida no Acórdão nº 19.541/12/2ª, verifica-se que o lançamento cuida de aproveitamento indevido de créditos do imposto lançados na DAPI, a título de ressarcimento de ICMS/ST, sem autorização da Fiscalização.

Segundo o Recorrente, “assim como na situação da decisão recorrida”, o direito aos créditos era incontroverso, parte dos créditos já havia sido atingida pela decadência e ainda assim “nenhum prazo foi reaberto para aproveitá-los (créditos) e nem concedido direito de lançamento na DAPI dos períodos seguintes”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se, pois, que o lançamento cuida de descumprimento de obrigação acessória pelo Sujeito Passivo, acarretando falta de recolhimento do imposto.

Observa-se que o procedimento adotado pela Contribuinte (lançamento do ressarcimento de ICMS/ST na DAPI), de certa forma, é exatamente aquele decidido pela 3ª Câmara na decisão ora recorrida.

Nesse sentido, percebe-se que a diferença dos procedimentos dos Sujeitos Passivos acarretaram lançamentos fiscais distintos, o que resultou em decisões distintas das Câmaras, não se configurando, por conseguinte, divergência das decisões quanto à aplicação da legislação tributária.

No que se refere à decisão proferida no Acórdão nº 18.820/10/2ª, o Recorrente transcreve trecho que entende que caracteriza divergência, em relação à decisão recorrida, quanto à aplicação da legislação tributária:

NESSE SENTIDO, A IMPUGNANTE ANEXA À SUA PEÇA DE DEFESA A PLANILHA DE FLS. 2.306 E 2.370, ACOMPANHADAS DAS CÓPIAS DAS NOTAS FISCAIS DE FLS. 2.307/2.369 E 2.371/2.387, PLEITEANDO QUE LHE SEJA CONCEDIDO OS CRÉDITOS DO IMPOSTO A ELAS RELATIVOS.

ORA, A IMPUGNANTE NÃO PRECISARIA DO AVAL DO FISCO PARA SE CREDITAR DO IMPOSTO NÃO APROPRIADO NA ÉPOCA PRÓPRIA, POIS O ART. 67, § 2º DA PARTE GERAL DO RICMS/02 ESTABELECE, DE FORMA ABSOLUTAMENTE CRISTALINA, OS PROCEDIMENTOS QUE DEVEM SER ADOTADOS PARA O CREDITAMENTO NESTES CASOS, AINDA QUE EXTEMPORANEAMENTE:

(...)

ASSIM SENDO, OBSERVADAS AS NORMAS CONTIDAS NO DISPOSITIVO LEGAL ACIMA TRANSCRITO, OS CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS ÀS NOTAS FISCAIS NÃO ESCRITURADAS, E QUE SEJAM PASSÍVEIS DE APROVEITAMENTO, PODERÃO SER APROPRIADOS PELA IMPUGNANTE, CABENDO REGISTRAR QUE AQUELES RELATIVOS ÀS NOTAS FISCAIS EMITIDAS NO EXERCÍCIO DE 2004, BEM COMO ALGUMAS DAS EMITIDAS EM 2005, JÁ SE ENCONTRAM FULMINADOS PELA DECADÊNCIA, A TEOR DO DISPOSTO NO § 3º, RETRO.

Observa-se que a situação tratada nesses autos diz respeito à falta de escrituração de documento fiscal (obrigação acessória), tendo a Fiscalização exigido somente a multa por descumprimento de obrigação acessória pertinente.

Verifica-se que não há decisão da Câmara acerca de créditos de ICMS porventura não apropriados em razão da falta de escrituração de documentos fiscais.

Não obstante, a decisão estabelece que a Contribuinte, para efeito de apropriação dos créditos de ICMS correspondentes, deveria observar a regra prevista na legislação quanto à apropriação extemporânea de créditos de ICMS referentes a documentos fiscais não escriturados na época própria, além de observar o prazo decadencial pertinente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observa-se, pois, que as decisões divergem nesse aspecto quanto à aplicação da legislação tributária, tendo em vista que a decisão recorrida propõe a possibilidade de apropriação dos créditos do imposto na escrita fiscal, mesmo aqueles já alcançados pela decadência.

Em seguida, o Recorrente aponta outra decisão como paradigma: Acórdão nº 19.555/10/3ª, cuja ementa é a seguinte:

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE - PROPORCIONALIDADE. IMPUTAÇÃO DE APROVEITAMENTO INDEVIDO CRÉDITOS RELATIVOS A AQUISIÇÕES DE BENS PARA O ATIVO PERMANENTE, SEM QUE FOSSE OBSERVADA A PROPORCIONALIDADE PREVISTA NO ART. 66, § 3º DA PARTE GERAL DO RICMS/02 E O PRAZO MÁXIMO DE 48 (QUARENTA E OITO) MESES, RESULTANDO EM REDUÇÃO DO SALDO CREDOR DA AUTUADA. EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, XXVI DA LEI Nº 6763/75, REFORMULADA PARCIALMENTE PELO FISCO. ENTRETANTO, O PRAZO MÁXIMO PARA APROPRIAÇÃO DE CRÉDITOS EXTEMPORÂNEOS É DE CINCO ANOS CONTADOS DA DATA DE AQUISIÇÃO DOS PRODUTOS 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.

Considerando-se que o lançamento foi julgado improcedente sob o enfoque de que “...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)”, conclui-se que citada decisão é paradigma mas não em relação à decisão recorrida mas em relação ao próprio lançamento realizado pela Fiscalização, que originou a decisão recorrida.

A decisão apontada como paradigma considera válido o crédito de ICMS na fase pré-operacional, sendo que no lançamento relativo à decisão recorrida a própria Fiscalização entende que os créditos de ICMS somente podem ser aproveitados a partir do início de utilização do ativo imobilizado nas atividades do estabelecimento.

Verifica-se, pois, que existe divergência não entre as decisões, mas entre a decisão apontada como paradigma e o lançamento relativo à decisão recorrida.

Por fim, o Recorrente aponta como paradigmática a decisão proferida no Acórdão nº 4.023/13/CE.

