

Acórdão: 23.368/19/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000891314-69
Impugnação: 40.010144893-68
Impugnante: Votorantim Cimentos S.A.
IE: 001367946.01-80
Proc. S. Passivo: Antônio Mariosa Martins/Outro(s)
Origem: DF/Passos

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - PROPORCIONALIDADE – CRÉDITO EXTEMPORÂNEO. Constatou-se o recolhimento a menor do imposto, em razão do aproveitamento indevido de créditos relativos a aquisições de bens para o ativo permanente, sem observação do prazo e da proporcionalidade prevista no art. 66, §§ 3º e 16 do RICMS/02, uma vez que foi apropriado o imposto relativo a todas as parcelas não creditadas em época própria de uma única vez, e ainda sem observar a proporção entre as saídas tributadas e o total das saídas. Entretanto, a apropriação extemporânea do imposto relativas às parcelas não apropriadas em época própria está correta, devendo-se manter apenas as exigências relativas a não observação da proporcionalidade prevista no inciso II do § 3º do art. 66 do RICMS/02. Deve-se ainda excluir as parcelas relativas aos itens classificados pela Impugnante como “produto intermediário”. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre aproveitamento extemporâneo de créditos de ICMS relativos à aquisição de bens para o ativo permanente, em desacordo com a legislação tributária, uma vez que não foi observada a proporcionalidade e o prazo previsto no art. 66, §§ 3º e 16 do RICMS/02.

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

Instruem os autos, dentre outros, os seguintes documentos: Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fl. 02); Relatório Fiscal (fls. 03/06); Anexo I – Demonstrativo do Crédito Tributário (fl. 12); Auto de Infração (fls. 13/15); Anexo II – Solicitação crédito extemporâneo 12/2015 (fls. 20/73); Anexo III – Solicitação crédito extemporâneo 06/2016 (fls. 74/166).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 168/191, sob os seguintes argumentos, em apertada síntese.

Sustenta que, em que pese a autuação discorrer exclusivamente sobre créditos de ICMS tomados, extemporaneamente, pela Impugnante, em relação a bens adquiridos para compor o seu ativo imobilizado, há que se observar que, entre tais créditos, uma parcela considerável envolveu insumos adquiridos para aplicação no processo produtivo da Impugnante, não devendo ser incluídos na autuação.

Salienta que os itens em questão constituem insumos que participam, de forma direta e essencial, da industrialização do cimento, não podendo ser caracterizados como bens do ativo permanente, como pretendeu a Fiscalização.

Anexa Laudo Técnico elaborado pelo Departamento de Engenharia Metalúrgica e de Materiais, da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo (Doc. 03, fls. 212/358), no qual se observa que vários itens, objeto da presente discussão, foram considerados como insumos do processo industrial da Impugnante (com consumo imediato ou vida útil menor que um ano), que são enquadrados nas seguintes categorias:

- 1 B - Material intermediário do processo produtivo: refratários de fornos, revestimentos abrasivos, material, peças e componentes de equipamentos industriais – correia transportadora, etc., os quais entram em contato com a matéria prima em processamento, porém, não integram o produto;
- 1C1– Material secundário do processo produtivo: que se desgasta e/ou necessita ser repostado (material, peças e componentes de equipamentos industriais) e não entram em contato com a matéria prima em processamento.

Aduz que, quando foi realizado o creditamento extemporâneo, a Impugnante apresentou, espontaneamente, às autoridades fiscais, relatórios demonstrando o detalhamento dos créditos por ela tomados, não tendo a Fiscalização constatado que dentre os itens relacionados havia insumos, tratando-os todos como bens do ativo permanente e vedando a apropriação, de uma só vez, de acordo com sua interpretação do art. 66 do RICMS/02.

Assevera que a Fiscalização não questiona o direito da Impugnante em relação aos créditos de ICMS tomados em dezembro de 2015 e junho de 06/16, mas apenas o seu lançamento de forma englobada, ao invés do lançamento mensal a 1/48 (um quarenta e oito avos).

Destaca a legislação que trata do creditamento do ICMS relativo às aquisições de bens que compõem o ativo imobilizado (art. 20, § 5º da Lei Complementar nº 87/96 e art. 66, §§ 3º, 5º, 6º, 12, 13, 16 e 19 do RICMS/02) e conclui que, à exceção do § 16, a legislação não aborda a hipótese de o contribuinte ter deixado de apropriar créditos de ICMS a partir do mês da entrada do bem em seu ativo permanente, fazendo-o apenas posteriormente, como foi o caso da Impugnante.

Entende, ainda, que a abordagem do § 16 deve ser interpretada com cautela, pois a citada norma refere-se à “*apropriação extemporânea de fração de crédito de ICMS*”, dentro do contexto em que o contribuinte, ao lançar mensalmente o crédito sobre bens do ativo, deixou de efetuar o lançamento de uma das parcelas de 1/48 do crédito, fazendo-o posteriormente ao mês em que o lançamento deveria ter sido feito. No presente caso, o próprio início da apropriação ocorre tardiamente, sendo que a Impugnante não se creditou de mera fração de crédito.

