

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.567/17/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000648541-06
Impugnação: 40.010142692-44
Impugnante: Souza Cruz Ltda.
IE: 702000747.20-57
Proc. S. Passivo: Rodrigo Fux/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS de bens destinados ao ativo permanente alheios à atividade do estabelecimento, portanto, em desacordo ao previsto no art. 70, inciso XIII do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO - Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - PROPORCIONALIDADE. Constatou-se recolhimento a menor do imposto, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos relativos a aquisições de bens para o ativo permanente, sem que fosse observada a proporcionalidade prevista no art. 66, § 3º, do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada nos termos do § 8º do art. 70 do RICMS/02.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2011 a novembro de 2015, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS originados de aquisições de mercadorias destinadas ao ativo permanente, registradas no livro CIAP de 2011, em desacordo com a legislação tributária, pelos seguintes motivos:

- bens alheios à atividade do estabelecimento, em desacordo com o art. 70, inciso XIII, do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98;
- mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, em desacordo com o art. 70, inciso III, do RICMS/02,
- mercadoria que não se enquadra como ativo imobilizado (ativo intangível);
- apuração incorreta do coeficiente de creditamento, previsto no § 8º do art. 70 do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 215/246. Acosta documentos às fls. 289/414.

Sustenta sua defesa nos seguintes argumentos, em apertada síntese.

Alega que encontram-se extintos pela decadência os débitos referentes aos períodos de apuração anteriores a 14/12/11, em razão da aplicação da regra posta no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional – CTN.

Quanto ao cálculo da apuração do coeficiente de saídas tributadas, afirma que não é toda e qualquer saída que deve ser computada no cálculo, apenas aquelas que abstratamente estão sob o campo de incidência do ICMS, mas que, concretamente, não foram tributadas por força de regra isentiva, imunizante, benefício fiscal, entre outros.

Afirma que o legislador utilizou a expressão operações de saídas, para remeter à circulação jurídico-econômica do bem, hipótese de incidência do imposto. Portanto as saídas totalmente estranhas à hipótese de incidência do ICMS não devem ser consideradas no cálculo do coeficiente.

Cita doutrinas e jurisprudências para concluir que as remessas de produtos entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não configuram circulação jurídica, requisito indispensável para a caracterização do fato gerador de ICMS.

Entende, portanto, que não apurou de forma equivocada o “coeficiente de saídas tributadas” por ter deixado de incluir no cálculo do “denominador” os CFOPs 5.408, 6.151 e 6.408, que retratam meras transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Apresenta parecer subscrito por Sacha Calmon e Misabel Derzi (Doc. fls. 05), que ampara sua tese.

Cita decisões do Conselho de Contribuintes (Acórdãos nº 22.262/16/3ª e 19.555/10/1ª) que consolidariam o entendimento de que as saídas que não configuram operações de circulação de mercadorias não devem ser consideradas no cálculo do “coeficiente”.

Traz ainda a Consulta de Contribuintes nº 009/2012, a qual afirma que para fins de apuração do total das operações ou prestações realizadas no período, deverão ser computados apenas os valores das saídas que afiguram caráter definitivo, devendo ser desconsideradas as saídas sob o regime da suspensão, ou seja, dependentes de um evento futuro para serem tributadas.

Por fim, a Impugnante aduz a necessidade de exclusão das saídas que não impliquem em transação de propriedade da apuração do coeficiente, citando como embasamento algumas legislações estaduais, como de São Paulo e do Rio Grande do Sul.

No tocante à glosa dos créditos decorrentes das aquisições de bens destinados ao ativo permanente, que supostamente não foram empregados no processo produtivo do estabelecimento, cita as disposições legais contidas no art. 20, §§ 1º e 2º da Lei Complementar nº 87/96 e a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que entende afastarem a possibilidade de creditamento em relação às aquisições de bens estranhos à atividade social do contribuinte.

Assevera que a atividade econômica de uma empresa não é obrigatoriamente singular, até porque uma sociedade pode explorar diversos segmentos de mercado, desenvolvendo várias atividades sociais. Nesse sentido destaca o inciso II, do § 5º, do art. 66 do RICMS/02, o qual dispõe que o bem destinado ao ativo imobilizado deve ser de propriedade da empresa e ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte.

Aduz que a premissa fiscal de que os bens do ativo imobilizado “não são utilizados na sua atividade operacional” esta flagrantemente equivocada.

Cita como exemplo o “Filtro de Mangas Mod. 3x110S12-R SR 0801537-04094” (nº 11000076611-0000)”, bem como as partes que o compõe. Afirma que este seria responsável por movimentação de matéria-prima no seu processo produtivo, portanto, empregado em sua atividade operacional.

Destaca também o “(65) Acelerômetro saída axial 14000HZ” (ativo permanente nº 11000086223-0000) que é utilizado para controlar a vibração das máquinas empregadas na fabricação dos cigarros. “Este ativo viabiliza a manutenção preventiva dos referidos equipamentos e, conseqüentemente, evita que o processo produtivo do cigarro seja bruscamente interrompido, também é utilizado na fase operacional”.

Quanto aos créditos glosados sob a suposta ativação equivocada de bens que seriam de uso e consumo, sustenta que nos termos do art. 66, § 12, do RICMS/02, as partes agregadas a um bem principal para melhorar suas condições de uso,

ampliando-lhe a vida útil, devem ser contabilizadas no ativo imobilizado. E que este é o caso das partes que compõem os ativos relacionados com a presente infração.

Cita como exemplo as partes que integram os ativos denominados “Upgrade HLP Senses – Encarteiradora Mod: HLP fabricante nº 40570”- nº 11000006556-0000 e “Admoist cap. 3500 KG/H, com eixo de 4 pas, Mat. AC” (ativo fixo nº 11000002752-0000), mas que foram equivocadamente classificados pelo Fisco como bens de uso e consumo. O primeiro ativo, consiste numa máquina que insere os cigarros no maço e o segundo, num equipamento que umedece os talos do tabaco, retardando a sua degradação.

Quanto aos softwares, cuja classificação como bem do ativo imobilizado seria indevida sustenta que o valor contábil de um bem do ativo é composto pelo seu preço de aquisição acrescido dos tributos não recuperáveis incidentes na operação e dos custos necessários à sua instalação e ao seu bom funcionamento, de acordo com o item 16 do Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC nº 27.

Portanto, os bens que compõem, por exemplo, o “Sistema WMS Scote (software) – Expedição” (ativo fixo nº 11000078035-0000) foram ativados, ou seja, este software é imprescindível para operar e gerir as máquinas da sua cadeia produtiva.

Conclui que este e todos os demais apontados na infração, os quais deveriam ser contabilizados como intangível, devem sim ser considerados no seu ativo permanente, por se tratar de custo vinculado ao adequado funcionamento de equipamentos imobilizados.

Requer a realização de perícia técnica, em relação às glosas dos créditos decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, para que sejam respondidos os quesitos de fls. 245/246. Indica assistente técnico.

Requer a procedência da impugnação.

Da Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, conforme Termo de Rerratificação do Auto de Infração de fls. 418/421, excluindo as exigências relativas aos seguintes itens:

- todas as partes e peças vinculadas ao bem do ativo denominado “filtro de mangas mod. 3X110S-12-R SR 0801 (nº 11000076611000)”, cujos créditos foram estornados sob a ocorrência de bem alheio à atividade do estabelecimento (item 7.1.1 do Relatório Fiscal), visto que o equipamento filtro é parte de uma estrutura física cuja função é o transporte pneumático do tabaco, a utilização deste bem gera produção de resíduos, que é o pó de fumo, e este resíduo é reaproveitado na fabricação de fumo reconstituído (DEER), conforme resposta dada à intimação feita pela Fiscalização (Anexo 2, fls. 71/121).

- todos os itens cuja conta contábil é 11934800- Programas de Software, constante do item 7.1.3 do Relatório Fiscal, uma vez que, mediante visita *in loco*, constatou-se que estes softwares, especificamente relacionados no arquivo supramencionado, são ativos intangíveis que contém elementos intangíveis e tangíveis, partes integrantes de um equipamento que é utilizado na atividade operacional da

empresa, devendo ser tratados como ativo imobilizado de acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade (CPC nº 27). Portanto foi excluído o código de ocorrência 01.099.

Registre-se que o item 7.2 – Efeitos tributários posteriores ao período fiscalizado – Exercício de 2012 a 2015 também foram alterados para contemplar as alterações supra descritas.

Para demonstrar a reformulação do crédito tributário foi acostado novo relatório fiscal, às fls. 432/449, contendo o demonstrativo do crédito tributário, novas planilhas, mediante o CD de fls. 450 e novo DCMM, às fls. 422/426 dos autos.

Regulamente cientificada sobre a retificação, a Impugnante comparece às fls. 457/459, reitera o pedido de perícia técnica.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 461/490, refuta as alegações da Defesa, sob os seguintes argumentos, em síntese.

Sustenta que é desnecessária a realização de perícia técnica visto que os autos trazem elementos suficientes de modo a possibilitar ao julgador aplicar, ao caso concreto, o tratamento legal atinente à matéria.

Assevera que deve ser rejeitada a decadência do crédito tributário, uma vez que esta é regida pelo art. 173, inciso I, do CTN.

Alega que não tem amparo legal a afirmação de que as transferências são estranhas à hipótese de incidência do ICMS e conseqüentemente, não devem ser consideradas no cálculo do índice de participação das saídas tributadas.

Argui que as transferências internas, em conformidade com o art. 4º do Regime Especial PTA 45.000003997.10, estão amparadas pelo diferimento, ficando o pagamento do imposto postergado para a etapa subsequente, uma vez que são as filiais denominadas Depósito de Vendas que efetuam as vendas e que destacam o ICMS. Portanto, para cálculo do índice de participação considerou-se estas saídas como tributadas, pois são consideradas tributadas as operações alcançadas pelo diferimento, em consonância com o entendimento da Secretaria de Fazenda deste Estado (SEF/MG), manifestado na Consulta de Contribuinte nº 112/2010.

Informa que as transferências interestaduais são tributadas normalmente pela Impugnante, adotando-se a base de cálculo prevista na Lei Complementar nº 87/96. Portanto, para o cálculo do índice de participação das saídas tributadas deve-se considerar os CFOPs 5.408, 6.151 e 6.408 e 7.101.

Ressalta que a Impugnante destaca o imposto nas notas fiscais de saídas em transferências interestaduais (cópias de fls. 132/136), demonstrando atitude contraditória, pois no momento da emissão das notas fiscais, a Impugnante reconheceu a incidência de ICMS nas operações de transferência entre seus estabelecimentos, contudo, para o cálculo do coeficiente de creditamento a Impugnante alega que as transferências não são tributadas e que, portanto, não entram no cálculo do referido coeficiente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cita o entendimento exarado pela SEF na Consulta de Contribuinte nº 206/2014, que afirma “as transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, por terem caráter definitivo e serem consideradas como operacionais, devem compor tanto o denominador, quanto o numerador (desde que tributadas)”.

Relaciona os itens que tiveram seus créditos estornados, cuja análise das informações (descrição do bem, função, bem vinculado, conta contábil) demonstrou claramente que são alheios à atividade do estabelecimento, qual seja a fabricação de cigarro.

No tocante ao bem “(65) Acelerômetro saída axial 14000HZ” (ativo permanente nº 11000086223-0000) ” que segundo a Impugnante trata-se de ativo que viabiliza a manutenção preventiva das máquinas, esclarece que a manutenção de máquinas e equipamentos não faz parte do processo produtivo, ou seja, não tem participação intrinsecamente relacionada com a atividade operacional da Impugnante.

Transcreve a legislação que fundamenta o estorno dos créditos relativos aos bens alheios à atividade do estabelecimento (art. 20 da LC nº 87/96, art. 31, inciso III, da Lei nº 6.763/75, art. 70, incisos e III e XIII do RICMS/02 e IN DLT/SRE nº 01/98).

Com relação ao crédito tributário oriundo do estorno de créditos de material de uso e consumo afirma que os créditos apropriados pela Impugnante não encontram respaldo na legislação vigente, uma vez que, efetivamente, a aplicação das partes e peças não resultou em aumento da vida útil do bem principal prevista no ato de sua aquisição, portanto, em desacordo com o inciso I do § 6º, inciso IV do § 12 e § 13, todos do art. 66 do RICMS/02.

Destaca a resposta à intimação de 10/06/16 (fls. 140/173- Anexo 5 do AI), com relação às partes e peças listadas, que segundo informação da própria Impugnante não aumentam a vida útil do bem principal. Declarou a Autuada que embora a incorporação desses itens não tenha resultado em aumento da vida útil do bem principal, foram contabilizados como ativo imobilizado e possuem vida útil superior a 12 meses (doc. fls. 140).

Conclui que as partes e peças utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos, não geram direito a crédito do ICMS, por serem consideradas materiais de uso e consumo.

Assevera que a comprovação de que as partes e peças resultaram em aumento da vida útil do bem não requer a realização de prova pericial, como pleiteia a Impugnante, pois tal fato (aumento da vida útil de bem do imobilizado) deveria constar de sua própria escrita contábil, nos termos da legislação própria que rege a matéria.

Salienta que a Impugnante teve prazo suficiente para tal comprovação, considerando-se o prazo normal de impugnação, e não apresentou nenhuma prova de que houve aumento da vida útil dos bens.