Para tanto, cita a seguinte passagem dos fundamentos da decisão para comprovar a divergência, em relação à decisão recorrida, quanto à aplicação da legislação tributária:

ASSIM, NAS MESMAS CONDIÇÕES, TENDO DEIXADO DE APROPRIAR OS CRÉDITOS EM ÉPOCAS OPORTUNAS, A RECORRENTE TEM UM CRÉDITO A SEU FAVOR NÃO UTILIZADO, NA MESMA ORDEM DE VALORES.

(...)

BASTA, PORTANTO, QUE O DIREITO AO CRÉDITO NÃO TENHA SIDO ATINGIDO PELA DECADÊNCIA, COMO DE FATO NÃO OCORREU.

Citada decisão cuida, na parte que interessa do aproveitamento extemporâneo de créditos do ativo permanente, após os 48 (quarenta e oito) meses previstos.

Importante ressaltar que a Câmara Especial expôs nos fundamentos da decisão que a apropriação extemporânea de créditos do imposto deve necessariamente respeitar o prazo decadencial.

Nesse sentido, verifica-se que a decisão apontada como paradigma diverge da decisão recorrida especificamente nesse aspecto, tendo em vista que a decisão recorrida trata os créditos alcançados pela decadência de forma distinta, conforme o seguinte trecho da decisão:

DIANTE DISSO, CONCEDE-SE À AUTUADA O DIREITO DE LANÇAR AS PARCELAS DOS CRÉDITOS GLOSADOS EM SUA ESCRITA FISCAL/DAPI, QUE NA DATA DA PUBLICAÇÃO DESTE ACÓRDÃO JÁ ESTEJAM ATINGIDOS PELA DECADÊNCIA (QUINQUENAL).

Portanto, em relação a essa citada decisão apontada como paradigma, verifica-se caracterizada divergência em relação à recorrida quanto à aplicação da legislação tributária.

Diante do exposto, reputa-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08 (divergência jurisprudencial), em relação às decisões proferidas nos Acórdãos nº 18.820/10/2ª, 4.023/13/CE e 19.555/10/3ª, comprovando-se o preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no dispositivo legal.

Via de consequência, verifica-se que se encontram configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão.

Do Mérito

Quanto ao mérito, os fundamentos expostos no acórdão recorrido foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

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

No caso em tela, o Recorrente propugna pela reforma da decisão no sentido de que não seja concedido à Recorrida o direito de lançar em sua escrita fiscal/DAPI as parcelas dos créditos glosados no Auto de Infração.

O cerne da questão diz respeito à apropriação de créditos de ICMS referentes à aquisição de partes e peças para construção de máquinas e equipamentos destinados ao Ativo Imobilizado.

Importante ressaltar que a Recorrida apropriou os créditos de ICMS relativos a partes e peças para construção de máquinas e equipamentos destinados ao Ativo Imobilizado na data da entrada das mercadorias em seu estabelecimento.

A Fiscalização promoveu o estorno dos créditos, recompondo os lançamentos para concessão desses créditos a partir da data do efetivo funcionamento dos ativos respectivos, ficando algumas parcelas sem serem creditadas por ficarem, na recomposição, além do período objeto do lançamento.

Passa-se ao mérito propriamente dito.

Do Aproveitamento Indevido de Crédito de ICMS

Conforme já relatado, versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido e extemporâneo de créditos de ICMS, nos meses de outubro e novembro de 2007, relativos a partes e peças adquiridas nos exercícios de 2006 e 2007, utilizadas na fabricação/montagem ou em reparos e manutenções de bens do ativo imobilizado, aumentando a sua vida útil por prazo superior a 01 (um) ano, uma vez que as parcelas apropriadas abrangeram períodos anteriores ao mês da efetiva utilização do bem ou das partes e peças nele empregadas, contrariando a legislação de regência do imposto.

Em termos literais, de acordo com o relatório fiscal acostado às fls. 09/12, a acusação fiscal foi narrada da seguinte forma:

“...

5. Trabalho executado:

Estorno de crédito do ICMS lançado extemporaneamente no campo 68 das DAPI's dos meses de outubro e novembro de 2007.

6. Irregularidades apuradas:

O presente trabalho versa sobre a cobrança do ICMS no valor de R\$..., sendo que R\$... corresponde ao crédito extemporâneo aproveitado indevidamente em outubro de 2007 e R\$... corresponde ao crédito indevido de novembro de 2007.

Constatou-se, através da resposta à intimação DFPC 86/2012 (anexo VIII), que a empresa DANONE LTDA creditou-se extemporaneamente do ICMS nas aquisições de bens e partes e peças a serem utilizados tanto na montagem de equipamentos, quanto na substituição de peças para aumento da vida útil do bem, ocorridas nos exercícios de 2006 e 2007, tendo efetuado a recomposição do livro CIAP, com os lançamentos dos créditos destes bens/partes e peças desde a data da aquisição e efetuado o cálculo do crédito extemporâneo do período compreendido entre a data da aquisição e a data da recomposição do Livro CIAP (outubro e novembro de 2007).

Através da resposta a intimação DFPC nº 118/2012 (anexo VIII) a empresa apresentou as notas fiscais e CTC's relativos à recomposição do Livro CIAP, que correspondem aos créditos extemporâneos lançados nos meses de outubro e novembro de 2007, bem como a alocação dos bens e partes e peças aos equipamentos, **as datas de aquisição e de utilização no processo produtivo**, local e função dos referidos bens.

A diferença existente entre o total de valores lançados nas DAPI's de outubro e novembro de 2007 e os valores ora estornados foi justificada como sendo oriunda de crédito de diferencial de alíquota, de parcela do Ativo Imobilizado e crédito decorrente de nota fiscal complementar de imposto, conforme resposta a intimação DFPC 284/2012.

(...)

As informações quanto a alocação dos bens e partes e peças, bem como sua data de utilização no processo produtivo (relatórios do anexo III) foram apresentadas com os seguintes desdobramentos:

- 1) Aquisições de 2006;
- 2) Aquisições de 2007;
- 3) Aquisições do exterior de 2006 e 2007;
- 4) Serviços de transporte.