Argumenta que o art. 67 do RICMS/02 não impõe qualquer restrição ao creditamento extemporâneo, exceto que o prazo decadencial para tal creditamento ocorra e obedeça ao limite previsto no § 3º (5 anos após a data da emissão do documento fiscal), sendo que todos os créditos lançados extemporaneamente pela Impugnante obedeceram tal norma, tanto que sequer foi objeto de questionamento pela Fiscalização.

Cita decisões do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, que entende reiterar tal entendimento (Acórdãos nº 22.582/17/3ª, 21.261/14/3ª, 21.019/16/2ª), os quais preveem a possibilidade do creditamento englobando várias parcelas do ICMS incidentes sobre bens do ativo, originalmente não creditadas, assim como, que o prazo limite para lançamento do crédito extemporâneo é de 5 (cinco) anos e não de 4 (quatro) anos, como defendido na autuação ora combatida.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 366/373, refuta as alegações da Defesa.

Informa que a maioria dos “bens” cujos créditos foram estornados pela Fiscalização são, na verdade, partes e peças, utilizadas em substituição em equipamentos como bens do ativo imobilizado.

Aduz que a autuação se baseia, exclusivamente, em pedidos de apropriação extemporânea de créditos de ICMS solicitados pela própria empresa. E que, em tais pedidos a Votorantim mencionou “Crédito de ICMS **CIAP 1ª Fase**” e “Crédito de ICMS **CIAP 2ª Fase**”, conforme informações de fls. 78, 104 e 151, que fazem parte da documentação enviada pelo Contribuinte, que mostram claramente que se trata de ICMS relativo aos bens do ativo imobilizado.

Destaca que as páginas seguintes mostram os dados das notas fiscais de origem com data, valor da nota, valor do ICMS total e valor do ICMS já creditado, o que indicaria uma apropriação parcial anterior e, nesse pedido, a intenção era aproveitar o restante do crédito.

Assevera que, independentemente da nomenclatura utilizada pelo contribuinte, os itens da relação de mercadorias objeto do pedido de crédito correspondem à correia, eixo e rolamento, em sua maioria, o que demonstra que se refere a bens e partes de bens destinados ao ativo imobilizado da empresa.

Sustenta o Fisco que, via de regra, os bens de produção (ativo imobilizado) são utilizados nas atividades operacionais de contribuinte do ICMS no mesmo mês em

que ocorre a sua entrada no estabelecimento, sendo, pois, natural a disposição contida no art. 66, § 3º, inciso I do RICMS/02, idêntica à estabelecida no art. 20, § 5º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, que prevê a concessão de créditos do imposto, à razão de 1/48 mês (um quarenta e oito avos por mês), a partir do mês em que ocorrer a referida entrada. Em outras palavras, o que está previsto no art. 66 do RICMS/02, bem como no art. 20 da LC nº 87/96, é a concessão de créditos do ICMS, à razão de um quarenta e oito avos mensais, na proporção das saídas tributadas, em relação ao bem adquirido para integrar o ativo permanente de uma empresa, utilizado na consecução de sua atividade fabril, a partir do mês em que ocorrer a sua entrada no estabelecimento.

Esclarece que, em hipótese alguma, a legislação autoriza o aproveitamento de créditos em valor superior a 1/48 (um quarenta e oito avos) a cada mês. Assim, mesmo que o contribuinte deixe, por vários meses de lançar o crédito correspondente, deve continuar respeitando essa regra, sendo que, quando retornar ao aproveitamento, a concessão continuará à razão de um quarenta e oito avos. É o que preceitua o § 16 do art. 66 do RICMS/02, que transcreve.

No tocante à alegação de que uma parcela dos créditos envolveu insumos adquiridos para aplicação no processo produtivo, assevera que não cabe à Fiscalização analisar a validade e aplicabilidade do parecer técnico, mas apenas as alegações do Contribuinte.

Destaca que a Impugnante afirma, em sua impugnação, que os créditos originais deixaram de ser lançados “incluindo não apenas bens do ativo permanente, como insumos aplicados em sua linha produtiva”.

Aduz que os produtos em questão não integram o produto final (cimento), assim, restando analisar a Instrução Normativa (IN) SLT nº 01/86 e a IN nº 01/01, para se definir a expressão: “consumidos no processo produtivo”.

Argui que IN SLT nº 01/86 classifica como produto intermediário, por extensão, aquele que, “embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização”, e ainda define o que se deve entender por “imediate e integralmente”, e o que esse conceito não alcança, conforme disposições dos itens IV e V da referida IN, que transcreve.

Conclui que, a teor da Instrução Normativa mencionada, um produto consumido pelo contribuinte será enquadrado na categoria de produto intermediário quando sua participação no processo de industrialização (ou extração) se der diretamente na linha de produção e possuir caráter indiscutível de essencialidade na obtenção do produto final, o que não é o caso dos produtos identificados pela Fiscalização, cuja função está ligada à manutenção e conservação de equipamentos que compõem o ativo imobilizado da empresa.