Por consequência, assevera que essas partes e peças devem ser consideradas materiais de uso e consumo, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02.

Requer a procedência parcial do lançamento, conforme reformulação efetuada às fls. 418/450.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 500/538, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto ao mérito, opina por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período anterior a 14/12/11 e pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 418/450.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Do Pedido de Prova Pericial

A Impugnante pleiteia a produção de perícia técnica, em relação às glosas créditos decorrentes da aquisição de bens destinados ao ativo imobilizado, para que sejam respondidos os quesitos de fls. 245/246. Indica assistente técnico.

A Fiscalização afirma ser desnecessária a perícia, pois entende que os autos trazem elementos suficientes de modo a possibilitar ao julgador aplicar, ao caso concreto, o tratamento legal atinente à matéria.

Os quesitos apresentados pela Impugnante têm por finalidade descrever a função dos bens, esclarecer se são empregados na atividade operacional da empresa, se são considerados uso e consumo, e responder se as partes e peças aumentam ou não a vida útil do bem.

Entretanto, tal perícia não se faz necessária.

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

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, o referido exame pericial mostra-se absolutamente desnecessário, na medida em que encontram-se acostados aos autos, o Relatório Fiscal que descreve todas as ocorrências relacionadas ao estorno dos créditos dos bens alheios

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(01.006, 01.007, 01.008 e 01.009) e das mercadorias de uso e consumo do estabelecimento (01.004), bem como as planilhas que relacionam todas as mercadorias por ocorrência, notadamente a planilha “Ajuste no Cadastro de bens ou componentes”, que contém as informações retiradas do CIAP do Contribuinte (descrição do bem) e as informações prestadas por este, em resposta às intimações (fls. 72/106, fls. 123/130 e fls. 138/173), constante do CD de fls. 211 (localização, função, vida útil).

Como se vê, consta dos autos todas as informações suficientes para responder aos questionamentos feitos pela Impugnante.

As demais questões serão respondidas à luz da legislação (Lei nº 6.763/75, RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98).

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.^a APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa o recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2011 a novembro de 2015, em razão do aproveitamento indevido

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de créditos de ICMS originados de aquisições de mercadorias destinadas ao ativo permanente, registradas no livro CIAP de 2011, em desacordo com a legislação tributária, pelos seguintes motivos:

- bens alheios à atividade do estabelecimento, em desacordo com o art. 70, inciso XIII, do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98;
- mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento, em desacordo com o art. 70, inciso III, do RICMS/02,
- mercadoria que não se enquadra como ativo imobilizado (ativo intangível);
- apuração incorreta do coeficiente de creditamento, previsto no § 8º do art. 70 do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Instruem os autos, além do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 02), o Relatório Fiscal de fls. 44/63, resposta ao Termo de Intimação nº 002/2016 – Relação dos Ativos Imobilizados utilizados para o tratamento de partículas de fumo (Anexo 2 - fls. 72/106), informações sobre a rastreabilidade impressa nas embalagens de cigarro (Anexo 3 – fls. 123/130), cópias das Notas Fiscais Eletrônicas – NF-e de saídas em transferências (Anexo 4 – fls. 132/136), resposta à Intimação sobre informações sobre o Ativo Imobilizado – CIAP 2011 (Anexo 5 – fls. 138/173), resposta à intimação – Memória de Cálculo do Índice de participação das saídas tributadas no livro CIAP 2011 (Anexo 6 – fls. 189/192), CIAP sintético 2011 ajustado (194/195), centro de custos CIAP 2011 (fls. 197) e mídia eletrônica contendo os anexos do Auto de Infração (fls. 211).

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores anteriores a 14/12/11, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

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

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de 05 (cinco) anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 76977 RS 2011/0191109-3, de 12/04/12:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

(...)

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME (GRIFOU-SE)

Mais recentemente, pronunciou-se o STJ, no Agravo Regimental nos EDcl no REsp 1264479/SP, em acórdão de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, publicado em 10/08/16.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

E também no AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 533.405 –RS (2014/0144927-8):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ARTIGO 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 973.733/SC, SOB O RITO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CPC, FIRMOU A COMPREENSÃO DE QUE NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO NÃO HÁ O PAGAMENTO ANTECIPADO – CASO DOS AUTOS -, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É AQUELE ESTABELECIDO NO ART. 173, I, DO CTN.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2011 somente expirou em 31/12/16, nos termos do inciso I do art. 173 do CTN, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 14/12/16 (doc. fls. 23).

A Fiscalização realizou a exclusão de diversas mercadorias do cadastro do CIAP, promovendo o seu ajuste conforme demonstrado na planilha “Ajuste no Cadastro de bens - todos itens do AI”, constante do CD de fls. 211, pelas seguintes razões:

1 - Exclusão do cadastro do CIAP, tendo em vista a mercadoria ter destinação alheia à atividade do estabelecimento, conforme alíneas “a”, “b” e “c” do inciso II e inciso III, do art. 1º da IN DLT/SRE 01/98;

2 - Exclusão do cadastro do CIAP, tendo em vista a mercadoria não ser classificada como bem do ativo imobilizado, pois não se enquadra nas hipóteses da legislação vigente – material de uso e consumo do estabelecimento;

3 - Exclusão do cadastro do CIAP, tendo em vista que o bem não é considerado ativo imobilizado, pois trata-se de ativo intangível, nos termos do art. 179, inciso IV e VI da Lei nº 6.763/75.

Também foram estornados os créditos indevidamente apropriados tendo em vista a Autuada ter efetuado o cálculo do índice de participação das saídas tributadas a que se refere o § 8º do art. 70 do RICMS/02 incorretamente.

Registre-se que a Fiscalização apurou, em separado, os efeitos dos estornos das ocorrências acima, no período de janeiro de 2012 a novembro de 2015, conforme planilha “Efeitos tributários no período posterior ao período fiscalizado – Item 7.2 do AI”.

A Impugnante alega em sua defesa que a Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 20, trouxe a possibilidade de creditamento do ICMS recolhido na entrada de bens destinados ao ativo fixo, estando disposto em seu § 1º uma limitação objetiva ao tipo de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado que pode gerar créditos.

Conclui que a mercadoria estranha à atividade do contribuinte não permite o crédito, estando inclusive exemplificado em seu § 2º (veículos de transporte pessoal). Transcreve a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, e assevera que a partir da leitura de tais dispositivos constata-se que tanto a legislação tributária federal quanto a estadual afastam a possibilidade de creditamento em relação as aquisições de bens estranhos à atividade social do contribuinte.

Entretanto, entende que a atividade econômica de uma empresa não é obrigatoriamente singular, até porque uma sociedade pode explorar diversos segmentos de mercado, desenvolvendo várias atividades sociais.

Aduz que o inciso II, do §5º, do art. 66 do RICMS/02, dispõe que o bem destinado ao ativo imobilizado deve ser de propriedade da empresa e ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte. É que a premissa fiscal de que os bens do ativo imobilizado “não são utilizados na sua atividade operacional” esta flagrantemente equivocada.

Cabe inicialmente trazer a legislação de regência da matéria.

A Constituição Federal dispôs que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, no caso, o ICMS (art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”). Portanto, a vinculação do crédito às condições estabelecidas na legislação é uma exigência da própria lei complementar.

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

Lei nº 87/96

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(Grifou-se).

Lei nº 6.763/75

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.

(...)

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;

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:

(...)

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

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

“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 imobilizado do estabelecimento observará o seguinte:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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;

III - na hipótese de alienação, transferência, perecimento, extravio ou deterioração do bem, ou de o bem deixar de ser utilizado de forma definitiva na atividade do estabelecimento 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 de apuração subsequente ao da ocorrência do fato, o abatimento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

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

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;

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo C.”

(...)

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

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

“§ 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;
- IV - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento;
- V - não integrar o produto final, exceto se de forma residual;
- VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

(Grifou-se)

Depreende-se dos dispositivos legais supratranscritos que, só será abatido sob a forma de crédito do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, o valor do ICMS correspondente “à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, 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, devendo o bem satisfazer, de forma cumulativa, os requisitos: a) ser de propriedade do contribuinte; b) ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte; c) ter vida útil superior a 12 (doze) meses; d) 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; e) não integrar o produto final, exceto se de forma residual, e f) ser contabilizado como ativo imobilizado.

Frise-se que tais condições são cumulativas, não basta atender qualquer uma delas isoladamente, ou apenas algumas. A norma é taxativa no sentido de que todos os requisitos devem ser cumpridos, para fazer jus ao aproveitamento do crédito.

Nesse sentido, o art. 70, inciso XIII, do RICMS/02 veda o aproveitamento de créditos do imposto vinculados a aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento:

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

(...)

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

(...)

§ 3º Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

(Grifou-se)

Esclareça-se que os bens classificados como “bens alheios” fazem parte do Ativo Imobilizado da empresa, entretanto, não faz jus ao crédito do imposto pelas entradas em razão de se enquadrarem na definição de bens alheios à atividade, contida no art. 70, § 3º do RICMS/02, conjugado com a Instrução Normativa IN DLT/SRE 01/98.

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

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

I - os veículos de transporte pessoal;

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

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

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

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

(...)

Verifica-se que a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, em consonância com o § 3º do art. 70 do RICMS/02, considera alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

A Fiscalização separou por código de ocorrência os bens que tem destinação alheia à atividade do estabelecimento da seguinte forma:

- Ocorrência 01.006 - Exclusão do cadastro do CIAP, tendo em vista a mercadoria ter destinação alheia à atividade do estabelecimento - inciso I do art. 1º da IN DLT/SRE 01/98:

Nesta ocorrência foram estornados os créditos referentes às aquisições de itens utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto, relacionados às seguintes funções: equipamentos da estação de tratamento de esgoto, equipamento do lago do parque ambiental, sistema de tratamento de material particulado-cinzas, sistema elétrico e sistema mecânico de despoejamento de balanças, filtros de manga, balança rodoviária para pesagem de resíduos gerados na unidade, descarte seguro de materiais da Souza Cruz.

Registre-se que foram excluídas pela Fiscalização, mediante reformulação do crédito tributário, as exigências relativas às partes e peças vinculadas ao bem do ativo denominado “filtro de mangas mod. 3X110S-12-R SR 0801 (nº 11000076611000)”, uma vez que acatou as informações trazidas pela Impugnante de que tal equipamento faz parte de uma estrutura física cuja função é o transporte pneumático do tabaco, a utilização deste bem gera produção de resíduos, que é o pó de fumo, e este resíduo é reaproveitado na fabricação de fumo reconstituído (DEER).

Os demais itens tiveram seu estorno mantido.

Conforme explicitado anteriormente, os bens que não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, são alheios à atividade do estabelecimento, como é o caso dos bens utilizados no tratamento de gases ou efluentes para fins exclusivos de atendimento à legislação ambiental (tal atividade está prevista no subitem 7.12 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03 e não é realizada na área de produção industrial), portanto, não fazem jus ao crédito do imposto.

O mesmo se aplica à atividade de coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final do lixo, rejeitos e outros resíduos, prevista no subitem 7.09 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03, bem como a atividade de dragagem de lagos, prevista no subitem 7.18 da referida Lista de Serviços.

É notório que tais equipamentos têm por finalidade atender as disposições legais da legislação ambiental, restando claro que não fazem parte do processo de produção de cigarros.

A jurisprudência recente deste Conselho de Contribuintes é no sentido de ratificar o estorno dos créditos relativos aos bens utilizados na preservação ambiental, conforme decisões consubstanciadas nos Acórdãos nº 18.764/10/2ª, nº 20.113/13/2ª, nº 21.918/13/15/1ª, dentre outros. Trechos transcritos a seguir:

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

EMENTA

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

(...)

DECISÃO

(...)

C) "... A ATIVIDADE DE UMA EMPRESA SE RESUME NA APLICAÇÃO DE MEIOS E RECURSOS COM A FINALIDADE DE LUCRO, E POR ASSIM SER, QUAISQUER BENS SÃO EM TESE IMPRESCINDÍVEIS PARA OPERAÇÃO DA FÁBRICA. CONTUDO, É POSSÍVEL QUE UM BEM EMBORA IMPRESCINDÍVEL TENHA UMA APLICAÇÃO DESAFETA À ATIVIDADE TRIBUTADA DO CONTRIBUINTE";

(...) JÁ SE OBSERVOU QUE NEM TODO BEM INTEGRANTE DA PLANTA INDUSTRIAL É CLASSIFICADO COMO BEM DE PRODUÇÃO, ENTENDENDO-SE POR ESTES OS QUE EFETIVAMENTE TRANSFORMAM MATÉRIA PRIMA, PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS E MATERIAIS DE EMBALAGEM EM ESPÉCIE NOVA. (...) AS OBRAS DE CONSTRUÇÃO CIVIL, DESTINADAS À CIRCULAÇÃO E ABRIGO DE PESSOAS; AS DESTINADAS À PROTEÇÃO DE MÁQUINAS, DE INSTALAÇÕES E DE

MATERIAIS (...); AS REFERENTES À ILUMINAÇÃO E ARRUAMENTO SÃO MANIFESTAMENTE DESAFETAS AO ICMS. NÃO GERAM DIREITO AO CRÉDITO”;

E) “QUALQUER EQUIPAMENTO DE PRESERVAÇÃO AMBIENTAL, INCLUSIVE DO AMBIENTE DE TRABALHO, É DESAFETO AO ICMS. TRATA-SE DE EXEMPLO CARACTERÍSTICO DA NÃO INCIDÊNCIA NATURAL DO ICMS, DE ATIPICIDADE DA ATIVIDADE, FILTRAGEM DE GASES/AR, PARA SE CONSUBSTANCIAR COMO ASPECTO MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IMPOSTO, UMA VEZ QUE A MATERIALIDADE DO TRIBUTO É A CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS, E EFLUENTES ATMOSFÉRICOS NÃO CONSTITUEM MERCADORIA, TAMPOUCO O SEU DESCARTE NA ATMOSFERA CONSISTE EM CIRCULAÇÃO.”.