Não houve necessidade de elaboração da verificação fiscal analítica, tendo em vista o saldo devedor apresentado no período autuado.

Diante do exposto e considerando a **inobservância pela Consultante (DANONE LTDA) da resposta dada à consulta 069/2003 (anexo VI)**, através da qual foi questionado o direito ao crédito do ICMS nas aquisições de materiais empregados na fabricação de bens para o seu Ativo Imobilizado e considerando, ainda, que a resposta dada à consulta reflete a interpretação da DOLT/SUTRI à legislação tributária vigente à época de sua análise e elaboração, lavrou-se o presente PTA para promover a cobrança do ICMS devido e penalidades cabíveis.

...” (Grifos Originais)

Os valores originalmente estornados, relativos aos créditos extemporâneos lançados no campo 68 das Declarações de Apuração e Informação do ICMS (DAPI), dos meses de outubro e novembro de 2007 (fls. 201/212), estão demonstrados na “Planilha Consolidada Mensal do Crédito Tributário” acostada à fls. 14.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se, porém, que após análise de nova planilha apresentada pela Recorrida (fls. 2.035/2.130), contendo informações mais detalhadas relativas aos créditos extemporaneamente apropriados, a Fiscalização excluiu parte das exigências fiscais e retificou o crédito tributário, que passou a ser o indicado nos demonstrativos de fls. 1.915/1.918.

As aquisições de bens destinados ao ativo permanente ensejam direito ao crédito de ICMS, desde que atendidas as condições estabelecidas na legislação tributária, especialmente as contidas nos §§ 3º e 5º do art. 66 do RICMS/02:

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 15/12/02 a 30/11/11

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

(...)

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

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

(...)

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

(...)

§ 6º Será admitido o crédito, na forma do § 3º deste artigo, relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens a que se refere o parágrafo anterior, desde que:

I - a substituição das partes e peças resulte aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses; e (Grifou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Via de regra, os bens de produção (ativo imobilizado) são utilizados nas atividades operacionais de contribuinte do ICMS no mesmo mês em que ocorre a sua entrada no estabelecimento, sendo, pois, natural a disposição contida no art. 66, § 3º, I do RICMS/02, idêntica à estabelecida no art. 20, § 5º, I da Lei Complementar nº 87/96, que prevê a concessão de créditos do imposto, à razão de 1/48 mês (um quarenta e oito avos por mês), a partir do mês em que ocorrer a referida entrada.

Em outras palavras, o que está previsto no art. 66 do RICMS/02, bem como no art. 20 da LC nº 87/96, é a concessão de créditos do ICMS, a razão de um quarenta e oito avos mensais, na proporção das saídas tributadas, em relação ao bem adquirido para integrar o ativo permanente de uma empresa, utilizado na consecução de sua atividade fabril, a partir do mês em que ocorrer a sua entrada no estabelecimento.

Porém, existem situações que caracterizam exceções a essa regra, nas quais a imobilização do bem ocorre posteriormente à sua entrada, como é o caso da fabricação de um equipamento no qual, durante a sua “construção”, são empregadas partes e peças.

É exatamente esse o caso dos autos, pois a questão ora em análise não se refere a uma aquisição de um bem de produção, para ser utilizado na atividade operacional de contribuinte, no mesmo mês de entrada do bem, e sim de aquisição de partes e peças para ser utilizadas na fabricação/montagem ou em reparos e manutenções de bens do ativo imobilizado, aumentando a sua vida útil por prazo superior a 01 (um) ano.

Em situações da espécie, os créditos do ICMS somente podem ser apropriados após o início de utilização do equipamento nas atividades operacionais do contribuinte (já contabilizado como ativo imobilizado). Tal conclusão decorre das disposições contidas no inciso II do § 5º e no inciso I do § 6º do art. 66 do RICMS/02, acima transcrito.

Esse é o entendimento da SEF/MG, firmado por meio da solução dada à Consulta de Contribuinte nº 069/03, formulada pela própria Recorrida, cuja íntegra está reproduzida a seguir:

Consulta de Contribuinte nº 069/2003

(MG de 27/05/2003)

PTA Nº: 16.000082884-09

CONSULENTE: Danone Ltda.

ORIGEM: Poços de Caldas - MG

Ementa:

“CRÉDITO DE ICMS - ATIVO PERMANENTE - BEM FABRICADO NO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE - Admite-se a apropriação de crédito de ICMS referente à aquisição de partes e peças para construção de máquinas e equipamentos destinados ao Ativo Imobilizado, desde que após a construção e o

início da efetiva utilização do ativo, atendidos ainda, os requisitos constantes do § 5º, artigo 66, Parte Geral do RICMS/02, e as disposições da Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98.”

Exposição:

“A Consulente, devidamente qualificada nos autos, tem como objeto social a exploração da indústria e do comércio de leite, derivados de leite, biscoitos, águas minerais e produtos alimentícios em geral.

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

Anexa aos autos planilhas contendo a descrição dos produtos adquiridos para a fabricação de bens para o ativo imobilizado e formula a seguinte”

Consulta:

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

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

Como tais créditos serão lançados e controlados no Livro CIAP?

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

Resposta:

“A questão do direito ao crédito do ICMS relativo às aquisições de mercadorias para o ativo permanente está tratada na Lei Complementar n.º 87/96, a qual autorizou a utilização integral dos mesmos a partir de 1º.11.1996 (artigo 33, inciso III).

Por seu turno, o RICMS/02 disciplina o aproveitamento de crédito referente às aquisições de partes e peças de máquinas e equipamentos no artigo 66, Parte Geral, especialmente no seu § 5º, que contém os elementos de caracterização do bem destinado ao ativo permanente.