Quanto a alegação de que a norma não impõe qualquer restrição ao creditamento extemporâneo, exceto o do prazo decadencial, está parcialmente correto, pois está claro que o contribuinte pode sim se creditar do ICMS sobre bens adquiridos para compor seu ativo permanente, mesmo extemporaneamente. Contudo deve respeitar, cumulativamente, além do prazo decadencial, as regras contidas nos arts. 66 a 70, do RICMS/02.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CC/MG exara o despacho interlocutório de fls. 378/379, o qual é cumprido pela Autuada às fls. 388/395, anexando ainda a mídia de fl. 397.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 400/404.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 407/424, opina pela procedência parcial do lançamento, para excluir as parcelas apropriadas pela Autuada, sob a rubrica de “produto intermediário”, discriminados nas planilhas acostadas mediante a mídia de fls. 397, e para manter o crédito apropriado de forma extemporânea, de uma só vez, remanescendo as eventuais diferenças, em razão da não observância da proporcionalidade entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, considerando as operações do período em que deveria ter sido apropriada a fração.

DECISÃO

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre aproveitamento extemporâneo de créditos de ICMS relativos à aquisição de bens para o ativo permanente, nos meses de dezembro de 2015 e junho de 2016, em desacordo com a legislação tributária, uma vez que não foi observada a proporcionalidade prevista no art. 66, § 3º do RICMS/02 e o prazo máximo de 48 (quarenta e oito meses).

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

A Autuada apropriou-se, extemporaneamente, de créditos de ICMS, e comunicou à Delegacia Fiscal de Passos, por meio de documento denominado “Solicitação Crédito Extemporâneo”, de fls. 24/73, referente ao valor apropriado em dezembro de 2015 e, de fls. 78/166, referente ao mês de junho de 2016, bem como apresentou listagem das notas fiscais que compõem o valor do crédito de ICMS.

A Fiscalização, após análise do pedido, indeferiu o aproveitamento de crédito de ICMS e solicitou o estorno dos referidos créditos (documentos de fls. 21/23 e 75/77). Como a Autuada não estornou o ICMS indevidamente apropriado, o Fisco lavrou o presente Auto de Infração.

Da análise dos documentos apresentados pelo Contribuinte, quando da solicitação de crédito extemporâneo, o Fisco concluiu que:

- o valor contabilizado na competência dezembro de 2015 se refere a notas fiscais emitidas no período de 2010 a 2015. As mercadorias constantes das notas fiscais são, em sua maioria pinos, correias, rolamentos e eixos, que muito provavelmente, são usados em máquinas e equipamentos da área de produção. Ou seja, são bens

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

incorporados ao ativo imobilizado da empresa e o aproveitamento de crédito está sujeito a regras específicas;

- o valor contabilizado em junho de 2016 se refere a notas fiscais emitidas entre 2011 e 2016. Trata-se de aquisição de partes e peças de máquinas integradas ao ativo imobilizado da empresa;

- o contribuinte se apropriou, sob a forma de crédito extemporâneo, de todo o valor destacado nas notas fiscais, a título de ICMS. Como se trata de bens do ativo imobilizado, a legislação permite o aproveitamento de ICMS corretamente destacado nas notas fiscais de aquisição, mas não todo o valor de uma única vez, devendo-se observar o disposto no art. 66, § 3º do RICMS/02, que dispõe que o crédito será apropriado em parcelas de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, além de respeitar a proporcionalidade entre saídas tributadas e o total das saídas.

Destaca o Fisco que o Contribuinte poderá apropriar-se do valor correto, respeitando as regras contidas nos §§ 3º, 5º, 6º, 12, 13, 16, 18 e 19 do art. 66 do RICMS/02, bem como as Consultas de Contribuintes nº 240/12 e 094/16.

Cabe inicialmente destacar que a Consulta de Contribuinte nº 094/16, esclarece que o aproveitamento extemporâneo de ICMS relativo à aquisição de bem do ativo imobilizado somente poderá ocorrer até o final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, devendo o saldo remanescente ser cancelado.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 094/16

PTA Nº : 45.000010578-04

ICMS - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO EXTEMPORÂNEO - ATIVO IMOBILIZADO- A apropriação extemporânea de crédito relativo à aquisição de bem do ativo imobilizado somente poderá ocorrer até o final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento. O saldo remanescente será cancelado, nos termos do inciso VIII do § 3º do art. 66 do RICMS/2002.

(...)

CONSULTA:

(...)

2 - O crédito de ICMS relativo a aquisição de ativo imobilizado poderá ser apropriado retroativamente? Qual o procedimento deverá ser adotado? É possível apropriar o crédito de todas as aquisições de ativos imobilizados que já foram feitas ou apenas as compras efetuadas nos últimos 5 anos?

(...)

RESPOSTA:

(...)