(...)

(DESTACOU-SE)

ACÓRDÃO: 20.113/13/2ª

ORIGEM: DF/POÇOS DE CALDAS

(...)

DECISÃO

(...)

CRÉDITO DE ICMS – BENS DO ATIVO PERMANENTE ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO

(...)

PROJETO DE CONTROLE E MONITORAMENTO DE EMISSÃO DE GASES E PROJETO NEW SODEBERG

CONFORME DESCRITO PELA IMPUGNANTE, O PROJETO DE CONTROLE E MONITORAMENTO DE EMISSÃO DE GASES CONTEMPLA A AQUISIÇÃO E INSTALAÇÃO NAS DEPENDÊNCIAS INDUSTRIAIS E, ESPECIFICAMENTE, NAS SALAS DE CUBAS DA FÁBRICA DE ALUMÍNIO, DE SISTEMAS DE MONITORAMENTO CONTÍNUO DAS EMISSÕES GASOSAS (CONCENTRAÇÕES DE FLUORETO DE HIDROGÊNIO, DIÓXIDO DE CARBONO, DIÓXIDO DE ENXOFRE E VAPOR DE ÁGUA), DE FUNDAMENTAL IMPORTÂNCIA PARA ATENDER ÀS NORMAS AMBIENTAIS, MEDIDA INDISPENSÁVEL AO REGULAR EXERCÍCIO DA ATIVIDADE DA EMPRESA.

EM RELAÇÃO AO PROJETO NEW SODEBERG, A IMPUGNANTE INFORMA QUE O PROJETO VISA A REVITALIZAÇÃO E A MODERNIZAÇÃO DO PROCESSO PRODUTIVO E DOS SISTEMAS LIGADOS À ÁREA DE REDUÇÃO DE ALUMÍNIO, UTILIZANDO NOVAS TECNOLOGIAS PARA MINIMIZAR AS EMISSÕES ATMOSFÉRICAS DA SALA DE CUBAS, BEM COMO A REDUÇÃO DA EXPOSIÇÃO OCUPACIONAL DOS OPERADORES.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É NOTÓRIO QUE TAIS PROJETOS TÊM POR FINALIDADE ATENDER AS DISPOSIÇÕES LEGAIS DA LEGISLAÇÃO AMBIENTAL, RESTANDO CLARO QUE NÃO FAZEM PARTE DO PROCESSO DE PRODUÇÃO DE ALUMÍNIO.

ASSIM, O CREDITAMENTO DO IMPOSTO ORIGINÁRIO DAS AQUISIÇÕES DE TAIS BENS NÃO ESTÃO AUTORIZADOS, POR FORÇA DA LEGISLAÇÃO MINEIRA, INDEPENDENTEMENTE DE QUE TAIS PRODUTOS SEJAM CONCEITUADOS COMO BENS DO ATIVO PERMANENTE PELA LEGISLAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA E PELA LEI Nº 6.404/76.

(...)

(DESTACOU-SE)

- Ocorrência 01.007 - Exclusão do cadastro do CIAP, tendo em vista a mercadoria ter destinação alheia à atividade do estabelecimento - alínea "b" do inciso II do art. 1º da IN DLT/SRE 01/98:

Nesta ocorrência foram estornados os créditos referentes às aquisições de itens utilizados em atividades de profilaxia dos empregados, tais como: bens/peças adquiridos para segurança laboral, conforto e melhoria da qualidade dos locais de trabalho, redução de ruídos ambientais. Como exemplo os equipamentos de segurança do trabalho, equipamentos de segurança industrial, enclausuramento acústico de máquinas e equipamentos.

- Ocorrência 01.008 - Exclusão do cadastro do CIAP, tendo em vista a mercadoria ter destinação alheia à atividade do estabelecimento - alínea "c" do inciso II do art. 1º da IN DLT/SRE 01/98:

Nesta ocorrência foram estornados os créditos referentes às aquisições de bens não empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, qual seja a fabricação de cigarros.

São os seguintes:

- bens classificados na conta contábil 11915600 - Móveis e Utensílios, tais como: armários, cadeiras, divisórias, gaveteiros, mesas, poltronas, prateleiras, tendas para realização de eventos, caixa termoplástica, câmara fotográfica, fax, dentre outros;

- bens classificados na conta contábil 11915400 – Máquinas e Equipamentos: ar condicionado central e sistema de umidificação ambiental (climatização), equipamento de apoio à manutenção (acelerômetro, alicate, calibrador, carrinho prateleira, furadeira, talha elétrica, parafusadeira, dentre outros), materiais para construção de passarela, máquina de lavar peças industrial, carreta tanque para combate incêndio, balança p/ pesar alimentos restaurante, painel de força da portaria (segurança patrimonial), material para impressão de informações de rastreabilidade (requisito legal), compressor de ar para manutenção em painel elétrico, disjuntor e sistema de medição de energia, dentre outros;

- bens classificados conta contábil 11915500 – Equipamentos de processamento de dados: equipamento de apoio à manutenção (coletor, módulo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

balanceador, analisador de rede), hardware suporte para o almoxarifado (balança, impressor de etiquetas, teclado, monitor, leitor de códigos de barras, dentre outros).

Cabe destacar que as informações trazidas sobre o bem denominado “(65) Acelerômetro saída axial 14000HZ” (ativo permanente nº 11000086223-0000), confirmam a correção do estorno realizado pela Fiscalização.

De acordo com a Impugnante tal bem seria utilizado para controlar a vibração das máquinas empregadas na fabricação dos cigarros, e que viabilizaria a manutenção preventiva dos referidos equipamentos, evitando, conseqüentemente, que o processo produtivo do cigarro seja bruscamente interrompido.

Os bens destinados à manutenção de equipamentos, assim como as ferramentas, equipamentos de combate a incêndio, segurança patrimonial, são todos alheios à atividade do estabelecimento, ainda que imobilizados, uma vez que não são empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial.

- Ocorrência 01.009 - Exclusão do cadastro do CIAP, tendo em vista a mercadoria ter destinação alheia à atividade do estabelecimento - inciso III do art. 1º da IN DLT/SRE 01/98:

Nesta ocorrência foram estornados os créditos referentes às aquisições das mercadorias adquiridas que se destinaram à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento. Tais bens, partes e peças foram classificados nas seguintes contas contábeis: 11915300 – Edifícios, 11915200 - Terrenos/cercas, 11916500 – Instalações, 11915900 – Benfeitorias em prédios de terceiros.

Como exemplo: armação de ferro, abraçadeiras, barras, bobinas, cabos, calhas, cantoneiras, cilindros, portas, materiais elétricos diversos (caixa elétrica, luminária, condutores, eletroduto, interruptor, dentre outros).

Correto o estorno dos créditos relativos aos materiais de construção, haja vista a vedação expressamente consignada no inciso III do art. 1º da IN DLT/SRE 01/98 c/c o art. 70, inciso XIII, do RICMS/02.

Bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento

Também encontra-se vedado até 31/12/19 o aproveitamento do imposto na entrada de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento, nos termos do disposto no inciso III do art. 70 do RICMS/02;

RICMS/02:

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

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização estornou os créditos de ICMS relativos às aquisições de bens erroneamente contabilizados como ativo imobilizado, utilizando como código de ocorrência 01.004 - Exclusão do cadastro do CIAP, tendo em vista a mercadoria não ser classificada como bem do ativo imobilizado, pois a mercadoria não se enquadra nas hipóteses previstas na legislação vigente.

De acordo com a Fiscalização tratam-se de partes e peças cuja aplicação não resultou em aumento da vida útil do bem principal prevista no ato de sua aquisição ou de seu recebimento.

Tais conclusões decorrem do disposto nos §§ 12 e 13 do art. 66 do RICMS/02, *in verbis*:

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

(...)

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

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

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado.

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

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

I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;

II - a parte de bem imobilizado em partes;

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

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

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

VI - o componente do bem, assim considerada a mercadoria utilizada na fabricação de bem do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ativo imobilizado no próprio estabelecimento do contribuinte.

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

As normas estabelecidas nos §§ 12º e 13º do art. 66 do RICMS/02, confirmam a interpretação do legislador mineiro de que, para efeitos de creditamento do imposto, considera-se ativo imobilizado as partes e peças agregadas ao bem principal, desde que amplie a sua vida útil econômica original estimada, como já estabelecia o § 6º do art. 66 do RICMS/02 (ser contabilizada como ativo imobilizado utilizado nas atividades operacionais do contribuinte e resultar em aumento de sua vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses).

No tocante às peças e partes de bens, afirma a Fiscalização que a mercadoria será reconhecida como bem do Ativo Imobilizado quando:

a - atender, cumulativamente, as condições previstas no § 5º do art. 66 do RICMS/02;

b - for parte de um bem principal, desde que atenda as condições dispostas no § 6º do art. 66 do RICMS/02;

c - for parte de um bem principal de propriedade de terceiro e de posse do contribuinte, desde que atenda as condições previstas no § 7º do art. 66 do RICMS/02;

d - for parte de um bem principal que foi imobilizado em partes, devido à vida útil diferenciada das partes, conforme dispõe o inciso II do § 12 do art. 66 do RICMS/02, e desde que atenda as condições referidas nas alíneas “b” e “c”;

e - for parte de um bem principal a ser utilizada, exclusivamente, como sobressalente, desde que a parte tenha sido imobilizada individualmente, conforme dispõe o inciso III do § 12 do art. 66 do RICMS/02, observadas as condições referidas nas alíneas “b” e “c”;

f - for parte de um bem principal que será agregada a este, desde que essa parte melhore as condições e amplie a vida útil econômica originalmente estimada para o bem principal, conforme dispõe o inciso IV do § 12 do art. 66 do RICMS/02, observadas as condições referidas nas alíneas “b” e “c”.

Dessa forma, não se enquadra no conceito de bem do ativo imobilizado a parte de um bem principal não definida nas hipóteses previstas nas alíneas “d”, “e” e “f”, e que for utilizada para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem principal, conforme dispõe o § 13 do art. 66 do RICMS/02.

A Impugnante sustenta que as partes e peças cujos créditos foram glosados pela Fiscalização se enquadram nas disposições do art. 66, § 12, do RICMS/02, visto que foram agregadas a um bem principal para melhorar suas condições de uso,

ampliando-lhe a vida útil, portanto corretamente contabilizadas como ativo imobilizado.

Cita como exemplo as partes que integram os ativos denominados “Up grade HLP Senses – Encarteiradora Mod: HLP fabricante nº 40570”- nº 11000006556-0000 e “Admoist cap. 3500 KG/H, com eixo de 4 pas, Mat. AC” (ativo fixo nº 11000002752-0000), que foram equivocadamente classificados pelo Fisco como bens de uso e consumo. O primeiro ativo, consiste em uma máquina que insere os cigarros no maço e o segundo, em um equipamento que umedece os talos do tabaco, retardando a sua degradação.

A Fiscalização refuta tal afirmativa, destacando a resposta à intimação de 10/06/16 (fls. 140/173- Anexo 5 do AI), cuja informação trazida pela Autuada, no tocante às partes e peças listadas na intimação, diz que não aumentam a vida útil do bem principal. Declarou a Impugnante ainda que, embora a incorporação desses itens não tenha resultado em aumento da vida útil do bem principal, esses foram contabilizados como ativo imobilizado e possuem vida útil superior a 12 meses (doc. fls. 140).

Conclui a Fiscalização que as partes e peças utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos, não geram direito a crédito do ICMS, por serem consideradas materiais de uso e consumo.

Cabe destacar que os itens que tiveram seus créditos estornados são flanges, conduítes, abraçadeiras, arruelas, borne, conexão, parafusos, buchas, cabos, esmalte sintético, canaletas, calhas, bocal, chapas, adaptador, bobinas, dentre outros.

Assim também em relação aos itens trazidos como exemplo pela Impugnante (“Up grade HLP Senses – Encarteiradora Mod: HLP fabricante nº 40570” - nº 11000006556-0000 e o “Admoist cap. 3500 KG/H, com eixo de 4 pas, Mat. AC” (ativo fixo nº 11000002752-0000), as partes e peças a eles relacionadas não ensejaram o aumento da vida útil do bem principal.

Como bem destaca a Fiscalização a comprovação de que as partes e peças resultaram em aumento da vida útil do bem não requer a realização de prova pericial, como pleiteia a Impugnante, pois tal fato deveria constar de sua própria escrita contábil, nos termos da legislação própria que rege a matéria.