No caso em comento, em que a Consulente adquiriu as partes e peças para fabricação/montagem de equipamentos, **não se pode cogitar, durante o processo de fabricação/montagem, da existência de bens que estejam aptos a serem utilizados em suas atividades operacionais, como requer o inciso I do referido § 5º.**

Todavia, **após a construção/montagem e o início de utilização desses equipamentos, admite-se a apropriação do crédito de ICMS** referente à aquisição das partes e peças, desde que os equipamentos atendam aos requisitos do supracitado § 5º e às condições dispostas na Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98.

Cabe lembrar à Consulente que o procedimento a ser adotado quanto ao crédito relativo às operações de aquisição de bens do ativo permanente foi alterado em virtude da edição da LC n.º 102/2000.

Até 31/07/2000, o imposto incidente na operação era integral e imediatamente lançado como crédito no período correspondente à entrada do bem no estabelecimento, ficando sujeito a estornos posteriores no caso de operações e prestações subsequentes isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida, bem como na hipótese de alienação do bem antes de decorridos 5 anos de sua entrada no estabelecimento.

Atualmente, com as modificações da LC n.º 102/2000, a lógica é outra: o creditamento não mais ocorre de forma integral e imediata, mas sim parceladamente, à razão de 1/48 ao mês, sendo vedado (trata-se de vedação e não mais de estorno), a cada período, o abatimento da parcela proporcional à realização de operações e prestações isentas, não tributadas e com base de cálculo reduzida.

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

Os créditos de ICMS relativos à aquisição de bens para o ativo permanente deverão ser transcritos no Livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP, observando-se as disposições constantes do Título V, Capítulo VIII, Parte 1 do Anexo V do RICMS/02, especialmente aquelas contidas no artigo 206, que disciplinam a forma de escrituração.

A escrituração do documento fiscal relativo à entrada de bem destinado ao ativo permanente e do crédito do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto correspondente está disciplinada nos incisos I a III, Parágrafo único, artigo 168, Parte 1, Anexo V do RICMS/02.

No que se refere à escrituração do Livro Registro de Apuração do ICMS, a Consulente deverá observar o disposto nos artigos 202 e 203, Parte 1 do retrocitado Anexo V.” (grifou-se)

Esse entendimento já havia sido exposto através da resposta à Consulta de Contribuinte nº 038/03, publicada no Diário Oficial deste Estado em 15/03/03, *verbis*:

Consulta de Contribuinte nº 038/03
(MG de 15/03/03)

Ementa:

“CRÉDITO DE ICMS - ATIVO IMOBILIZADO - PARTES E PEÇAS - Admite-se a apropriação de crédito de ICMS referente à aquisição de partes e peças para a construção de máquinas e equipamentos destinados ao Ativo Imobilizado, desde que após a construção e o início da efetiva utilização do ativo, atendidos, ainda, os requisitos constantes do § 5º, artigo 66, Parte Geral do RICMS/02, e as disposições da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.”

Exposição:

“O contribuinte informa que explora a atividade econômica de industrialização de móveis em geral, comercializa seus produtos para todo o território nacional e salienta que está adquirindo, para expandir seu parque industrial, equipamentos de última geração e modernizando suas instalações já existentes.

Explicita que, dentre as inovações promovidas pela empresa em seu processo produtivo, se destaca a construção de um transportador automático, cujo objetivo é levar os armários de aço (produto acabado) de uma extremidade da fábrica até o local de embarque dos mesmos e que esse transporte era efetuado, anteriormente, de forma manual.

Ressalta que ainda não aproveitou os créditos de ICMS destacados nas notas fiscais de aquisição do material empregado na confecção do transportador, tais como a base e estruturas de chapas de aço empregadas diretamente no equipamento e que, com o término do projeto, pretende aproveitá-los.”

Consulta:

“Isso posto, consulta se poderá apropriar o crédito de ICMS relativo às aquisições de material empregado na construção deste equipamento transportador, com fulcro no inciso II, art. 66 do RICMS/2002.”

Resposta:

“O direito ao aproveitamento de crédito de partes e peças de máquinas e equipamentos rege-se nos termos das disposições contidas no art. 66, Parte Geral do RICMS/2002, observando-se, especialmente, o § 5º desse artigo, que contém os requisitos de caracterização do bem destinado ao ativo permanente.

Na hipótese em comento, em que o contribuinte adquiriu chapas de aço para construção de um equipamento transportador de seus produtos acabados, não se pode cogitar, durante a construção do mencionado equipamento, de um bem que esteja apto a ser utilizado em suas atividades operacionais, como requer o inciso I do referido § 5º.

Todavia, após a construção e o início de utilização desse equipamento transportador, é possível a apropriação do crédito de ICMS referente à aquisição dessas partes e peças, desde que o equipamento transportador construído atenda aos requisitos do supracitado § 5º e às condições dispostas na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.” (Grifou-se).

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

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

Art.66 (...)

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

I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;

(...)

§ 14. O valor do ICMS do componente de bem do ativo imobilizado fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte somente será passível de apropriação no momento em que a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fabricação do bem estiver concluída e ele estiver pronto para ser utilizado.

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

A conclusão é a mesma em relação às partes e peças utilizadas na manutenção/repares de bens do imobilizado, aumentando sua vida útil por período superior a 01 (um ano), pois estas devem ser imobilizadas a partir do momento de sua incorporação ao bem principal.

É o que se depreende do art. 346, §§ 1º e 2º do Regulamento do Imposto de Renda, pois, de acordo com o referido dispositivo legal, “se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras”.

Art. 346. Serão admitidas, como custo ou despesa operacional, as despesas com reparos e conservação de bens e instalações destinadas a mantê-los em condições eficientes de operação (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48).

§ 1º Se dos reparos, da conservação ou da substituição de partes e peças resultar aumento da vida útil prevista no ato de aquisição do respectivo bem, as despesas correspondentes, quando aquele aumento for superior a um ano, deverão ser capitalizadas, a fim de servirem de base a depreciações futuras (Lei nº 4.506, de 1964, art. 48, parágrafo único).