2 - O abatimento, sob a forma de crédito, do valor do ICMS correspondente à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado está disciplinado nos §§ 3º, 5º, 6º, 12, 13, 16, 18 e 19 do art. 66 do RICMS/2002. Também deverá ser observada a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/1998, que dispõe sobre bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do imposto.

Atendidas as condições estabelecidas nesses dispositivos legais, o crédito do imposto corretamente destacado em documento fiscal e não aproveitado na época própria, tenha ou não sido escriturado o documento respectivo, poderá ser apropriado pela Consulente, nos termos do disposto no § 2º do art. 67 do RICMS/2002, com as adaptações necessárias em vista da Escrituração Fiscal Digital (EFD), conforme Manual de Orientação do Leiaute da EFD instituído pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9/2008.

A apropriação extemporânea de crédito relativo à aquisição de bem do ativo imobilizado somente poderá ocorrer até o final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento. O saldo remanescente será cancelado, nos termos do inciso VIII do § 3º do art. 66 supracitado.

Importante destacar, também, que para fins de apropriação extemporânea de fração de crédito de ICMS relativo à entrada de ativo imobilizado no CIAP, a relação de que trata o inciso III do § 3º será calculada considerando as operações do período em que deveria ter sido apropriada a fração, conforme § 16, todos do aludido art. 66 do RICMS/2002.

(...) Destacou-se.

Oportuno esclarecer que o prazo para aproveitamento extemporâneo do crédito de ICMS relativo à aquisição de bem do ativo imobilizado, obedece a regra geral do prazo decadencial expressa no § 3º do art. 67 do RICMS/02.

Dispõe o art. 66 do RICMS/02 sobre o direito ao crédito do ICMS nas aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento, bem como sobre a sua forma de apropriação:

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, 12, 13, 16, 18 e 19 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 será realizado nos seguintes termos:

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

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitida a apropriação de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, observado o seguinte:

(...)

VIII - ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado;

(...). Grifou-se.

Depreende das disposições retro transcritas que o abatimento, sob a forma de crédito, do ICMS incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento deve ser feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser lançada no mês em que ocorrer a referida entrada, e observando-se a proporção em relação às operações de saídas tributadas sobre o total das saídas, sendo que o saldo remanescente será cancelado, ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data de entrada do bem no estabelecimento.

No caso de **apropriação** das parcelas do ICMS sob a forma de crédito que não tenha sido efetuada desde a respectiva entrada do bem, mas extemporaneamente, deve-se observar o disposto no § 16 do mesmo art. 66. Confira-se:

§ 16. Para fins de apropriação extemporânea de fração de crédito de ICMS relativo à entrada de ativo imobilizado no CIAP, a relação que trata o inciso III do § 3º será calculada considerando as

operações do período em que deveria ter sido apropriada a fração. (Grifou-se).

Entende o Fisco que a legislação não autoriza o aproveitamento de créditos em valor superior a 1/48 a cada mês. Assim, caso o contribuinte deixe, por vários meses de lançar o crédito correspondente, deve continuar respeitando tal regra. Ou seja, quando retornar ao aproveitamento, a concessão continuará à razão de um quarenta e oito avos, conforme preceituado no § 16, do art. 66, do RICMS/02.

Discorda a Impugnante de tal entendimento, dizendo que à exceção do § 16 do art. 66 do RICMS/02, a legislação não aborda a hipótese de o contribuinte ter deixado de apropriar créditos de ICMS a partir do mês da entrada do bem em seu ativo permanente, fazendo-o apenas posteriormente, como foi o caso.

A Impugnante entende que o teor do § 16 refere-se à “apropriação extemporânea de fração de crédito de ICMS”, no caso, quando o contribuinte, ao lançar mensalmente o crédito sobre bens do ativo, deixou de efetuar o lançamento de uma das parcelas de 1/48 do crédito, fazendo-o apenas posteriormente ao mês em que o lançamento deveria ter sido feito, o que não seria o caso dos autos, que se trata de apropriação tardia de todo o crédito e não de mera fração de crédito.

Todavia, para melhor entendimento do § 16 deve-se observar também o disposto no inciso III do § 3º do art. 66 do RICMS/02, por ele referenciado.

O que diz o § 16 retro citado é que, na hipótese de crédito extemporâneo de ICMS relativo à aquisições para o ativo imobilizado as parcelas a serem creditadas devem observar o coeficiente de creditamento estabelecido no inciso III do § 3º do art. 66 do RICMS/02, qual seja, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, no caso, do período em que deveria ter sido apropriado.

Em outras palavras, 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, devendo-se observar a vedação à utilização do crédito do ativo em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período (inciso III do § 3º do art. 66), independentemente da data em que venha a ser apropriado, resguardado o prazo decadencial, conforme § 3º do art. 67 do RICMS/02.