Assim, por se tratar de partes de um bem principal, caberia à Impugnante comprovar que a substituição não decorre de meros reparos, reposições ou manutenções, mas sim de uma reforma que autorizasse afirmar que o bem foi renovado, com aumento da vida útil por prazo superior a 12 (doze) meses, tudo devidamente demonstrado e contabilizado nos termos das Normas Brasileiras de Contabilidade, prova essa não produzida nos autos.

Ao contrário, em resposta à intimação fiscal em que foi questionada exatamente sobre os itens ora estornados, se seriam partes e peças, se eram utilizadas exclusivamente como sobressalente, se foram imobilizadas individualmente, se a sua aplicação aumentaria a vida útil do bem principal e em quanto tempo, ao que a Autuada respondeu que não houve aumento da vida útil do bem.

Portanto, correto o estorno dos créditos indevidamente aproveitados relativos às partes e peças que não se enquadram nas hipóteses previstas na legislação vigente, especialmente ao disposto nos §§ 12e 13 do art. 66 do RICMS/02.

- Cálculo incorreto do “coeficiente de creditamento”:

Por fim, a Fiscalização estornou parte dos créditos apropriados pela Impugnante em razão de esta ter apurado o coeficiente de creditamento em desacordo com o disposto no § 8º do art. 70 do RICMS/02.

Inicialmente cabe contextualizar a discussão sobre o “coeficiente de creditamento”.

Como já exposto, o crédito do imposto a ser abatido em relação às aquisições de bens destinados ao ativo permanente deve atender às disposições contidas no art. 66, inciso II, do RICMS/02, especialmente as contidas nos §§ 3º, 5º e 6º:

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;”

(...)

§ 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;

(...)

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.

Verifica-se, portanto, tratar-se de previsão de forma própria de aproveitamento de crédito, em parcelas mensais e sucessivas, com utilização de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

instrumento específico para escrituração e apuração do montante a ser apropriado mensalmente, o livro CIAP-C.

Em relação à vedação à utilização do crédito do ativo na proporção das operações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações e prestações praticadas pelo contribuinte, encontra-se disciplinada no art. 70, § 7º do RICMS/02, *in verbis*:

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.

(Grifou-se).

Conforme se pode subsumir da norma legal retro transcrita, a legislação promove a vinculação entre créditos e saídas tributadas, em cada período de apuração, por meio da proporção estabelecida pelo cálculo do coeficiente representado pelo percentual de saídas tributadas em relação às saídas totais, multiplicado pelo total de crédito apurado como saldo do CIAP.

Sabe-se que o “coeficiente de creditamento” é encontrado por meio da divisão do “valor das saídas tributadas” escrituradas no período (numerador da fração), pelo “valor total das saídas” (denominador da fração). É importante observar que a exatidão deste coeficiente depende do levantamento correto dos valores das saídas que deverão compor cada um dos elementos desta fração (numerador e denominador).

Para contextualização da discussão cabe trazer as seguintes informações sobre a Autuada e suas operações:

- a atividade do estabelecimento autuado é a fabricação de cigarros;
- as saídas de cigarros são destinadas à exportação ou em transferência para suas filiais neste estado e nas demais unidades da Federação, que são responsáveis pela comercialização;
- as operações de transferência interna (CFOP 5.408) ocorrem com diferimento do ICMS, em conformidade com o Regime Especial nº 45.000003997-10, do qual é detentora, sendo postergado o seu destaque e recolhimento para a etapa seguinte, que é realizada por suas filiais denominadas “Depósitos de vendas”.

Assim sendo, as operações com os CFOPs 5.408 e 6.408 – Transferência da produção do estabelecimento em operação com produto sujeito ao regime de substituição tributária; 6.151 – Transferência da produção do estabelecimento e 7.101 – Venda da produção do estabelecimento são as operações que devem ser consideradas no cálculo do índice de aproveitamento de crédito, estipulado no § 8º do art. 70, supratranscrito.

Esclarece o Fisco, que para cálculo do índice de participação considerou-se as saídas com diferimento (CFOP 5.408) como tributadas, em consonância com o entendimento da Secretaria de Fazenda deste Estado (SEF/MG), manifestado na Consulta de Contribuinte nº 112/2010.

Confira-se:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 112/2010

CRÉDITO DE ICMS – ATIVO PERMANENTE – COEFICIENTE DE CREDITAMENTO – No cálculo do valor a ser abatido a título de crédito de ICMS relativo à entrada de bens destinados ao ativo permanente a que se refere o § 8º do art. 70 do RICMS/02, consideram-se tributadas as operações alcançadas pelo diferimento.

Conforme se verifica do Anexo 6 - Memória de Cálculo do Índice de participação das saídas tributadas no livro CIAP 2011 (fls. 189/192), para compor o coeficiente de aproveitamento do crédito de ICMS do ativo imobilizado, a Autuada utilizou os CFOPs 5102, 6.102 e 7.102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), 5.551, 6.551 e 7.551 (Venda de bem do ativo imobilizado), deixando de fora os CFOPs 5.408, 6.151 e 6.408 que tratam de transferência da produção do estabelecimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para validar ou não o procedimento do Fisco, necessário se faz a correta interpretação da norma legal que rege a matéria. Para tanto, há de se tomar como ponto de partida a redação do § 6º do art. 71 do RICMS/02, *in verbis*:

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:

(...)

§ 6º - Em qualquer período de apuração do imposto, se bens do ativo permanente entrados no estabelecimento até 31 de julho de 2000 forem utilizados na comercialização, industrialização, produção, geração ou extração de mercadorias que resulte em saídas isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida, ou na prestação de serviços isentos, não tributados ou com base de cálculo reduzida, haverá estorno proporcional dos créditos escriturados, observado o disposto no artigo 74 deste Regulamento. (grifou-se).

Da análise da disposição contida no texto legal reproduzido, pode-se concluir com facilidade que a proporcionalidade entre saídas tributadas e não tributadas deve levar em consideração a atividade fim do estabelecimento, vale dizer, as operações com produtos resultantes da utilização dos bens do ativo permanente. No caso em exame, o produto resultante da atividade industrial da Impugnante é que será levado em conta na elaboração dos coeficientes de creditamento.

Desta forma, as saídas contabilizadas como “não operacionais” não deverão ser consideradas no cálculo da proporcionalidade.

Assim, conclui-se que os CFOPs 5102, 6.102 e 7.102 (Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros), 5.551, 6.551 e 7.551 (Venda de bem do ativo imobilizado), não compõem o “coeficiente de creditamento” visto que não são saídas operacionais, porquanto não são resultantes da utilização dos bens do ativo permanente.

A Impugnante alega que não é toda e qualquer saída que deve ser computada no cálculo, apenas aquelas que abstratamente estão sob o campo de incidência do ICMS, mas, que, concretamente, não foram tributadas por força de regra isentiva, imunizante, benefício fiscal, dentre outros.

Entende que não apurou de forma equivocada o “coeficiente de saídas tributadas” por ter deixado de incluir no cálculo do “denominador” os CFOPs 5.408, 6.151 e 6.408, que retratam meras transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Afirma que o legislador utilizou a expressão operações de saídas, para remeter à circulação jurídico-econômica do bem, hipótese de incidência do imposto. Portanto as saídas totalmente estranhas à hipótese de incidência do ICMS não devem ser consideradas no cálculo do coeficiente.

Cita doutrinas e jurisprudências para concluir que as remessas de produtos entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não configuram circulação jurídica, requisito indispensável para a caracterização do fato gerador de ICMS.

Entretanto, não lhe cabe razão.

Deverão ser computados no cálculo do coeficiente de creditamento todas as saídas que afiguram caráter definitivo, como é o caso das transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade. Apenas não serão consideradas as saídas sob o regime da suspensão, ou seja, dependentes de um evento futuro para serem tributadas, tais como remessa para conserto, reparo, industrialização, demonstração dentre outros.

Ressalta-se, que esse é o entendimento que prevalece no âmbito na Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG), conforme se depreende da resposta dada à Consulta de Contribuinte nº 256/2008, pela Diretoria de Orientação e Legislação Tributária da Superintendência de Tributação (DOLT/SUTRI/SEF), da qual se extrai o trecho a seguir reproduzido:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 256/2008

(MG de 07/11/2008)

DOCUMENTO FISCAL – LIVRO FISCAL – CIAP – ESCRITURAÇÃO – Os valores relativos às parcelas que não sofrem tributação, mas que são consignados no valor total da nota fiscal, caso do IPI quando não compõe a base de cálculo do ICMS, deverão ser considerados no campo “Total das Saídas” do livro de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP.

(...)

CONSULTA:

1 – Para o preenchimento correto do livro CIAP e recuperação devida do crédito em cada período, o que deverá ser considerado como valor total das operações no campo “Total das Saídas”?

2 – O valor do IPI que não compõe a base de cálculo do ICMS e que é somado no valor total da nota fiscal é considerado como parte integrante do valor total das saídas para o cálculo do crédito do imposto?

3 – A parcela do IPI que compõe o total da nota fiscal e que não faz parte da base de cálculo do ICMS deverá ser lançada na coluna “Isenta ou Não-tributada” dos livros fiscais?

RESPOSTA:

1 – Para fins de apuração dos valores das operações de saída (campo “Total de Saídas” do livro CIAP, modelo “C”), deverão ser computados apenas os valores das saídas que afiguram caráter definitivo, devendo ser desconsideradas as saídas sob o regime da suspensão,

ou seja, dependentes de um evento futuro para serem tributadas, tais como remessa para conserto, reparo, industrialização, demonstração etc. Também não deverá ser incluída a parcela relativa ao ICMS/ST, na hipótese de sua retenção pela Consulente na condição de substituta tributária.

Desse modo, serão computadas as saídas tributadas com débito do imposto, as que ocorrem sob o regime de substituição tributária, as diferidas, as com base de cálculo reduzida, as parcelas que não sofrem tributação, mas que são consignadas no valor total da nota fiscal (caso do IPI e ISSQN) e as saídas sem débito do imposto (isentas ou não-tributadas). Essas saídas referem-se a operações destinadas a terceiros **ou a estabelecimentos do mesmo contribuinte, em transferências.**

Por sua vez, no campo "Tributadas e Exportação" do livro CIAP, modelo "C", será lançado o valor da base de cálculo sobre a qual incidiu o imposto, bem como as saídas que ocorrem sob o regime de substituição tributária, as diferidas, as com base de cálculo reduzida, relativamente à parcela tributada, as saídas ou prestações que tiverem destinado mercadorias ou serviços ao exterior e as operações ou prestações isentas ou não-tributadas com previsão legal de manutenção de crédito.

Ressalte-se que no referido livro CIAP, modelo "C", não há campo específico para lançamento das saídas isentas ou não-tributadas.

2 - Sim. Os valores relativos às parcelas que não sofrem tributação, mas que são consignadas no valor total da nota fiscal, caso do IPI quando não compõe a base de cálculo do ICMS, deverão ser considerados no campo "Total das Saídas" do livro CIAP, modelo "C".

3 - Não. Na escrituração dos livros Registro de Entrada e Registro de Saída de que tratam, respectivamente, os arts. 166 e 172, Parte 1, Anexo V do RICMS/2002, os valores relativos às operações isentas ou não-tributadas deverão ser lançados, respectivamente, nas Colunas "ICMS - Valores Fiscais e Operações sem Crédito do Imposto" e "ICMS -Valores Fiscais e Operações sem Débito do Imposto", deduzindo-se a parcela relativa ao IPI, conforme orientação contida nos arts. 168 e 174, Parte 1 do mesmo Anexo V.

DOLT/SUTRI/SEF, 06 de novembro de 2008.

A Consulta de Contribuinte nº 256/2008, retrotranscrita, deixa claro que para cálculo do coeficiente de aproveitamento do imposto do ativo permanente, no

“Total das operações/prestações” (denominador do coeficiente) deverão ser computados os valores das saídas que afiguram caráter definitivo.

Assim, no denominador serão computadas:

- as saídas tributadas com débito do imposto,
- as saídas que ocorrem sob o regime de substituição tributária,
- as saídas diferidas,
- as saídas com base de cálculo reduzida,
- as parcelas que não sofrem tributação, mas que são consignadas no valor total da nota fiscal (caso do IPI e ISSQN),
- e as saídas sem débito do imposto (isentas ou não-tributadas).

No tocante ao numerador do coeficiente devem ser consideradas apenas as operações tributadas, sendo que equiparam-se às tributadas as operações com destino ao exterior, bem como as saídas que ocorrem sob o regime de substituição tributária, as diferidas, as isentas e com base de cálculo reduzida em que haja previsão de manutenção integral do crédito.

Cabe ainda destacar o entendimento exarado pela SEF na Consulta de Contribuinte nº 206/2014, que afirma: “as transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, por terem caráter definitivo e serem consideradas como operacionais, devem compor tanto o denominador, quanto o numerador (desde que tributadas)”.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 206/2014

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

(...)

CONSULTA:

1 – A saída a título de remessa para conserto é considerada como isenta ou não tributada para os efeitos do § 7º do art. 70 do RICMS/02?

2 – Nesse caso, como deve ser tratada a remessa que extrapolar o prazo para retorno, obrigando a Consulente a recolher o ICMS sobre a operação?

3 – Para o cálculo do índice de saídas tributadas em relação ao total de saídas, as saídas em transferência de produtos acabados ou do ativo permanente para

estabelecimentos do mesmo contribuinte devem ser integradas no denominador?