§ 2º Os gastos incorridos com reparos, conservação ou substituição de partes e peças de bens do ativo imobilizado, de que resulte aumento da vida útil superior a um ano, deverão ser incorporados ao valor do bem, para fins de depreciação do novo valor contábil, no novo prazo de vida útil previsto para o bem recuperado, ou, alternativamente, a pessoa jurídica poderá:

Assim, nas aquisições de partes e peças destinadas à incorporação ao Ativo Imobilizado do contribuinte, não poderá ser efetuado crédito fiscal do ICMS na fase pré-operacional deste bem. Desta forma, o crédito somente poderá ser admitido no período de apuração em que o bem produzido for colocado em funcionamento.

Verifica-se, pois, que são insubsistentes as alegações da Recorrida de que seu procedimento estaria respaldado no art. 20, § 5º, I da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 66, § 3º, I do RICMS/02 (*apropriação dos créditos a partir do mês da entrada do bem no estabelecimento*), pois, como já afirmado, a questão ora em análise não se refere a uma aquisição de um bem de produção, para ser utilizado na atividade operacional de contribuinte, no mesmo mês de sua entrada no estabelecimento, e sim, de aquisição de partes e peças, utilizadas na fabricação/montagem de bens do

imobilizado, hipótese em que o crédito se torna admissível somente a partir do mês em que ocorrer a efetiva utilização do bem na atividade operacional do contribuinte.

De acordo com a Recorrida, mesmo que se assumisse como correto o entendimento invocado pela Fiscalização, grande parte dos valores auтуados não poderia ser dela exigida.

Nesse sentido, salienta que a maior parte dos bens entrou em atividade até setembro de 2008 e que, *“no que tange a esses bens, mesmo que o aproveitamento dos créditos tivesse se iniciado na data de utilização, as 48 parcelas previstas na legislação já teriam sido apropriadas até a data da lavratura da autuação fiscal ora combatida, ocorrida apenas em setembro de 2012”*.

Salienta, ainda, que *“no tocante aos outros bens que passaram a ser utilizados após setembro de 2008 e que, de acordo com o entendimento da Fiscalização, somente autorizariam o aproveitamento de créditos a partir desse momento, também já teriam sido apropriadas a maior parte das parcelas mensais”*.

Lançando mão de quadro demonstrativo dos valores de ICMS por ela recolhidos no período de outubro de 2007 a agosto de 2010, a Recorrida alega que seu procedimento *“não fez com que houvesse saldo credor de ICMS após o aproveitamento extemporâneo dos créditos”*, não caracterizando qualquer artifício para o não recolhimento do imposto.

Enfatiza que *“caso os créditos fossem aproveitados a partir do início da utilização dos bens, os recolhimentos teriam valores mais elevados nos primeiros meses e mais reduzidos nos últimos. Em outras palavras, o reconhecimento antecipado dos créditos implica a redução também antecipada dos valores a recolher a título de ICMS. Por outro lado, os recolhimentos nos últimos meses foram mais elevados em razão do critério adotado pela Recorrida”*.

A seu ver, *“o que houve foi o mero diferimento do recolhimento do ICMS, que foi, inquestionavelmente, pago”*.

Após apresentar quadros ilustrativos acerca de seu argumento, a Recorrida afirma que, ainda que se adotasse o entendimento da Fiscalização, não se poderia, em hipótese alguma, dela exigir *“quaisquer valores a título de ICMS, uma vez que, conforme suficientemente demonstrado, seu ‘modus operandi’ não implicou falta de recolhimento do imposto”*.

No seu entender, como o questionamento da Fiscalização está vinculado apenas ao momento da apropriação dos créditos e não quanto à sua legitimidade propriamente dita, *“o máximo que se poderia exigir seriam os juros incidentes do momento em que os créditos foram apropriados e o momento de efetiva utilização dos bens”*.

Observe-se que, apesar de suas alegações, a própria Recorrida reconhece que houve recolhimento a menor do imposto no período compreendido entre o mês de entrada dos respectivos bens e aquele em que se deu a sua efetiva utilização.

É bem verdade que os mesmos créditos estornados poderiam ter sido apropriados em períodos posteriores àqueles em que foram glosados, que reduziria o valor do ICMS por ela recolhido em relação a esses períodos (períodos futuros, em relação aos glosados). Porém, tal fato não tem o condão ilidir o feito fiscal, pois, de acordo com o art. 136 do CTN “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”.

Em seu livro Curso de Direito Tributário, 28ª edição (fls. 189/190), Hugo de Brito Machado assim se leciona:

“o art. 136, do CTN não estabelece a responsabilidade objetiva em matéria de penalidades tributárias, mas a responsabilidade por culpa presumida. A diferença é simples. Na responsabilidade objetiva não se pode questionar a respeito da intenção do agente. Já na responsabilidade por culpa presumida tem-se que a responsabilidade independe da intenção apenas no sentido de que não há necessidade de se demonstrar a presença de dolo ou culpa, mas o interessado pode excluir a responsabilidade fazendo a prova de que, além de não ter tido a intenção de infringir a norma, teve a intenção de obedecer a ela, o que não lhe foi possível fazer por causas superiores à sua vontade.”

No caso presente, não há nada que permita a conclusão de que o descumprimento da obrigação acessória tenha ocorrido por “*causas superiores*” à vontade da Recorrida, muito pelo contrário, pois é notório que a empresa autuada, ao ignorar a interpretação da SEF/MG sobre a matéria, expressada pela da solução dada à consulta por ela própria formulada (Consulta de Contribuinte nº 069/03), assumiu inteiro risco e acabou sendo autuada exatamente por descumprir legislação tributária específica, objeto da referida consulta.

Assim, a Recorrida deve responder não só pelo tributo devido como também pela penalidade que lhe foi imputada, de natureza punitiva, em função do descumprimento da obrigação acessória.

Corretas, portanto, as exigências fiscais remanescentes (retificação do crédito às fls. 1.915/1.918), constituídas pelo ICMS apurado, acrescido da respectiva multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento), em virtude de dupla reincidência:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado.