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

§ 2º O crédito do imposto corretamente destacado em documento fiscal e não aproveitado na época própria, tenha ou não sido escriturado o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

documento respectivo, poderá ser apropriado pelo contribuinte, mediante:

I - escrituração de seu valor no livro Registro de Entradas, se o documento fiscal ainda não houver sido lançado neste livro, fazendo-se, na coluna "Observações" e no documento fiscal, anotação da causa da escrituração extemporânea;

II - escrituração de seu valor no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), no campo "Outros Créditos", se o documento fiscal já houver sido lançado no livro Registro de Entradas, consignando-se observação esclarecedora da ocorrência;

III - comunicação do fato à repartição fazendária a que o mesmo estiver circunscrito, no prazo de 5 (cinco) dias, contado do término do período de apuração do imposto em que o crédito foi apropriado.

§ 3º O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos, contados da data de emissão do documento. (Grifou-se).

Por oportuno, informa-se que os créditos de ICMS apropriados extemporaneamente pela Autuada, em dezembro de 2015, se referem a notas fiscais emitidas a partir de dezembro de 2010 (fls. 29/73), e em junho de 2016, se referem a notas fiscais emitidas a partir de junho de 2011 (fls. 104/166), portanto, dentro do prazo decadencial de 5 anos, conforme preceituado no § 3º do art. 67 do RICMS/02.

Do § 2º do art. 67 do mesmo diploma, depreende-se que o contribuinte que não tenha apropriado o crédito na época própria, tenha ou não sido escriturado o documento respectivo, poderá fazê-lo, extemporaneamente, poderá ser apropriado pelo contribuinte, mediante a escrituração de seu valor no livro Registro de Entradas, e no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS), consignando-se observação esclarecedora da ocorrência e comunique o fato à repartição fazendária a que o mesmo estiver circunscrito, no prazo de 5 (cinco) dias, contado do término do período de apuração do imposto em que o crédito foi apropriado. E principalmente, observando-se o prazo de decadência do direito de creditamento que é de 5 (cinco) anos, contados da data de emissão do documento.

Observa-se que não há na legislação nenhum impedimento quanto ao creditamento do ICMS oriundo de aquisição de bem para o ativo imobilizado, o qual, o Contribuinte não tendo se apropriado na época própria o faça de uma só vez, extemporaneamente.

Ora, se o crédito do imposto relativo ao ativo imobilizado deve ser feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, a partir do mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento, o montante do imposto apropriado extemporaneamente devem corresponder à quantidade de parcelas mensais (1/48) que já poderiam ter sido apropriadas.

Assim sendo, não cabe razão ao Fisco quando afirma que as parcelas não creditadas na época não podem ser somadas e apropriadas de uma só vez.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De acordo com o entendimento da Diretoria de Orientação Tributária DOLT/SUTRI exposto na Consulta Interna nº 31/2011, “a apropriação das parcelas do crédito que não tenha sido efetuada desde a imobilização do bem poderá ser realizada de forma extemporânea e de uma só vez, observando-se o prazo de 48 (quarenta e oito) meses contados da data em que se deu a imobilização e, ainda, o prazo decadencial estabelecido no referido § 3º, segundo o qual o direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos, contados da data de emissão do documento que acobertar a operação”.

Entretanto, não se deve olvidar do disposto no § 16 do art. 66 do RICMS/02, que estabelece que cada fração apropriada será calculada considerando as operações do período em que deveria ter sido apropriada a fração, ou seja, pelo percentual da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, o que não foi feito pela Impugnante.

Assim sendo, o crédito extemporâneo é direito do Contribuinte, entretanto, deve aplicar a cada parcela 1/48 apropriada extemporaneamente o “coeficiente de aproveitamento” apurado no mês em que deveria ter sido apropriada a fração.

Noutra toada, a Impugnante alega que, entre os créditos estornados pelo Fisco, uma parcela considerável se trata de insumos adquiridos para aplicação em seu processo produtivo, os quais não deveriam estar incluídos na autuação.

Responde o Fisco que o objeto do lançamento fiscal se embasou na comunicação do Contribuinte de escrituração de crédito extemporâneo, ao qual denominou “Solicitação crédito extemporâneo”, informando que se tratava de “Crédito de ICMS CIAP 1ª Fase” e “Crédito de ICMS CIAP 2ª Fase”, conforme informações de fls. 78, 104 e 151.

Sustenta a Fiscalização que, independentemente da nomenclatura utilizada pelo contribuinte, os itens da relação de mercadorias objeto do pedido de crédito correspondem à correia, eixo e rolamento, em sua maioria, o que demonstra que se refere a bens e partes de bens destinados ao ativo imobilizado da empresa. E que, em relação à alegação de que uma parcela dos créditos envolveu insumos adquiridos para aplicação no processo produtivo, não cabe à Fiscalização analisar a validade e aplicabilidade do parecer técnico, mas apenas as alegações do Contribuinte.

Informa o Fisco que os produtos em questão não integram o produto final (cimento), restando analisar a Instrução Normativa (IN) SLT nº 01/86 e a IN nº 01/01, para se definir a expressão: “consumidos no processo produtivo”.