(...)

RESPOSTA:

Preliminarmente, vale lembrar que o valor do crédito de ICMS, relativo a aquisições de bem do ativo permanente, a aproveitar no período é calculado através da multiplicação de três fatores:

- a) saldo acumulado de crédito de ICMS do ativo permanente;
- b) $1/48$ (art. 66, § 3º, I, Parte Geral do RICMS/02);
- c) coeficiente de creditamento (art. 206, inciso V, do Anexo V do RICMS/02), que é o índice de participação das saídas e prestações tributadas (§ 9º do art. 70 da Parte Geral do RICMS/02) no total das saídas e prestações escrituradas no mês, encontrado mediante a divisão do valor das saídas e prestações tributadas (numerador) pelo valor total das saídas e prestações (denominador).

Feitos esses esclarecimentos, passa-se à resposta dos questionamentos formulados.

1- As operações de saída de bem ou mercadoria destinadas a conserto, reparo ou industrialização que se enquadrarem nas disposições contidas no item 1 do Anexo III do RICMS/02 estão com a incidência do imposto suspensa.

Para fins de apuração do total das operações ou prestações realizadas no período, deverão ser computados apenas os valores das saídas que tenham caráter definitivo, devendo ser desconsideradas as saídas sob o regime da suspensão, ou seja, estas saídas não serão consideradas nem no numerador, nem no denominador, utilizados para o cálculo do coeficiente de creditamento.

Neste sentido, vide Consultas de Contribuinte nos 009/2012, 257/2012 e 088/2013, disponíveis no sítio da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais na internet.

(...)

3 - O valor da parcela de ICMS ($1/48$) a ser apropriado observará o percentual de participação das operações/prestações tributadas/equiparadas nas operações/prestações totais, conforme dispõem os §§ 7º a 9º do art. 70 do RICMS/02.

Para fins de apuração do valor total das operações e/ou prestações relativas ao ICMS realizadas no período de apuração, deverão ser considerados apenas os valores das saídas/prestações de caráter definitivo (conforme resposta ao item 1 supra) e aquelas tidas como “operacionais” – neste sentido vide Acórdão nº 19.678/10/3ª do egrégio Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais.

Para obtenção tão somente das saídas/prestações operacionais devem ser desconsideradas as operações que não estejam relacionadas à atividade fim do estabelecimento, tais como: transferência de material de uso e consumo e saídas de ativo imobilizado. Assim, as citadas transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de ativo permanente não serão consideradas nem no numerador, nem no denominador, utilizados para o cálculo do coeficiente de creditamento.

Por outro lado, as transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte de produtos acabados, por terem caráter definitivo e serem consideradas como operacionais, devem compor tanto o denominador, quanto o numerador (desde que tributadas).

(Destacou-se)

Registra a Fiscalização que a Impugnante destaca o imposto nas notas fiscais de saídas em transferências interestaduais (cópias de fls. 132/136), demonstrando atitude contraditória, pois no momento da emissão das notas fiscais, a Impugnante reconheceu a incidência de ICMS nas operações de transferência entre seus estabelecimentos, contudo para o cálculo do coeficiente de creditamento a Impugnante alega que as transferências não são tributadas e que, portanto, não entram no cálculo do referido coeficiente.

Ressalta-se que a legislação tributária é clara a respeito da autonomia dos estabelecimentos. Considerando-se o disposto no inciso II, § 3º, art. 11 c/c art. 25, ambos da Lei Complementar nº 87/96, a localização do estabelecimento é referência para determinação do aspecto espacial da hipótese de incidência do ICMS, além de se constituir no núcleo de apuração autônoma do imposto, em que débitos e créditos se confrontam.

Decorre da autonomia dos estabelecimentos, a incidência do ICMS, mesmo nas transferências de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular, conforme previsão contida no art. 12, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, e no art. 6º, inciso VI da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei Complementar nº 87/96:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Lei nº 6.763/75:

Art. 6º Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

VI - na saída de mercadoria, a qualquer título, inclusive em decorrência de bonificação, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Logo, é bem clara a legislação tributária quanto à incidência do ICMS nas transferências entre estabelecimentos do mesmo titular.

As decisões do Conselho de Contribuintes colacionadas pela Impugnante (Acórdão nº 22.262/16/3ª e 19.555/10/1ª) corroboram o entendimento de que as operações com transferências de mercadorias produzidas pelo Contribuinte devem ser consideradas no cálculo do “coeficiente”. Confira-se

ACÓRDÃO: 22.262/16/3ª

RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000374651-70

EMENTA

(...)

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE - PROPORCIONALIDADE. CONSTATADO RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS RESULTANTE DO ESTORNO DE CRÉDITOS INDEVIDAMENTE APROPRIADOS, PROVENIENTES DE APURAÇÃO INCORRETA DO “COEFICIENTE DE CREDITAMENTO”, NO LIVRO CONTROLE DE CRÉDITO DE ICMS DO ATIVO PERMANENTE – CIAP. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO. ENTRETANTO, DEVE-SE, AINDA, REFAZER OS CÁLCULOS DO “COEFICIENTE DE CREDITAMENTO” PARA EXCLUIR DO CÁLCULO DO REFERIDO COEFICIENTE OS VALORES REFERENTES AO CFOP 5.201 E 6.201 (DEVOLUÇÕES DE COMPRAS), CUJAS OPERAÇÕES NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE OPERAÇÕES DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA, DECORRENTE DA ATIVIDADE DA CONTRIBUINTE. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, MAJORADA PELA REINCIDÊNCIA, CONFORME DISPOSTO NOS §§ 6º E 7º, TODOS DA LEI Nº 6.763/75.

(...)

DECISÃO

(...)

5 – UTILIZAÇÃO DE CÁLCULO INCORRETO DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO, CONFORME ANEXO 5

A IMPUGNANTE DISCORDA DO CÁLCULO EFETUADO PELA FISCALIZAÇÃO, APÓS REFORMULAÇÃO, ALEGANDO QUE, APESAR DAS EXCLUSÕES EFETUADAS, AINDA PERMANECEM OPERAÇÕES ESTRANHAS ÀS SAÍDAS OPERACIONAIS DA EMPRESA, COMO TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS E OPERAÇÕES DE DEVOLUÇÕES DE COMPRAS, CONSIDERADAS NA APURAÇÃO DOS COEFICIENTES DE CREDITAMENTO.

NO SEU ENTENDER, PARA SE CHEGAR AO MONTANTE REFERENTE ÀS SAÍDAS TRIBUTADAS PELO ICMS (NUMERADOR) UTILIZA-SE O VALOR DE TODAS AS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES DE SAÍDAS (VALOR CONTÁBIL) E DELAS SE DIMINUI AS SAÍDAS “ISENTAS E NÃO TRIBUTADAS” DO PERÍODO. JÁ PARA A APURAÇÃO DO VALOR DAS SAÍDAS E PRESTAÇÕES ESCRITURADAS NO MÊS (DENOMINADOR) DEVEM SER CONSIDERADAS APENAS AS RECEITAS POTENCIALMENTE TRIBUTÁVEIS PELO ICMS, OU SEJA, AQUELAS DECORRENTES DA CIRCULAÇÃO DAS MERCADORIAS.

PARA VALIDAR OU NÃO O PROCEDIMENTO DA FISCALIZAÇÃO, NECESSÁRIO SE FAZ A CORRETA INTERPRETAÇÃO DA NORMA LEGAL QUE REGE A MATÉRIA. PARA TANTO, HÁ DE SE TOMAR COMO PONTO DE PARTIDA A REDAÇÃO DO § 6º DO ART. 71 DO RICMS/02, IN VERBIS:

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:

(...)

§ 6º - EM QUALQUER PERÍODO DE APURAÇÃO DO IMPOSTO, SE BENS DO ATIVO PERMANENTE ENTRADOS NO ESTABELECIMENTO ATÉ 31 DE JULHO DE 2000 FOREM UTILIZADOS NA COMERCIALIZAÇÃO, INDUSTRIALIZAÇÃO, PRODUÇÃO, GERAÇÃO OU EXTRAÇÃO DE MERCADORIAS QUE RESULTE EM SAÍDAS ISENTAS, NÃO TRIBUTADAS OU COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA, OU NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ISENTOS, NÃO TRIBUTADOS OU COM BASE DE CÁLCULO REDUZIDA, HAVERÁ ESTORNO PROPORCIONAL DOS CRÉDITOS ESCRITURADOS, OBSERVADO O DISPOSTO NO ARTIGO 74 DESTE REGULAMENTO. (GRIFOS ACRESCIDOS)

DA ANÁLISE DA DISPOSIÇÃO LEGAL SUPRACITADA, PODE-SE CONCLUIR COM FACILIDADE QUE A PROPORCIONALIDADE ENTRE SAÍDAS TRIBUTADAS E NÃO TRIBUTADAS DEVE LEVAR EM CONSIDERAÇÃO A ATIVIDADE FIM DO ESTABELECIMENTO, VALE DIZER, AS OPERAÇÕES E AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS COM PRODUTOS RESULTANTES DA UTILIZAÇÃO DOS BENS DO ATIVO PERMANENTE.

DESTA FORMA, AS SAÍDAS CONTABILIZADAS COMO “NÃO OPERACIONAIS” NÃO DEVERÃO SER CONSIDERADAS NO CÁLCULO DA PROPORCIONALIDADE.

É CEDIÇO QUE O “COEFICIENTE DE CREDITAMENTO” É CALCULADO POR UMA FRAÇÃO EM QUE O NUMERADOR É FORMADO PELO VALOR DAS OPERAÇÕES OU DAS PRESTAÇÕES TRIBUTADAS E O DENOMINADOR PELO TOTAL DAS OPERAÇÕES OU DAS PRESTAÇÕES REALIZADAS NO PERÍODO. ASSIM, PARA SE CHEGAR AO MONTANTE DAS SAÍDAS TRIBUTADAS PELO ICMS (NUMERADOR), UTILIZA-SE O VALOR CONTÁBIL DE TODAS AS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES DE SAÍDAS E DELAS SE DIMINUI O VALOR DAS SAÍDAS “ISENTAS” E “NÃO TRIBUTADAS” E DAS COM “BASE DE CÁLCULO REDUZIDA”, TOMANDO-SE NESTAS APENAS O VALOR RELATIVO À REDUÇÃO DO PERÍODO, CONFORME DISPOSIÇÃO EXPRESSA DO ART.70, § 9º DO RICMS/02. VEJA-SE:

ART. 70.

(...)

§ 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.

A CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 256/2008, ABAIXO TRANSCRITA, DEIXA CLARO QUE PARA CÁLCULO DO COEFICIENTE DE APROVEITAMENTO DO IMPOSTO DO ATIVO PERMANENTE, NO “TOTAL DAS OPERAÇÕES/PRESTAÇÕES” (DENOMINADOR DO COEFICIENTE) DEVERÃO SER COMPUTADOS OS VALORES DAS SAÍDAS QUE AFIGURAM CARÁTER DEFINITIVO.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 256/2008

(...)

CONSULTA:

É MAIS ESPECIFICAMENTE A CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 204/2014, TRATA DAS TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 206/2014

ICMS – ATIVO IMOBILIZADO – COEFICIENTE DE CREDITAMENTO – SAÍDAS COM SUSPENSÃO – AS SAÍDAS COM SUSPENSÃO DO IMPOSTO NÃO COMPÕEM NEM O NUMERADOR NEM O DENOMINADOR DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO DE QUE TRATA O INCISO V DO ART. 206 DA PARTE 1 DO ANEXO V DO RICMS/02, SALVO NOS CASOS EM QUE NÃO HAJA RETORNO DA MERCADORIA NO PRAZO REGULAMENTAR.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONSULTA:

(...)

3 – PARA O CÁLCULO DO ÍNDICE DE SAÍDAS TRIBUTADAS EM RELAÇÃO AO TOTAL DE SAÍDAS, AS SAÍDAS EM TRANSFERÊNCIA DE PRODUTOS ACABADOS OU DO ATIVO PERMANENTE PARA ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE DEVEM SER INTEGRADAS NO DENOMINADOR?

(...)

RESPOSTA:

(...)

3 – O VALOR DA PARCELA DE ICMS (1/48) A SER APROPRIADO OBSERVARÁ O PERCENTUAL DE PARTICIPAÇÃO DAS OPERAÇÕES/PRESTAÇÕES TRIBUTADAS/EQUIPARADAS NAS OPERAÇÕES/PRESTAÇÕES TOTAIS, CONFORME DISPÕEM OS §§ 7º A 9º DO ART. 70 DO RICMS/02.

PARA FINS DE APURAÇÃO DO VALOR TOTAL DAS OPERAÇÕES E/OU PRESTAÇÕES RELATIVAS AO ICMS REALIZADAS NO PERÍODO DE APURAÇÃO, DEVERÃO SER CONSIDERADOS APENAS OS VALORES DAS SAÍDAS/PRESTAÇÕES DE CARÁTER DEFINITIVO (CONFORME RESPOSTA AO ITEM 1 SUPRA) E AQUELAS TIDAS COMO “OPERACIONAIS” – NESTE SENTIDO VIDE ACÓRDÃO Nº 19.678/10/3ª DO EGRÉGIO CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS.