A título de complementação, é apresentada parte da manifestação fiscal, que refuta com muita propriedade essas e outras alegações da Autuada contrárias ao feito fiscal:

“... Como é sabido, o princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no artigo 155, parágrafo 2º, consubstancia-se na compensação do ‘que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores’, impedindo assim o efeito cascata dos tributos. Porém, diversamente do que acontece com outros impostos, essa proibição do efeito cascata em relação ao ICMS deve ser regulamentada por lei complementar, conforme se vê da própria Constituição Federal.

A Lei Complementar 87, de setembro de 1996, disciplina o regime de compensação do ICMS, estabelecendo normas gerais que vieram a substituir os convênios estaduais, especificamente o Convênio 66/88, que vedava totalmente o crédito relativo à entrada de bens destinados ao ativo imobilizado. O artigo 20 da referida lei conferiu ao contribuinte o direito de crédito de ICMS recolhido quando pago em razão de aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado e, através de seu artigo 23, estabeleceu que o direito ao crédito para efeito de compensação com o débito do imposto está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e **nas condições estabelecidas na legislação.**

A Lei Estadual, através de seu artigo 30, e o RICMS/MG (Dec. 43.080/02), através do seu artigo 69, em nada conflitam com o princípio da não cumulatividade, ao estipularem condições para utilização dos créditos, ao contrário do que quer fazer crer a Impugnante ao afirmar que a Lei Complementar é taxativa ao permitir a apropriação da primeira parcela dos créditos do Ativo Imobilizado a partir da entrada do bem no estabelecimento, quer sejam partes e peças para montagem de equipamentos, quer sejam partes e peças para substituição. A vinculação do crédito às condições estabelecidas na legislação é, portanto, exigida pela própria lei complementar.

A imobilização de bens destinados ao Ativo Imobilizado, **em regra**, dá-se por ocasião da sua entrada no estabelecimento, devendo a primeira fração de 1/48 do crédito de ICMS ser apropriada no mês correspondente. Porém, esta é a previsão para o caso de equipamentos que são utilizados no processo produtivo do estabelecimento imediatamente após sua aquisição.

Já no caso em tela, em que a Impugnante adquiriu partes e peças para empregar na montagem de seus equipamentos, os créditos só poderiam ser apropriados após a conclusão da montagem e o início de utilização dos equipamentos.

Isto porque na entrada física das partes e peças, normalmente classificadas como material de uso e consumo, que não dão direito à apropriação de crédito, havia apenas a intenção de montar um equipamento com a utilização das mesmas. Como pode a Impugnante querer apropriar-se de crédito por equipamentos que ainda não existem?

Sabe-se também que o crédito de ativo imobilizado somente é possível na medida em que da sua utilização resultar produtos tributáveis, nos termos do princípio da não cumulatividade. As partes e peças adquiridas pela Impugnante, no momento de suas entradas físicas, não tinham o condão de gerar produtos tributáveis, o que ocorreu somente após o término da montagem e início de produção resultante da utilização das mesmas. Se o equipamento não estava montado na data das entradas físicas, como poderiam as suas partes e peças produzir algo tributado?

(...)

Não houve equívoco da Fiscalização quanto à interpretação do inciso II do parágrafo 5º do artigo 66, que restringe o crédito do ICMS à utilização dos bens nas atividades operacionais do estabelecimento, pelo contrário, não se pode admitir partes e peças (parafusos, porcas, arruelas, eletrodos, abraçadeiras, válvulas...) utilizados nas atividades operacionais do contribuinte. A situação de montagem de equipamentos é excepcional e sua imobilização e consequente utilização no processo produtivo só é cabível após a montagem desses equipamentos, e seu crédito permitido desde que atendam os demais requisitos do artigo 66 do RICMS/02 e às condições dispostas na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

Ora, se a Constituição da República diz que o regime de compensação do ICMS será disciplinado por lei complementar, cujo texto determina que as regras condicionais à apropriação do crédito deverão estar previstas na legislação, a norma infraconstitucional deveria ter sido observada pela Impugnante.

Assim, direito ao crédito não é irrestrito, devendo o mesmo ser condicionado ao cumprimento estrito da legislação aplicável, contrariando frontalmente a tese jurídica e a prática fiscal adotadas pela Impugnante.

(...)

II – DOS EFEITOS DA CONSULTA n.º 069/2003, REALIZADA PELA IMPUGNANTE:

Ao elaborar a Consulta 069/2003, a Impugnante formulou os seguintes questionamentos:

(...)

A resposta da referida consulta determina explicitamente o direito ao crédito do ICMS vinculado às aquisições das partes e peças utilizadas na montagem de equipamento, apropriados a partir da conclusão de sua montagem e início de operação.

Há que se destacar que a Consulta n.º 069/2003 foi benéfica à Impugnante, visto que antes de tomar ciência da resposta para a sua consulta, a mesma não se apropriava do ICMS referente às aquisições de partes e peças destinados à montagem de seus equipamentos, mesmo após a conclusão da montagem e da utilização em seu processo produtivo.

É fato que desde a resposta à consulta (2003) até setembro de 2007, a Impugnante cumpriu fielmente o estabelecido na referida consulta, isto é, apropriou-se do ICMS vinculado às aquisições das partes e peças somente após a conclusão da montagem do equipamento e de seu início de entrada em operação.

Entretanto, a partir de outubro de 2007 a Impugnante passou a creditar-se do ICMS referente às aquisições de partes e peças no momento da entrada física dessas em seu estabelecimento, desconsiderando unilateralmente a determinação constante na Consulta n.º 069/2003 de que o termo inicial para a apropriação do crédito de ICMS deveria ser após a conclusão da montagem do equipamento e o início de sua utilização no processo produtivo. (Grifou-se)

A consulta fiscal formulada garantiu uma segurança jurídica à Impugnante ao proporcionar o conhecimento da interpretação oficial e autorizada sobre a incidência de uma norma tributária, permitindo, portanto, planejar sua vida fiscal, prevenir conflitos e evitar a aplicação de penalidades. Em nenhum momento a Impugnante demonstrou seu inconformismo com a resposta dada à consulta, e nem poderia, já que a mesma lhe foi extremamente favorável.