Conclui a Fiscalização que de acordo com a classificação de produto intermediário contida na Instrução Normativa (IN) SLT nº 01/86, um produto consumido pelo contribuinte será enquadrado na categoria de produto intermediário quando sua participação no processo de industrialização (ou extração) se der diretamente na linha de produção e possuir caráter indiscutível de essencialidade na obtenção do produto final, o que não é o caso dos produtos identificados pela Fiscalização, cuja função está ligada à manutenção e conservação de equipamentos que compõem o ativo imobilizado da empresa.

De fato, os documentos acostados pela Contribuinte, referentes à “Solicitação crédito extemporâneo”, comunicando a utilização de crédito extemporâneo no total de R\$ 258.668,60, no mês de junho de 2016, e planilhas que as acompanham informam que se trata de “Crédito Extemporâneo CIAP”.

Consta das planilhas que listam as notas fiscais que compõem o crédito extemporâneo coluna com a informação “crédito até 30/06”, com o montante apropriado, que denotam se tratar do valor referente à quantidade de parcelas apropriadas.

Como se vê, a Contribuinte declara que todos os itens ali relacionados são bens do ativo permanente, o que não foi objeto de questionamento pelo Fisco.

Já no documento “Solicitação crédito extemporâneo” no qual informa a apropriação do crédito em dezembro de 2015, no valor de R\$ 779.077,03, a Impugnante apresenta a planilha de fls. 29/73, com notas fiscais de 30/12/10 a 24/07/15, informando apenas o valor do ICMS apropriado.

Não há qualquer menção quanto à ativo imobilizado, bem como a livros de registro dos documentos.

Diante de tais constatações a Assessoria do CC/MG exarou o despacho interlocutório de fls. 378/379, para que a Impugnante apresentasse esclarecimentos, nos seguintes termos:

- 1) Esclarecer sobre a planilha de fls. 29/73: quais itens se tratam de ativo imobilizado e quais itens são “insumos adquiridos para aplicação no processo produtivo da Impugnante”, conforme alegado.
- 2) Em relação aos “insumos aplicados no processo produtivo”, informar para cada item apontado: se é “matéria prima” ou “material intermediário”; em qual área do processo produtivo são consumidos; sem tem contato com o produto que se industrializa, e outras informações que julgar pertinentes.
- 3) Caso sejam apontados bens do ativo imobilizado em relação aos itens constantes da planilha de fls. 29/73, informar quantas parcelas e valores apropriados até dezembro de 2015.

No tocante aos itens 1 e 2 do despacho interlocutório, a Impugnante responde que, de acordo com o Parecer Técnico elaborado pelo Departamento de Engenharia Metalúrgica e de Materiais da Escola Politécnica da Universidade de São Paulo, vários itens foram considerados como insumos no processo industrial da Impugnante, classificados como: 1) 1 B - Material intermediário do processo produtivo e 2) 1C1 - Material secundário do processo produtivo.

Afirma que na categoria “1B” tem-se os materiais intermediários, que entram em contato com a matéria-prima processada, mas não integram o produto, desgastando-se em menos de 1 ano e, na categoria “1C”, estão os materiais secundários que participam do processo produtivo (tais como material, peças e componentes de

equipamentos industriais), mas que não entram em contato com a matéria-prima em processamento, desgastando-se em menos de 1 ano.

Apresenta quadro de fl. 393, no qual subdivide o valor creditado em dezembro de 2015, em três categorias: Ativos (2C), Material intermediário (1B) e Material Secundário (1C), de acordo com o Laudo da Poli/USP, os quais estão discriminados nas planilhas acostadas mediante a mídia de fls. 397, denominadas “Relatório 2010”, “Relatório 2011”, “Relatório 2012”, Relatório 2013”, “Relatório 2014” e “Relatório 2015”.

O Fisco, manifesta-se, no sentido de que, o quadro de fls. 393 confirma que a maior parte do valor creditado é oriunda de bens destinados a compor o ativo imobilizado.

Ressalta que, no tocante aos bens que a Impugnante admitiu que se trata de bens do ativo imobilizado, não foi informada a quantidade de parcelas apropriadas anteriormente nem o valor apropriado.

Em relação aos materiais intermediários destaca o Fisco, mais uma vez, o art. 66, inciso V do RICMS/02 e a Instrução Normativa SLT nº 01/86, e conclui que, com base nas informações repassadas pela Impugnante e na legislação tributária, os materiais relacionados nos Anexos II e III do Auto de Infração e nas planilhas do CD apresentado pelo Contribuinte não são consumidos imediata e integralmente no processo produtivo deste.

Mediante a análise das planilhas apresentadas pela Impugnante em resposta ao despacho interlocutório, verifica-se que os valores creditados extemporaneamente em dezembro de 2015, foram divididos em três abas: 1) Ativos; 2) Material intermediário; e 3) Material Secundário.

Em relação aos itens classificados como ativos, têm-se:

- em 2010 (apenas o mês de dezembro) e 2011, todas as parcelas foram apropriadas;

Portanto, observado o prazo de 48 (quarenta e oito) meses contados da data da entrada do bem no ativo imobilizado, bem como do prazo decadencial.