PARA OBTENÇÃO TÃO SOMENTE DAS SAÍDAS/PRESTAÇÕES OPERACIONAIS DEVEM SER DESCONSIDERADAS AS OPERAÇÕES QUE NÃO ESTEJAM RELACIONADAS À ATIVIDADE FIM DO ESTABELECIMENTO, TAIS COMO: TRANSFERÊNCIA DE MATERIAL DE USO E CONSUMO E SAÍDAS DE ATIVO IMOBILIZADO. ASSIM, AS CITADAS TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE DE ATIVO PERMANENTE NÃO SERÃO CONSIDERADAS NEM NO NUMERADOR, NEM NO DENOMINADOR, UTILIZADOS PARA O CÁLCULO DO COEFICIENTE DE CREDITAMENTO.

POR OUTRO LADO, AS TRANSFERÊNCIAS ENTRE ESTABELECIMENTOS DO MESMO CONTRIBUINTE DE PRODUTOS ACABADOS, POR TEREM CARÁTER DEFINITIVO E SEREM CONSIDERADAS COMO OPERACIONAIS, DEVEM COMPOR TANTO O DENOMINADOR, QUANTO O NUMERADOR (DESDE QUE TRIBUTADAS).

COMO SE VÊ, NÃO TEM RAZÃO A IMPUGNANTE QUANDO ENTENDE AS TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS NÃO COMPÕEM O “TOTAL DAS SAÍDAS” (DENOMINADOR). APENAS AS TRANSFERÊNCIAS DE IMOBILIZADO OU DE MATERIAL DE USO E CONSUMO NÃO DEVERÃO SER CONSIDERADAS NEM NO NUMERADOR, NEM NO DENOMINADOR.

(...)

ACÓRDÃO: 19.555/10/1ª

RITO: ORDINÁRIO

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIVERSAS IRREGULARIDADES. CONSTATADO RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS RESULTANTE DO ESTORNO DE CRÉDITOS, INDEVIDAMENTE APROPRIADOS, PROVENIENTES: DE APURAÇÃO INCORRETA DO “COEFICIENTE DE CREDITAMENTO”, NO LIVRO CONTROLE DE CRÉDITO DE ICMS DO ATIVO PERMANENTE – CIAP, EM DESACORDO COM O ART. 206, ALÍNEA “B”, ANEXO V DO RICMS/02; DE NOTAS FISCAIS DE ENTRADA DE MERCADORIAS DESTINADAS A OUTRO ESTABELECIMENTO E DE AQUISIÇÃO DE MATERIAIS DE USO E CONSUMO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELA FISCALIZAÇÃO. DEVE-SE, AINDA, REFAZER OS CÁLCULOS DO “COEFICIENTE DE CREDITAMENTO” PARA INCLUIR NO VALOR DAS “SAÍDAS TRIBUTADAS E EXPORTAÇÃO” (NUMERADOR DA FRAÇÃO) A PARCELA CORRESPONDENTE À BASE DE CÁLCULO REDUZIDA, DESDE QUE HAJA PREVISÃO DE MANUTENÇÃO INTEGRAL DO CRÉDITO, CONSOANTE DISPÕE O INCISO II DO § 9º DO ART. 70 DA PARTE GERAL DO RICMS/02 E PARA EXCLUIR DO “VALOR TOTAL DAS SAÍDAS” (DENOMINADOR DA FRAÇÃO) OS VALORES REFERENTES AOS CFOP’S, CUJAS OPERAÇÕES NÃO REPRESENTAM UMA SAÍDA DEFINITIVA E, OU, NÃO SE ENQUADRAM NO CONCEITO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA. CORRETAS, EM PARTE, AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO INCISO XXVI DO ART. 55, LEI Nº 6.763/75. (DESTACOU-SE)

Portanto, não restam dúvidas que as operações de transferências entre estabelecimentos de mesma titularidade de produtos acabados compõem o coeficiente de creditamento tanto no numerador quanto no denominador da equação, visto que tem caráter de saídas definitivas, além de serem consideradas como saídas operacionais.

A apuração correta do coeficiente de creditamento encontra-se demonstrada no item 7.1.4 do Relatório Fiscal, às fls. 52/58 dos autos.

Assim sendo, corretas as exigências fiscais remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em indeferir o pedido de perícia. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Erick de Paula Carmo, que o deferiam. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 418/450, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), que excluía, ainda, as exigências relativas a: 1) todos os softwares utilizados no processo produtivo, assim entendido do início da produção até a expedição da mercadoria; e 2) partes e peças utilizadas nos equipamentos inseridos na linha de produção. Vencido, em parte, o Conselheiro Erick

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de Paula Carmo, que excluía, além da decisão majoritária as exigências: 1) partes e peças utilizadas nos equipamentos inseridos na encarteiradora; e 2) os softwares utilizados no processo produtivo, com exceção dos seguintes itens: na fl. 152 – Upgrade Motores Oscar de DC P/AC; fl. 160 – ICD Programming e Gateway Netlink Pro ETH; fl. 161 – Upgrade – Adequação para segurança MK9; fl. 162 – Gateway S5-PC Link. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Sérgio Adolfo Eliazar de Carvalho. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 25 de julho de 2017.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator designado**

T

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.567/17/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000648541-06
Impugnação: 40.010142692-44
Impugnante: Souza Cruz Ltda.
IE: 702000747.20-57
Proc. S. Passivo: Rodrigo Fux/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

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 das seguintes imputações fiscais relativas ao período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2011:

1 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de bens considerados alheios à atividade do estabelecimento e em desacordo com o previsto no art. 70, inciso XIII do RICMS/02 e na Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98;

2 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de material destinado a uso e consumo, classificados como ativo imobilizado, portanto em desacordo com o previsto no art. 70, inciso III do RICMS/02;

3 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de ativos intangíveis (Programas de Computador- Software), classificados indevidamente como ativo imobilizado, portanto em desacordo com o art. 66, inciso II do RICMS/MG que prevê o direito ao crédito na entrada de ativo imobilizado e não de ativo intangível;

4 - aproveitamento indevido de crédito de ICMS tendo em vista erro no cálculo do índice de participação das saídas tributadas, a que se refere o § 8º do art. 70 do RICMS/MG, por não terem sido considerados os CFOP's corretos para o cálculo deste percentual, a proporcionalidade entre saídas tributadas e não tributadas deve levar em consideração a atividade fim do estabelecimento, ou seja, as operações com produtos resultantes da utilização dos bens do ativo.

Nos períodos posteriores a 2011 (2012 a 2015), o Fisco imputa falta de recolhimento do ICMS, em razão dos efeitos tributários posteriores ao período fiscalizado, pois houve o estorno de todas as parcelas correspondentes a 1/48 (um, quarenta e oito avos) dos bens objetos do estorno do crédito em 2011.

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

Atendo-se, exclusivamente à questão da divergência entre este voto e a decisão majoritária, tem-se dos autos que a Fiscalização estornou os créditos referentes às aquisições de todos os softwares utilizados no processo produtivo e de partes e peças utilizadas nos equipamentos inseridos na linha de produção.

Como pode ser visto da matéria tratada nos autos, fica claro que a questão envolve, necessariamente, um conhecimento técnico sobre as mercadorias cujo crédito está sendo questionado pela Fiscalização para que se possa verificar sua exata classificação quer seja como material de uso e consumo, produto intermediário ou bem do ativo imobilizado.

Neste sentido, é que entendia necessária a realização de prova pericial.

Entretanto, não foi este o entendimento majoritário da Câmara que considerou constar dos autos todas as informações necessárias para a compreensão plena da matéria, permitindo a formação da convicção quanto à legitimidade ou não dos créditos escriturados.

Assim, partindo-se das informações constantes dos autos, entendo que não podem ser mantidas as exigências relativas a todos os softwares utilizados no processo produtivo, assim entendido do início da produção até a expedição da mercadoria e as partes e peças utilizadas nos equipamentos inseridos na linha de produção.

O aproveitamento de créditos do ICMS estabelecido no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” da Constituição Federal, encontra-se disciplinado, como regra geral, no art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96 que assim determina:

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

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

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

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

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

.....
§ 6º Operações tributadas, posteriores a saídas de que trata o § 3º, dão ao estabelecimento que as praticar direito a creditar-se do imposto cobrado nas operações anteriores às isentas ou não tributadas sempre que a saída isenta ou não tributada seja relativa a:

I - produtos agropecuários;

II - quando autorizado em lei estadual, outras mercadorias.

Assim, como pode ser visto na legislação complementar acima transcrita, a única vedação textual trazida pela norma é quanto aos veículos de transporte pessoal até mesmo porque a Lei Complementar n.º 87/96, assim como a própria Constituição Federal, permite o aproveitamento do crédito do material denominado de uso e consumo, mas determina prazo para que tal direito seja exercido.

Na esteira da Lei Complementar n.º 87/96, o Estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS estabelecendo, no art. 31 da Lei n.º 6.763/75, as hipóteses em que não será aproveitado o crédito, a saber:

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

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência do imposto, salvo previsão em contrário da legislação tributária;

II - o imposto relativo à operação ou à prestação, quando a operação ou a prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, inclusive a utilizada na produção, na geração ou na extração, estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, exceto, observado o disposto no § 3º do artigo 32, quando destinada a exportação para o exterior;

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

IV - em se tratando de recebimento em operação interestadual de mercadoria em que tenha sido empregado componente importado do exterior e não tenha sido informado no documento fiscal o respectivo percentual de Conteúdo de Importação, o valor que exceder à aplicação da alíquota interestadual estabelecida para operação com mercadoria importada do exterior.

§ 1º Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subsequente estiver beneficiada com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheio à atividade do estabelecimento o veículo de transporte pessoal.

§ 3º Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o abatimento de que trata a alínea "a" do item 4 do § 5º do art. 29, na proporção das operações e prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações e prestações, conforme dispuser o regulamento.

Como pode ser visto das normas transcritas, a Lei n.º 6.763/75 também não tratou diretamente da conceituação dos materiais alheios à atividade do estabelecimento para fins de aproveitamento de crédito.

Já o Regulamento do ICMS cuida da questão do aproveitamento de créditos do ICMS, dentre outros, no art. 66, que assim determinava à época da ocorrência dos fatos geradores constantes dos presentes autos:

CAPÍTULO II

Do Crédito do Imposto

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

I - ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao tomador, observado o disposto no § 2º deste artigo;

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - à entrada de energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento, observado o disposto no § 4º deste artigo;

IV - às mercadorias, inclusive material de embalagem, adquiridas ou recebidas no período para comercialização;

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

a) incluem-se na embalagem todos os elementos que a compoñham, a protejam ou lhe assegurem a resistência;

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

.....
VIII - a combustível, lubrificante, pneus, câmaras-de-ar de reposição ou de material de limpeza, adquiridos por prestadora de serviços de transporte e estritamente necessários à prestação do serviço, limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios;

IX - a defensivo agrícola, adquirido por produtor rural, para uso na agricultura;

X - à entrada de bem destinado a uso ou consumo do estabelecimento, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 2020.

..... (grifos não constam do original)

Portanto, o Regulamento do ICMS já define mais estreitamente qual é o produto intermediário que enseja direito a crédito do ICMS explicitando que é aquele adquirido para emprego diretamente no processo de produção, extração, industrialização.

É exatamente neste conceito que se inserem os softwares utilizados no processo produtivo, assim entendido do início da produção até a expedição da mercadoria e as partes e peças utilizadas nos equipamentos inseridos na linha de produção, cujo crédito foi objeto de estorno neste processo.

O crédito relativo às partes e peças utilizadas nos equipamentos inseridos na linha de produção é possível, mesmo em se considerando a Instrução Normativa SLT n.º 01/86, segundo a qual, produto intermediário é aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediata e integralmente no curso da industrialização.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A citada instrução normativa define como consumido diretamente no processo de industrialização, o produto individualizado, quando sua participação se der num ponto qualquer da linha de produção, mas nunca marginalmente ou em linhas independentes, e na qual o produto tiver o caráter de indiscutível essencialidade na obtenção do novo produto.

Define, ainda, como produto intermediário, aquele que desde o início de sua utilização na linha de produção, vai-se consumindo ou desgastando, contínua, gradativa e progressivamente, até resultar acabado, esgotado ou inutilizado, por força do cumprimento de sua finalidade específica, sem comportar recuperação de seu todo ou de seus elementos.

A Impugnante sustenta que as partes e peças cujos créditos foram glosados pela Fiscalização se enquadram nas disposições do art. 66, § 12, do RICMS/02, visto que foram agregadas a um bem principal para melhorar suas condições de uso, ampliando-lhe a vida útil.

As partes e peças utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos, geravam direito a crédito do ICMS ao tempo do aproveitamento inclusive considerando a legislação estadual e não poderiam ser consideradas como materiais de uso e consumo.

Cabe destacar que os itens que tiveram seus créditos estornados são flanges, conduítes, abraçadeiras, arruelas, borne, conexão, parafusos, buchas, cabos, esmalte sintético, canaletas, calhas, bocal, chapas, adaptador, bobinas, dentre outros. Contudo, sem a realização da prova pericial, não é possível definir exatamente o local onde estas partes e peças foram empregadas. É possível o crédito quando seu emprego se der em equipamentos inseridos na área de produção.