III - DA ANTECIPAÇÃO OCORRIDA NO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS:

Enganada está a Impugnante quando alega que a utilização dos créditos dos bens/partes e peças, antes

do emprego no processo produtivo dos equipamentos montados e/ou substituição de partes e peças, poderia ser tratado como uma antecipação, já que não acarretou falta de recolhimento de imposto e nem saldo credor.

Neste momento é necessário esclarecer que a Impugnante na condição de contribuinte do ICMS não pode observar ou deixar de observar a legislação tributária na medida de sua conveniência, mas ao contrário, é sua obrigação cumpri-la, nos termos do inciso XVII do art. 96 do RICMS/02.

(...)

Assim, no caso em concreto, o procedimento fiscal pertinente é o de proceder o estorno do crédito indevido e constituir o crédito tributário resultante, composto por ICMS recolhido a menor e demais acréscimos legais.

Diferentemente dos procedimentos adotados pelo Fisco na elaboração do presente PTA, a pretensão da Impugnante em recolher única e exclusivamente os juros moratórios não encontra previsão na legislação

Da autorização para a Autuada se apropriar na sua escrita fiscal dos créditos glosados que já tenham sido alcançados pela decadência até a publicação deste acórdão:

Como já relatado, o questionamento da Fiscalização está vinculado apenas ao momento da apropriação dos créditos e não, quanto à sua legitimidade propriamente dita. Ou seja, os créditos foram glosados, uma vez que apropriados no mês da aquisição das partes e peças, e não a partir do mês em que o bem do imobilizado foi efetivamente utilizado nas atividades operacionais da Recorrida.

Ocorre, entretanto, que tal procedimento implica em perda do direito ao creditamento, em relação aos créditos vinculados aos bens do imobilizado, cuja data de utilização tenha ocorrido há mais de 05 (cinco) anos, em relação ao exercício em curso.

Cabe destacar que, no caso dos autos, há uma transferência do marco inicial para contagem do prazo decadencial para o mês que em ocorreu a utilização do bem imobilizado, ou seja, os 05 (cinco) anos devem ser contados a partir do mês em que ocorreu a referida utilização:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EXEMPLOS DE ESTORNOS DO PTA Nº. 01.000178849-59											
ATINGE, EXCLUSIVAMENTE, O CRÉDITO EXTEMPORÂNEO LANÇADO EM DAPI - MARCO FINAL DO ESTORNO: SETEMBRO DE 2007											
NF Nº	DATA DA ENTRADA	Nº DE PARCELAS DE 2006	DATA DE UTILIZAÇÃO DO BEM	Nº DE PARCELAS DE 2007 (ATÉ SET/07)	Nº DE PARCELAS EXTEMPORÂNEAS CREDITADAS	ICMS	DIF. DE ALÍQUOTA	TOTAL	1/48 MÊS	VALOR TOTAL DAS PARCELAS	CRÉDITO EXTEMPORÂNEO GLOSADO
252	18/08/06	5	01/11/07	9	14	69,60	34,80	104,40	2,18	30,45	30,45
1116	13/09/06	4	01/11/07	9	13	120,11	60,05	180,16	3,75	48,79	48,79
5474	26/10/06	3	01/11/07	9	12	9.000,00	4.500,00	13.500,00	281,25	3.375,00	3.375,00
17349	07/11/06	2	01/11/07	9	11	42,85	21,43	64,28	1,34	14,73	14,73
17351	09/11/06	2	01/11/07	9	11	648,39	384,00	1.032,39	21,51	236,59	236,59

Nos exemplos acima, a parcela indevida do crédito, referente ao mês de outubro de 2007, não foi estornada no PTA, pois o marco final da glosa foi o mês de setembro de 2007.

No caso dos exemplos retrotranscritos, em que a utilização dos bens ocorreu em 01/11/07, a apropriação das 48 (quarenta e oito parcelas) mensais teria início em novembro de 2007 e se estenderia até outubro de 2011. Se as parcelas não fossem apropriadas mensalmente, os respectivos créditos poderiam ser apropriados, em uma única parcela, de forma extemporânea, até 01/11/12 (cinco anos data da utilização).

Em ambas as hipóteses, já estaria decaído o direito da Recorrida, não obstante a legitimidade de seus créditos, pois, repita-se, no presente processo não se discute a legitimidade dos créditos propriamente dita, mas apenas a questão do marco inicial para a sua apropriação.

Já para os bens que foram utilizados a partir de junho de 2009, por exemplo, as 48 (quarenta e oito) parcelas seriam apropriadas até maio de 2013, mas como o julgamento do PTA ocorreu em julho de 2013, já estaria expirado o prazo quadrienal.

Porém, considerando o prazo decadencial, as parcelas poderiam ser creditadas extemporaneamente até junho de 2014 (cinco anos a partir da data da utilização - prazo ainda não expirado).

Diante disso, concede-se à Recorrida o direito de lançar as parcelas dos créditos glosados em sua escrita fiscal/DAPI, observadas as exclusões já efetuadas pela Fiscalização, que na data da publicação deste acórdão já estejam atingidos pela decadência (quinquenal).

Se, na data da publicação deste acórdão, existir alguma parcela estornada ainda não atingida pela decadência, o crédito deve ser apropriado na forma regulamentar, à razão de um quarenta e oito avos mensais, a partir do mês da publicação do acórdão.

Assim, não obstante a correção do feito fiscal, nos termos da legislação vigente, concede-se à Recorrida o direito de se apropriar os mesmos créditos glosados nesta peça fiscal, observada as exclusões já feitas pela Fiscalização, para que se evite dupla penalização, que seria caracterizada pela perda de créditos legítimos, ainda que apropriados de forma indevida.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 13/12/13. ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento. Vencidos os Conselheiros Guilherme Henrique Baeta da Costa e Maria de Lourdes Medeiros que lhe davam provimento. O Conselheiro Guilherme Henrique Baeta da Costa encaminhou o voto por escrito, que foi lido pela Senhora Presidente e será autuado. Participaram do julgamento, além dos signatários, e do Conselheiro vencido, os Conselheiros José Luiz Drumond (Revisor), Luciana Mundim de Mattos Paixão, René de Oliveira e Sousa Júnior.