- em 2012, 2013, 2014 e 2015, foram informadas a quantidade de parcelas apropriadas até dezembro de 2015 e o valor apropriado, bem como as parcelas faltantes.

Também observado o prazo de 48 (quarenta e oito) meses contados da data da entrada do bem no ativo imobilizado.

Não tem razão o Fisco ao afirmar que não foi informada a quantidade de parcelas nem o valor apropriado.

No tocante à aba “1B” - materiais intermediários, verifica-se que consta da referida planilha duas colunas denominadas “item 1” e “item 2”, constando na primeira a informação “insumo processo produtivo” e na segunda “1B-Materiais intermediários”. Entretanto, não foi informada em qual área do processo produtivo foram consumidas, mas apenas relacionadas a um “Grupo de Produtos”. Todos os itens

foram relacionados aos CFOPs 1.556, 2.556 e 2.407 (Compra de material para uso ou consumo).

Conforme informado pela Impugnante, tais produtos “entram em contato com a matéria-prima processada, mas não integram o produto, desgastando-se em menos de 1 ano”.

Em relação aos bens classificados como “1B-Materiais intermediários”, a Impugnante alega que, além dos produtos “refratários de fornos, revestimentos abrasivos, material peças e componentes industriais – correia transportadora, etc.”, destacam-se ainda, martelos, utilizados no britador de calcário, soquetes utilizados no britador de pozolona; filtros de ar, válvulas de vedação, trilhos (transportador de lâminas), placas refratárias (revestimento interno), utilizados no forno; grelhas (utilizados na parede divisória dos moinhos de cru e de cimento) e selos de ar, utilizados na moagem do cimento; placas (parede divisória do moinho de cru e de cimento), parafusos especiais, pinos, utilizados na moagem em geral; correias transportadoras (sistema de transporte utilizados em diversas áreas), como nas ensacadeiras; e telas, chapas perfuradas de aço (utilizadas como revestimento em aplicações diversas) e válvulas (vedação), utilizados na manutenção em geral.

Já a planilha contendo os itens classificados como “1C1”, as colunas denominadas “item 1” e “item 2”, contém as seguintes informações “insumo processo produtivo” e “1C1-Materiais secundários”. Todos os itens foram relacionados aos CFOPs 1.556, 2.556 e 2.407 (Compra de material para uso ou consumo) e a um determinado “Grupo de Produtos”.

Informou a Impugnante que os itens são “Materiais secundários” que participam do processo produtivo (tais como material, peças e componentes de equipamentos industriais), mas que não entram em contato com a matéria-prima em processamento, desgastando-se em menos de 1 ano”. Destaca os seguintes itens:

- rolamento, rolos e rótula radial, utilizados na moagem de cru (são componentes dos sistemas rotativos dos equipamentos de produção, com vida útil inferior a um ano, cujas trocas são necessárias em razão do ambiente de operação sujeito à geração de pós abrasivos;
- eixos (parte do forno rotativo), coroa (utilizado no acionamento do elevador de canecas) e rolamentos, todos se desgastam em contato com os pós abrasivos gerados no ambiente de produção, utilizados nos fornos;
- roletes de correias transportadoras (em ambiente de poeira abrasiva, que acarreta problemas nos componentes dos equipamentos de produção);
- correntes e segmentos (parte do elevador de caçambas) para fixação das caçambas, utilizados nos elevadores de caçambas.

Conclui-se, das informações trazidas pela Impugnante, que os itens relacionados tanto como “material intermediário”, quanto “material secundário”, nas planilhas, são componentes, partes e peças de equipamentos, cuja vida útil é inferior a um ano, portanto, não se enquadram como ativo imobilizado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca-se, por oportuno, que para fazer jus ao creditamento as partes/peças devem atender as condições estabelecidas no § 6º 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:

(...)

§ 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.

verbis: Cumpre registrar o disposto nos §§ 12 e 13 do art. 66 do RICMS/02, *in*

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 ativo imobilizado no próprio estabelecimento do contribuinte.

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

(Grifou-se) .

Constata-se que a norma estabelecida nos §§ 12º e 13º do art. 66 do RICMS/02, 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).

Conclui-se que os itens relacionados nas abas “1B” e “1C1” das planilhas acostadas mediante a mídia de fls. 397, não atendem as disposições dos §§ 6º, 12 e 13 do art. 66 do RICMS/02, visto que sequer foram contabilizadas como ativo imobilizado, nem tampouco que a substituição das partes e peças resultou em aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem, por prazo superior a 12 meses.

Por outro lado, é cediço que o direito ao crédito decorrente da aquisição de produtos intermediários está delimitado no art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02, infra transcrito:

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

(...)

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

(...)

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

Sabendo-se ao certo que os itens elencados pela Impugnante não integram o produto final, como já por ela admitido, para avaliação de sua classificação como produto intermediário, restaria a análise da IN SLT nº 01/86.