Assim, por se tratar de partes de um bem principal, sempre que sua substituição decorra de reparos, reposições ou manutenções ou mesmo de uma reforma que autorize afirmar que o bem foi renovado, com aumento da vida útil por prazo superior a 12 (doze) meses, haverá o direito ao crédito. A contabilização feita equivocadamente não retira o direito ao crédito.

Portanto, incorreto o estorno dos créditos devidamente aproveitados relativos às partes e peças que se enquadram nas hipóteses previstas na legislação vigente, especialmente ao disposto nos §§ 12e 13 do art. 66 do RICMS/02.

Em relação aos softwares utilizados no processo produtivo, 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:

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

"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 imobilizado do estabelecimento observará o seguinte:

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:"

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;

III - na hipótese de alienação, transferência, perecimento, extravio ou deterioração do bem, ou de o bem deixar de ser utilizado de forma definitiva na atividade do estabelecimento 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 de apuração subsequente ao da ocorrência do fato, o abatimento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

IV - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração do imposto, no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

montante determinado, conforme o caso, pelos incisos I e II deste parágrafo ou pelo § 8º do art. 70 deste Regulamento, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado e o crédito correspondente serão escriturados no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP).

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;

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.”

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

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

“§ 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;
- IV - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(Grifos apostos para destaque)

Depreende-se dos dispositivos legais supratranscritos que será abatido sob a forma de crédito do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, o valor do ICMS correspondente “à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, 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, devendo o bem satisfazer, de forma cumulativa, os requisitos: a) ser de propriedade do contribuinte; b) ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte; c) ter vida útil superior a 12 (doze) meses; d) 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; e) não integrar o produto final, exceto se de forma residual, e f) ser contabilizado como ativo imobilizado.

Frise-se que tais condições são cumulativas, não basta atender qualquer uma delas isoladamente, ou apenas algumas. A norma é taxativa no sentido de que todos os requisitos devem ser cumpridos, para fazer jus ao aproveitamento do crédito.

Nesse sentido, o art. 70, inciso XIII, do RICMS/02 veda o aproveitamento de créditos do imposto vinculados a aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento:

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

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

§ 3º Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

Esclareça-se que os bens classificados como “bens alheios” fazem parte do ativo imobilizado da empresa, entretanto, não fazem jus ao crédito do imposto pelas entradas em razão de se enquadrarem na definição de bens alheios à atividade contida no art. 70, § 3º do RICMS/02, conjugado a Instrução Normativa IN DLT/SRE n.º 01/98.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O valor contábil de um bem do ativo imobilizado é composto pelo seu preço de aquisição acrescido dos tributos não recuperáveis incidentes na operação e dos custos necessários a sua instalação e ao seu bom funcionamento.

Nesse sentido, o item 16 do Pronunciamento Técnico CPC n.º 27, a saber:

"16. O custo de um item do ativo imobilizado compreende:

(a) seu preço de aquisição, acrescido de impostos de importação e impostos não recuperáveis sobre a compra, depois de deduzidos os descontos comerciais e abatimentos;

.....
b) **quaisquer custos diretamente atribuíveis para colocar o ativo no local e condição necessárias para o mesmo ser capaz de funcionar da forma pretendida pela administração;**

(c) a estimativa inicial dos custos de desmontagem e remoção do item e de restauração do local (sítio) no qual este está localizado. Tais custos representam a obrigação em que a entidade incorre quando o item é adquirido ou como consequência de usá-lo durante determinado período para finalidades diferentes da produção de estoque durante esse período."

(grifos apostos)

Exatamente por este motivo que o crédito relativo aos bens que compõem, por exemplo, o "Sistema WMS Scote (Software) - Expedição" (ativo fixo n.º 11000078035-0000) são passíveis de creditamento, pois tal software é imprescindível para a Impugnante operar e gerir as máquinas da sua cadeia produtiva, assim entendida do estoque de matéria prima até a expedição do produto acabado.

Dessa forma, este e os demais softwares relativos a infração em questão não deveriam ser contabilizado no intangível da Impugnante, mas sim em seu ativo permanente, por se tratar de custo vinculado ao adequado funcionamento de equipamentos imobilizados.

Pelo exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para, além das exclusões já promovidas pela decisão majoritária, excluir, também, as exigências relativas a: 1) todos os softwares utilizados no processo produtivo, assim entendido do início da produção até a expedição da mercadoria; e 2) partes e peças utilizadas nos equipamentos inseridos na linha de produção.

Sala das Sessões, 25 de julho de 2017.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.567/17/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000648541-06	
Impugnação:	40.010142692-44	
Impugnante:	Souza Cruz Ltda.	
	IE: 702000747.20-57	
Proc. S. Passivo:	Rodrigo Fux/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, 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.

Trata-se o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais relativas ao período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2011:

1 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de bens considerados alheios à atividade do estabelecimento e em desacordo com o previsto no art. 70, inciso XIII do RICMS/02 e na Instrução Normativa DLT/SRE n.º 01/98;

2 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de material destinado a uso e consumo, classificados como ativo imobilizado, portanto em desacordo com o previsto no art. 70, inciso III do RICMS/02;

3 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de ativos intangíveis (Programas de Computador- Software), classificados indevidamente como ativo imobilizado, portanto em desacordo com o art. 66, inciso II do RICMS/02 que prevê o direito ao crédito na entrada de ativo imobilizado e não de ativo intangível;

4 - aproveitamento indevido de crédito de ICMS tendo em vista erro no cálculo do índice de participação das saídas tributadas, a que se refere o § 8º do art. 70 do RICMS/02, por não terem sido considerados os CFOP's corretos para o cálculo deste percentual, a proporcionalidade entre saídas tributadas e não tributadas deve levar em consideração a atividade fim do estabelecimento, ou seja, as operações com produtos resultantes da utilização dos bens do ativo.

Nos períodos posteriores a 2011 (2012 a 2015), o Fisco imputa falta de recolhimento do ICMS, em razão dos efeitos tributários posteriores ao período fiscalizado, pois houve o estorno de todas as parcelas correspondentes a 1/48 (um, quarenta e oito avos) dos bens objetos do estorno do crédito em 2011.

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

Atendo-se, exclusivamente à questão da divergência entre este voto e a decisão majoritária, tem-se dos autos que a Fiscalização estornou os créditos referentes às aquisições de todos os softwares utilizados no processo produtivo e de partes e peças utilizadas nos equipamentos inseridos na linha de produção.

Como pode ser visto da matéria tratada nos autos, fica claro que a questão envolve, necessariamente, um conhecimento técnico sobre as mercadorias cujo crédito está sendo questionado pela Fiscalização para que se possa verificar sua exata classificação quer seja como material de uso e consumo, produto intermediário ou bem do ativo imobilizado.

Neste sentido, é que entendia necessária a realização de prova pericial.

Entretanto, não foi este o entendimento majoritário da Câmara que considerou constar dos autos todas as informações necessárias para a compreensão plena da matéria, permitindo a formação da convicção quanto à legitimidade ou não dos créditos escriturados.

Assim, partindo-se das informações constantes dos autos, entendo que não podem ser mantidas as exigências relativas a todos os softwares utilizados no processo produtivo, assim entendido do início da produção até a expedição da mercadoria, **com exceção dos seguintes itens: na fl. 152 – Upgrade Motores Oscar de DC P/AC; fl. 160 – ICD Programming e Gateway Netlink Pro ETH; fl. 161 – Upgrade – Adequação para segurança MK9; fl. 162 – Gateway S5- PC Link.** e partes e peças utilizadas nos equipamentos inseridos na encarteiradora.

Em uma nova análise pela Fiscalização, após o acolhimento parcial das razões da Impugnação, com a lavratura de Termo de Rerratificação do Auto de Infração de fls. 418/421, que excluiu as exigências fiscais de apropriação de créditos do ICMS na entrada pelo contribuinte, quanto à todos os itens cuja conta contábil é 11934800- Programas de Software, constante do item 7.1.3 do Relatório Fiscal, **uma vez que, mediante visita in loco,** constatou-se que **estes softwares,** especificamente relacionados no arquivo supramencionado, **são ativos intangíveis** que contém elementos intangíveis e tangíveis, **partes integrantes de um equipamento que é utilizado na atividade operacional da empresa,** devendo ser tratados como ativo imobilizado de acordo com a Norma Brasileira de Contabilidade (CPC nº 27). Portanto foi excluído o código de ocorrência 01.099.

Ora, *concessa* venia, se em uma primeira oportunidade, houve a glosa de créditos atinentes ao aludido software, que, precipitadamente, foi classificado pelo Fisco como alheio à atividade do estabelecimento da Autuada, porque não haveria de existir outros?! Tão somente por meio de perito oficial desinteressado é que se poderia averiguar corretamente sobre a inserção dos demais softwares no processo produtivo da Autuada ou não.

À falta de elementos técnicos palpáveis que descrevam a função e a inserção ou não dos demais softwares no processo produtivo, não teria a Fazenda Pública Estadual se desincumbido de seu ônus probatório de comprovar que, realmente,

os demais softwares não excluídos no Termo de Rerratificação do Auto de Infração deveriam ser enquadrados como bens alheios à atividade do estabelecimento da Contribuinte. Ademais, ante a ausência de conhecimentos técnicos especializados desse Conselheiro sobre os softwares restantes e de prova cabal da classificação e destino dos demais softwares, presumidamente, há de se considerar que a Autuada classificou corretamente esses softwares, engendrando, pois, créditos adequados à escrituração contábil-fiscal no CIAP.

Comungo em grande parte com o entendimento da Ilustre Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, apresentados em seu voto, porém, em contraponto, entendo correta a glosa fiscal dos créditos atinentes aos seguintes itens: fl. 152 – Upgrade Motores Oscar de DC P/AC; fl. 160 – ICD Programming e Gateway Netlink Pro ETH; fl. 161 – Upgrade – Adequação para segurança MK9; fl. 162 – Gateway S5- PC Link, porquanto, devem ser considerados como bens alheios à atividade principal da Autuada, nos contornos da IN SLT n. 01/98.

Com relação a esses itens discriminados, têm-se a falta de elementos técnicos periciais trazidos aos autos, subentendem-se, como software ou mesmo hardware, que se relacionam ao monitoramento realizado por câmeras de vigilância, programas de computador vinculados à atividade de proteção ambiental e à saúde e segurança do trabalho. Assim sendo, realmente, seriam implementados fora da linha produtiva da Autuada.

No que tange à exclusão das exigências fiscais atinentes ao ativo denominado “Up grade HLP Senses – **Encarteiradora** Mod: HLP fabricante nº 40570”- nº 11000006556-0000, conforme assevera a Contribuinte, esse ativo consiste em uma máquina, que insere os cigarros no maço, malgrado o Fisco encare que essas partes e peças não possuem vida útil superior a 12 meses, *ex vi* do art. 66, § 5º, inciso III, do RICMS/02.

Sem embargo, se essas partes e peças possuem ou não vida útil superior a 12 meses, é certo que essa alegação fiscal não foi comprovada de forma substancial, nos autos, deveria ter sido objeto de perícia, o que já foi fustigado à exaustão, contudo, como não foi, persistem como alegações sem respaldo técnico.

Nem se diga que a colocação dos cigarros no maço por uma máquina que otimize o tempo gasto nessa tarefa e ainda atenda às normas de higiene do produto, estaria, supostamente, à margem da linha de produção, até mesmo porque a venda fracionada de cigarros em quantidade inferior à 20 (vinte) unidades é vedada pelo art. 39, inciso I, do CDC c/c o art. 355 do Decreto Federal nº 7.212/10, o qual traz a “justa causa” para a sua limitação de quantidade.

Dentre os fatores mais comuns de venda de produtos com uma quantidade certa, é a aplicação da economia de escala pela fabricante, que pode diminuir o valor de venda de seu produto, comparada à venda da unidade isolada dele. Portanto, é esse o espírito das normas jurídicas transcritas a seguir, *in litteris*:

CDC

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art.39. É vedado ao fornecedor de produtos ou serviços, dentre outras práticas abusivas:
(Redação dada pela Lei nº 8.884, de 11.6.1994)

I - condicionar o fornecimento de produto ou de serviço ao fornecimento de outro produto ou serviço, bem como, sem justa causa, a limites quantitativos;

Decreto Federal nº 7.212/10

Art. 355. *A comercialização de cigarros no País, inclusive a sua exposição à venda, será feita exclusivamente em maços, carteiras ou em outro recipiente, que contenham vinte unidades (Decreto-Lei nº 1.593, de 1977, art. 6º, e Lei nº 9.532, de 1997, art. 44). (grifou-se)*

Assim sendo, fica evidente que até se embalar o maço de cigarros, o produto produzido ainda não está pronto para a comercialização.

Noutro ponto, no que pertine a todos os produtos referenciados na divergência de meu voto, entendo que o aproveitamento do crédito para a compensação na base de cálculo do imposto devido no ICMS está previsto no art.19 (crédito físico) e no art.20 (crédito financeiro) da LC n. 87/96, sendo que o §1º do art. 20 prevê a exclusão do creditamento da entrada de bens alheios à atividade do estabelecimento.