Sala das Sessões, 24 de janeiro de 2014.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente

Sauro Henrique de Almeida
Relator

MI/T

Acórdão:	4.214/14/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000178849-59	
Recurso de Revisão:	40.060134954-31	
Recorrente:	Fazenda Pública Estadual	
Recorrida:	Danone Ltda	
Proc. S. Passivo:	Stanley Martins Frasão/Outro(s)	
Origem:	DF/Poços de Caldas	

Voto proferido pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A matéria tratada nos autos diz respeito à apropriação de créditos de ICMS referentes à aquisição de partes e peças para construção de máquinas e equipamentos destinados ao ativo imobilizado.

Ocorre que a apropriação desses créditos deve ocorrer após a construção e o início da efetiva utilização do ativo, atendidos, ainda, os requisitos previstos nos §§ 5º e 6º do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02 e as disposições da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

Destaque-se que esse entendimento está consubstanciado nas disposições contidas no inciso II do § 5º e no inciso I do § 6º do art. 66 do RICMS/02 e encontra-se manifesto na resposta dada à Consulta de Contribuintes nº 069/03, formulada pela ora Recorrida – Danone Ltda. que, apesar disso, não seguiu a orientação dada, apropriando-se de tais créditos na data da entrada da mercadoria no seu estabelecimento.

Assim, a Fiscalização, acertadamente, promoveu o estorno dos créditos, recompondo o lançamento para concessão desses créditos a partir da data do efetivo funcionamento dos ativos respectivos, ficando algumas parcelas sem serem creditadas por ficarem, na recomposição, além do período objeto do lançamento.

Ocorre que a decisão majoritária desta Câmara Especial, ao negar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública Estadual, na mesma linha adotada pela Câmara *a quo*, mesmo reconhecendo a correição do lançamento, nos termos da legislação vigente, decidiu conceder à Recorrida, Danone Ltda, o direito de lançar as parcelas dos créditos glosados, “*que na data da publicação do acórdão recorrido já estejam atingidos pela decadência (quinquenal)*”.

E é nesse ponto da decisão, exatamente, que orbita a divergência deste voto vencido em relação à decisão majoritária: a do reconhecimento de que se operou a decadência quanto ao direito de aproveitamento dos créditos em discussão e de que a autorização para o aproveitamento não encontra amparo na legislação.

Nesse sentido, traz-se a lume excertos do bem elaborado recurso apresentado pelo Estado de Minas Gerais, da lavra dos Procuradores do Estado Dr. Célio Lopes Kalume e Dra. Fabrícia Lage Fazito Antunes, que abordam com precisão essa questão:

“... o Conselho de Contribuintes não tem competência para conceder créditos já atingidos pela decadência e nem mesmo para fixar a quo diverso no previsto na legislação [“Diante disso, concede-se `Autuada o direito de lançar as parcelas dos créditos glosados em sua escrita fiscal/DAPI, observadas as exclusões já efetuadas pelo Fisco, que na data da publicação deste acórdão já estejam atingidos pela decadência (quinquenal)”.]”

Também, conforme destaca o Recurso, a ora Recorrida, Danone Ltda., **deliberadamente**, resolveu descumprir a norma e a interpretação dada pelo Estado, pois, desde 2003, quando a Consulta que formulou foi respondida pelo Órgão competente, ela já conhecia o entendimento do Fisco de que o direito ao crédito poderia

ser exercido extemporaneamente, “após a construção/montagem e o início de utilização desses equipamentos, respeitado o prazo decadencial”.

Como menciona o Recurso: “*O Contribuinte conhecia antecipadamente a posição do Estado. Ao confrontá-la, assumiu o risco e as consequências jurídicas de sua resistência.*”.

A representação da Fazenda Pública, em suas razões recursais, também faz indagações que conduzem a relevantes reflexões e conclusões, como as que seguem:

“... a questão que ora se debate se aproxima com a do prazo decadencial para o lançamento (art. 150, § 4º X art. 173, todos do CTN). O Estado conhece a jurisprudência majoritária do STJ. Se, ainda assim, opta por não antecipar o trabalho fiscal, assume o risco da decadência. Será que o STJ iria reabrir o prazo se, por exemplo, o atraso se der em razão do tempo gasto pelo Fisco, em razão da complexidade dos documentos a serem analisados? Teria “pena” do poder Público, apesar do transcurso do prazo decorrer de questões peculiares ao caso concreto?

se a demora de formalização do lançamento decorrer do não atendimento de intimações por parte do contribuinte para entregar os documentos, o Conselho de Contribuintes e o Poder Judiciário suspenderiam os prazos decadenciais previstos nos arts. 150, § 4º, ou 173 do CTN? se houvesse greve dos servidores, prejudicando o sujeito ativo, a “regra do jogo” mudaria? e as férias coletivas na empresa fiscalizada, ao final do prazo decadencial, dificultando o acesso aos documentos do contribuinte, alterariam o prazo decadencial do estado? ...”.

Acrescenta-se, que em inúmeros casos examinados por este Conselho, nos quais não era controversa a legitimidade dos créditos, a decisão deste Conselho, aplicadas as regras do art. 150 ou 173 do CTN, conforme o caso, não deixou de reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública promover o lançamento por essa razão.

Destaque-se, ainda, que várias são as decisões deste Conselho no sentido de que é requisito para a apropriação de crédito a não ocorrência da decadência. A título exemplificativo menciona-se o Acórdão nº 4.023/13/CE.

Isto posto, resta claro, que a decisão da qual se diverge, com todo respeito, concedeu créditos já atingidos pela decadência, contrariando as normas que regem a matéria.

Com esses fundamentos, dou provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública Estadual para excluir da decisão a autorização para o aproveitamento dos créditos já decaídos, seja por qual razão for.

Sala das Sessões, 24 de janeiro de 2014.

**Maria de Lourdes Medeiros
Conselheira**

CC/MIG