O Fisco argumenta que os produtos em questão não integram o produto final (cimento), e que a IN SLT nº 01/86 classifica como produto intermediário, por extensão, aquele que, “embora não se integrando ao novo produto, é consumido, imediata e integralmente, no curso da industrialização”, e ainda define o que se deve entender por “imediate e integralmente” e o que esse conceito não alcança e, conforme disposições dos itens IV e V da referida Instrução Normativa.

Conclui o Fisco que, a teor da Instrução Normativa mencionada, um produto consumido pelo contribuinte será enquadrado na categoria de produto

intermediário quando sua participação no processo de industrialização (ou extração) se der diretamente na linha de produção e possuir caráter indiscutível de essencialidade na obtenção do produto final, o que não é o caso dos produtos identificados pela Fiscalização, cuja função está ligada à manutenção e conservação de equipamentos que compõem o ativo imobilizado da empresa.

De fato, a IN SLT nº 01/86 classifica como produto intermediário aquele que, empregado diretamente no processo de industrialização, integrando-se ao novo produto, e também o que, embora não se integrando ao novo produto, é consumido imediate e integralmente no curso da industrialização.

Estabelece que não são produtos intermediários as partes e peças de máquinas, aparelhos ou equipamentos, pelo fato de não se constituírem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componentes de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

No entanto, ressalva que se inserem no conceito de “produtos intermediários” as partes e peças que, mais que meros componentes de máquina, aparelho ou equipamento, desenvolvam atuação particularizada, essencial e específica, dentro da linha de produção, em contato físico com o produto que se industrializa, o qual importa na perda de suas dimensões ou características originais, exigindo, por conseguinte, a sua substituição periódica em razão de sua inutilização ou exaurimento, embora preservada a estrutura que as implementa ou as contém.

Observa-se que os itens relacionados pela Impugnante nas planilhas contidas na mídia de fls. 397, relativo ao valor de ICMS creditado em dezembro de 2015, nas abas “Material intermediário (1B)” e “Material Secundário (1C)”, não se enquadram como produto intermediário, nos termos do art. 66, inciso V, alínea “b” do RICMS/02 e Instrução Normativa SLT nº 01/86, visto que são partes e peças de máquina/equipamento, que não se constituem em produto individualizado, com identidade própria, mas apenas componente de uma estrutura estável e duradoura, cuja manutenção naturalmente pode importar na substituição das mesmas.

Assim, sob a ótica da Instrução Normativa nº 01/86, todo produto que não se enquadre no conceito de produto intermediário é considerado material de uso e consumo, que não gera direito a crédito do ICMS, nos termos do art. 70, inciso III do RICMS/02.

Entretanto, trata a acusação fiscal, como consignado no relatório fiscal, de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos às aquisições de bens para o Ativo Permanente, sem que fosse observada a proporcionalidade prevista no art. 66, § 3º, do RICMS/02 e o prazo máximo de 48 (quarenta e oito) meses, com fundamentação legal nos dispositivos contidos no art. 66, inciso II, e §§ 3º, 5º e 6º, do RICMS/02.

Como visto, o estorno de crédito em relação à aquisição de ativo permanente está vinculado apenas à forma de apropriação dos créditos e não quanto à sua legitimidade propriamente dita, ou seja, os créditos foram glosados, uma vez que foram apropriados, extemporaneamente, de uma só vez, e não à razão de 1/48 (um e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quarenta e oito avos) mensais, no entender do Fisco, sem observar o disposto no art. 66, inciso II, § § 3º e 16, do RICMS/02.

Portanto, devem ser excluídas da presente autuação as parcelas apropriadas pela Autuada, sob a rubrica de “produto intermediário” (Material intermediário (1B) e Material Secundário (1C)), discriminados nas planilhas acostadas mediante a mídia de fls. 397, visto que não estão abrangidas pela acusação fiscal, ressalvado o direito ao Fisco de proceder futura análise da legitimidade dos créditos apropriados como produto intermediário.

No tocante aos itens classificados como ativo imobilizado pela Impugnante, deve ser acatada a apropriação extemporânea das parcelas do ICMS relativas às aquisições de bens para o ativo imobilizado, mantendo-se apenas os valores que não observaram na apuração de cada parcela 1/48 (um quarenta e oito avos) apropriada extemporaneamente o “coeficiente de aproveitamento” apurado no mês em que deveria ter sido apropriada a fração.

Corretas as exigências remanescentes de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as parcelas apropriadas pela Autuada, sob a rubrica de “produto intermediário”, discriminadas nas planilhas acostadas às fls. 397, e para manter o crédito apropriado de forma extemporânea, de uma só vez, remanescendo as eventuais diferenças em razão da não observância da proporcionalidade entre o valor das operações e prestações tributadas e o total das operações e prestações do período a que se refere a respectiva fração, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Sala das Sessões, 06 de agosto de 2019.

Marcelo Nogueira de Morais
Relator

Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior
Presidente