Desse modo, enquanto o art.155, § 2º, inciso I, da CF/88 prevê, expressamente, o princípio da não-cumulatividade do ICMS para os créditos físicos, isto é, aqueles decorrentes da aquisição de bens que estejam relacionados direta ou indiretamente ao processo produtivo da empresa e se consumem ou se integrem ao produto final, na condição de elemento indispensável à sua composição. Assim o é, pois, os produtos agregariam algo ou o transformariam, antes de circular juridicamente para o estabelecimento adquirente.

Nada obstante, ainda que o crédito financeiro esteja fora do princípio da não-cumulatividade do ICMS, ele constitui benefício ou favor fiscal instituído pela legislação infraconstitucional, qual seja o art.20 da LC nº 87/96 e o art. 66 do RICMS/02, logo, inquestionável é que a empresa pode proceder à escrituração contábil de seus custos financeiros, oriundos das suas operações de entrada de produtos, desde que sejam observados os critérios e as restrições impostas pela legislação tributária vigente.

No âmbito do STF, a **ADI 2.325-DF-MC** declarou-se a constitucionalidade do uso do crédito financeiro, no ICMS, para a fixação do imposto devido, dentro da cadeia de créditos e débitos fiscais da conta gráfica empresarial, porquanto a sua normatização irradiaria da LC n. 87/96, como benefício ou favor fiscal, e, não, da CF/88, que contempla apenas o crédito físico do ICMS, nos moldes do princípio da não-cumulatividade do ICMS.

Já a decisão do STF no **AgRg em RE 635.209** (publ. 15/05/12), muitas vezes, invocada pela Fiscalização, como prova do entendimento de que a não-cumulatividade do ICMS se vincularia tão somente ao crédito físico, uma vez que o

crédito financeiro não estaria contemplado em nosso ordenamento jurídico e se associaria ao antigo IVA (Imposto sobre o Valor Agregado).

Data maxima venia, essa interpretação jurídica, dada à decisão do STF pelo Fisco, não merece vingar, porquanto, ainda que se ignorasse sua contradição com a interpretação dada na **ADI 2.325-DF-MC**, o crivo estreito de cognição do Recurso Extraordinário se cinge à afronta de dispositivos constitucionais e à interpretação de normas constitucionais, não podendo, pois, examinar o quadro fático-probatório dos autos ou até mesmo a legislação infraconstitucional, salvo incursões mediatas e correlatas ao exame das normas constitucionais.

Nesta esteira, não se prescinde a transcrição da ementa do **AgRg em RE 635.209** do STF, antes de se tecer as ponderações que devem ser dadas ao referido aresto, *in litteris*:

“EMENTA: AGRADO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. BENEFÍCIO FISCAL. CRÉDITO PRESUMIDO.

1. O TRIBUNAL DE ORIGEM CONCLUIU QUE ENERGIA ELÉTRICA E COMBUSTÍVEIS NÃO SE EQUIPARAM A INSUMO OU MATÉRIA-PRIMA QUE SE INCORPORA NA MERCADORIA INDUSTRIALIZADA. CONCLUSÃO DIVERSA DEMANDARIA O PRÉVIO EXAME DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL E DO QUADRO FÁTICO-PROBATÓRIO, O QUE É VEDADO NA VIA ESTREITA DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO (SÚMULAS 279 E 636/STF).

2. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL CONCLUIU QUE NÃO HÁ DIREITO CONSTITUCIONAL ASSEGURADO AO CREDITAMENTO DE VALORES RELATIVOS À AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA, BENS OU MERCADORIAS DE USO E CONSUMO OU AQUELES DESTINADOS À INTEGRAÇÃO AO ATIVO FIXO, MESMO QUE INTERMEDIÁRIOS, QUE NÃO SE INTEGREM DIRETAMENTE À MERCADORIA CIRCULADA OU AO SERVIÇO PRESTADO (CRÉDITO FÍSICO). TRATA-SE DE BENEFÍCIO FISCAL CUJA APLICABILIDADE DEPENDE DA EXISTÊNCIA DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL NESSE SENTIDO.(...)”. (GRIFOU-SE)

Ora, o entendimento do STF, quanto à análise da classificação dos produtos, como intermediários, de uso e consumo ou alheios à atividade do estabelecimento, estava prejudicada pelo crivo estreito do recurso extraordinário, logo, toda a fundamentação seguinte estava jungida ao entendimento do tribunal de origem.

Por conseguinte, o cotejo *incidenter tantum* do STF se adstringe exclusivamente à matéria constitucional, ou seja, ao crédito físico do ICMS, o qual se vincula ao princípio da não-cumulatividade, sendo, pois, vedado o debate das questões alusivas ao crédito financeiro, que foi previsto como favor fiscal, apenas em legislação infraconstitucional. Destarte, torna-se perceptível, que a interpretação usual dada pelo Fisco é equivocada.

Além disso, a interpretação fiscal corriqueira do art.70, inciso XI, do RICMS/02 para corroborar a sua tese jurídica de inexistência de contemplação do

crédito financeiro no ordenamento jurídico-tributário vigente não merece prosperar, porquanto, a vedação ao crédito do ICMS para “**operação posterior com a mesma mercadoria** ou com outra dela resultante, **que não deva ocorrer, por qualquer motivo**”, está atrelada ao cancelamento da transferência da mercadoria, outrora destinada à circulação em operação subsequente, mas que foi recebida pelo estabelecimento intermediário, como destinatário final do produto, por algum motivo.

Ante o esboço da linha interpretativa fiscal, a vedação de crédito do ICMS para mercadoria que não circulou, segundo o conceito de crédito físico, não faz sentido, até porque esse preceito legal não se refere à transformação ou à integração de produto na mercadoria alterada, que passa a circular.

Em adição, sob uma interpretação histórica do crédito financeiro do ICMS, o **antigo Convênio ICMS nº 66/88**, que regulava as normas gerais do ICMS e que foi recepcionada pela Constituição Federal com o *status* de lei complementar, dispunha que os insumos de produção podiam ser creditados, desde que: a) fossem consumidos no processo industrial **e**; b) integrassem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

Nada obstante, com o advento da **LC nº 87/96**, que revogou o Convênio n.66/88, o crédito financeiro foi ampliado para possibilitar a sua compensação, com o imposto anteriormente cobrado, nas operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, isto é, permite-se a dedução dos custos financeiros da operação de aquisição de bens aplicados na linha de produção. É essa a regra geral.

Contudo, o legislador infraconstitucional ressaltou que esse conceito de crédito financeiro compensável, **inclusive** abrange os produtos de uso e consumo e os destinados ao ativo permanente do estabelecimento empresarial.

Pela regra geral, isto significa que o conceito é amplo e que os produtos de uso e consumo, além dos bens destinados ao ativo permanente, são apenas elementos contidos nesse conjunto continente.

O próprio rol exaustivo do art. 66 do RICMS/02 almeja traçar os contornos desse conjunto continente do crédito financeiro, trazido pelo conceito fluido do proêmio do art.20 da LC n.87/96.

Ante essa lógica interpretativa, o inciso V do art. 66 do RICMS/02 reza ser possível o abatimento de crédito de matéria-prima, produto intermediário ou material de embalagem, para emprego direto no processo produtivo, de extração, de geração ou industrialização.

Noutro giro, o §5º do art. 20 da LC nº 87/96 estabeleceu restrições à possibilidade de compensação do crédito financeiro do ICMS para os bens destinados ao ativo permanente, à proporção de 1/48 do valor do bem, em prestações mensais, sendo que ao final do 48º mês, eventual saldo remanescente do crédito é cancelado. Da mesma forma, o art. 33, inciso I, da LC nº 87/96 também restringiu o gozo do crédito dos bens de uso e consumo do estabelecimento para a data futura de 01/01/20.

Lado outro, em regra especial e exceptiva, o §1º do art.20 da LC nº 87/96 excluiu os créditos financeiros decorrentes de operação anterior isenta ou não-tributada e aquelas que se refiram a mercadorias alheias à atividade do estabelecimento.

Neste diapasão, o art.70 do RICMS/02 regularia tudo o que não pode ser creditado, segundo a ideia de crédito financeiro, repetindo as hipóteses do §1º do art.20 da LC nº 87/96 e reiterando a exclusão dos bens de uso e consumo do estabelecimento até o ano de 2020, além de outras hipóteses atreladas à irregularidade e inidoneidade de escrituração do crédito ou de emissão de documentos fiscais, dentre outras atinentes aos requisitos formais do uso do crédito financeiro do ICMS.

Em seguida, houve uma miscelânea de instruções normativas, que se sucederam no tempo, as quais visavam interpretar e especificar o conceito de “**produto intermediário**”, para fins de apropriação do crédito de ICMS pelo estabelecimento contribuinte.

Cabe, aqui, uma análise mais detida de quais as instruções normativas aplicáveis *in casu* e quais devem ser afastadas, devido à sua impertinência ou à sua perda de objeto.

No tocante à **IN SLT nº 01/86**, que cuida de interpretar e especificar o que seria “**produto intermediário**” para fins de apropriação do crédito e sua consequente compensação na conta gráfica do contribuinte, ela traz conceito restrito, pois somente os produtos consumidos imediata e integralmente no processo produtivo do estabelecimento empresarial ou que se integrassem ao produto final é que não se enquadrariam, como “bem alheio à atividade do estabelecimento”. Esse o antigo enfoque de “**produto intermediário**” ainda atrelado ao revogado **Convênio ICMS nº 66/88**.

Adicionalmente, em seu inciso IV, a referida instrução normativa exclui do conceito de “**produto intermediário**”, as partes e peças de máquina, aparelho ou equipamento que não tenham identidade própria, fora do bem que compõem, logo, são tratados como meros componentes de manutenção de um produto intermediário individualizado.

Já no inciso V da IN SLT nº 01/86, há inclusão no conceito de “**produto intermediário**”, quanto aos componentes desgastáveis de atuação sobre o produto final, que integram máquina, aparelho ou equipamento, com atuação particularizada e que exija substituição periódica, em razão da sua inutilização ou exaurimento.

Nada obstante, esse tipo de enfoque do produto intermediário se vinculava a uma ótica restritiva de se admitir apenas a apropriação do crédito físico pelo contribuinte, que vigia na época em que o Decreto Lei nº 406/68 e o subsequente Convênio ICMS nº 66/88, regulavam as normas gerais de tributação do ICMS contemplado na Constituição Federal de 1967.

Com a revogação explícita do Convênio ICMS nº 66/88 pela Lei Complementar nº 87/96, houve uma quebra de paradigma de apropriação do crédito físico, segundo o princípio constitucional da não-cumulatividade, para se abarcar as hipóteses de compensação dos custos financeiros das operações de entrada de bens

representativos de insumos de produção, como um viés de favor fiscal infraconstitucional e que se consubstancia na idéia de “crédito financeiro”.

Ex nihilo, nihil oritur, isto é, “do nada, nada surge”, portanto, norma interpretativa de norma revogada se encontra, tacitamente, revogada à semelhança, uma vez que o acessório segue o principal. Assim sendo, em virtude da perda de objeto da IN SLT 01/86, entendo que a concepção de “**produto intermediário**” resta regulada tão somente pelo art. 66, inciso V, alínea *b*, do RICMS/02.

Inerente a essa linha de raciocínio, o “**produto intermediário**” é tão somente “aquele empregado diretamente no processo produtivo de extração, industrialização, geração ou comunicação, sem se prescindir de que sejam consumidos ou integrados ao produto final, na condição de elemento indispensável à sua composição”, *ex vi* do art.66, inciso V, alínea *b*, do RICMS/02.

Assim sendo, qualquer inferência sobre as partes e peças que compõem a máquina, o aparelho ou o equipamento diretamente aplicado na linha de produção do estabelecimento não se fazem *per se stante*, mas associadas ao bem que se integram como um todo.

Com o desiderato de tornar mais palatável a explanação *supra*, exemplifico que, segundo a **IN SLT nº 01/86**, a “carenagem do britador” seria parte que não geraria crédito de ICMS, enquanto a “mandíbula do britador” seria parte que geraria crédito de ICMS.

Em contraponto, **consoante o exame único do art. 66, inciso V, alínea b, do RICMS/02**, todas as partes e peças, que integram o “britador”, gerariam crédito de ICMS, pois, não haveria uma classificação individualizada dos componentes de uma máquina, aparelho ou equipamento, senão do próprio todo, no qual irão se inserir.

Todos os produtos, aqui, excluídos da exigência fiscal, em divergência ao voto do Relator, cujo teor mantinha a glosa desses créditos, seja por entendê-los como de uso e consumo, os quais somente poderiam ser apropriados a partir do ano de 2020, seja por considerá-los alheios à atividade do estabelecimento da autuada, nos lindes da IN SLT n.01/98, são encarados como um todo e não de forma individualizada, como pretendia a revogada **IN SLT 01/86**, segundo os fundamentos *supra* expendidos.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, para além das exclusões já promovidas pela decisão majoritária, excluir, também as exigências fiscais relativas aos seguintes itens: 1) partes e peças utilizadas nos equipamentos inseridos na encarteiradora; e 2) os softwares utilizados no processo produtivo, com exceção dos seguintes itens: na fl. 152 – Upgrade Motores Oscar de DC P/AC; fl. 160 – ICD Programming e Gateway Netlink Pro ETH; fl. 161 – Upgrade – Adequação para segurança MK9; fl. 162 – Gateway S5- PC Link.

Sala das Sessões, 25 de julho de 2017.

Erick de Paula Carmo
Conselheiro