

Acórdão: 24.224/22/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.002002944-21
Impugnação: 40.010152988-33
Impugnante: Danone Ltda
IE: 518038971.17-77
Proc. S. Passivo: Liége Schroeder de Freitas Araújo/Outro(s)
Origem: DF/Poços de Caldas

EMENTA

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

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - CRÉDITO DECAÍDO. Constatou-se aproveitamento indevido de créditos extemporâneos de ICMS, depois de decorridos 5 (cinco) anos da data de emissão da nota fiscal de aquisição de energia elétrica, contrariando o disposto no art. 23, parágrafo único da Lei Complementar nº 87/96 e no art. 30, § 4º da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes 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.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no mês de julho de 2019, em função da constatação das seguintes irregularidades:

1. Aproveitamento indevido de créditos extemporâneos de ICMS relativos a bens alheios à atividade do estabelecimento (bens utilizados na reforma e adequação da área de estocagem de base de fruta de iogurtes e danoninho), adquiridos nos meses de agosto e setembro de 2016;

2. Aproveitamento indevido de créditos extemporâneos de ICMS, uma vez que já atingidos pela decadência, nos termos estabelecidos na legislação vigente.

Os créditos decaídos, lançados extemporaneamente no documento Controle de Crédito do Ativo Permanente (CIAP) e no Registro E111 da Escrituração Fiscal Digital (EFD), se referem a bens adquiridos nos períodos de outubro, novembro e dezembro de 2012, fevereiro a dezembro de 2013 e janeiro a junho de 2014.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 80/93, requerendo, ao final, o integral provimento de sua defesa.

Acatando parcialmente as alegações da Impugnante, o Fisco retifica o crédito tributário (págs. 127/134) referente ao item 2 do Auto de Infração, excluindo as exigências fiscais relativas aos bens adquiridos até 20/12/13.

Regularmente cientificada, a Autuada adita sua impugnação às págs. 138/150, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 163/175.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 177/200, opina, pela procedência do lançamento.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CCMG decorre do disposto no art. 146, parágrafo único, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c inciso II do art. 2º da Resolução nº 4.335 de 22/06/11.

DECISÃO

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, mês de julho de 2019, em função da constatação das seguintes irregularidades:

1. Aproveitamento indevido de créditos extemporâneos de ICMS relativos a bens alheios à atividade do estabelecimento (bens utilizados na reforma e adequação da área de estocagem de base de fruta de iogurtes e danoninho);
2. Aproveitamento indevido de créditos extemporâneos de ICMS, uma vez que já atingidos pela decadência, nos termos estabelecidos na legislação vigente.

Em termos literais, as infrações em análise foram assim detalhadas no Relatório Fiscal anexado ao Auto de Infração:

Relatório Fiscal

“... 7. Relatório:

7.1 – Dos fatos constatados:

Constatou-se que a Autuada Danone LTDA, Inscrição Estadual nº 518.038971.17-77 incorreu nas seguintes irregularidades:

- a) Deixou de recolher ICMS devido no valor original de R\$... em decorrência de aproveitamento irregular de crédito de ICMS sobre bens alheios (Reforma e adequação da área de estocagem de base de fruta de iogurtes e Danoninho – planilha relacionada no anexo 4).

b) Deixou de recolher ICMS devido no valor original de R\$... em decorrência de aproveitamento irregular de crédito de ICMS sobre bens cujo direito ao crédito estavam decaídos (planilhas relacionadas no anexo 2 – bens adquiridos até 20/12/2013 e anexo 3 – bens adquirido a partir de 21/12/2013.

Exige-se, portanto, o ICMS devido além das Multas de revalidação, tipificada no artigo 56, inciso II e a multa Isolada, tipificada no artigo 55, inciso XXVI, ambas da Lei 6763/75.

7.2 – Do Regime Especial

A Autuada é detentora do Regime Especial (RET) nº 45.000005645-41.

O artigo 6º do Regime dispõe que a transferência das mercadorias produzidas pela Danone Indústria com destino à Danone CD se dá com o Diferimento do ICMS.

Ao final do período de apuração, a Danone Indústria, também por disposição do Regime Especial, deve transferir para a Danone CD todo o crédito pago na operação de aquisição das mercadorias ou da matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem empregados no processo de sua industrialização (§ 2º do artigo 6º do Regime Especial).

A Danone CD, nas operações de saída dos produtos beneficiados pelo crédito presumido previsto nos artigos 13 e 14 do RET deve efetuar o estorno de crédito do ICMS que exceder o valor do imposto devido em cada período de apuração, conforme disposto no artigo 17, inciso III do RET.

Comumente, o tratamento tributário diferenciado (no caso, crédito presumido) veda o aproveitamento de quaisquer créditos do imposto decorrente da entrada de mercadorias ou de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, da utilização de serviços ou do ativo imobilizado, energia elétrica, combustíveis, etc. (insumos), vinculados com as operações beneficiadas com o crédito presumido.

Assim, em cada período de apuração, os créditos das matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagens que haviam sido apropriados pela Danone Indústria, quando de suas aquisições, são transferidos para o estabelecimento CD e neste é efetuado o estorno do crédito que excedeu o valor do imposto devido.

7.3 – Do comunicado de crédito extemporâneo:

Em 29/08/2019, a empresa comunicou um aproveitamento de crédito extemporâneo (anexo 9), nos seguintes termos: *“Danone LTDA, pessoa jurídica de direito privado, com filial localizada à Rua Antonio Bortolan, 163, Bairro Bortolan, Poços de Caldas – MG, inscrita no CNPJ/MF sob o nº 23.643.315/0030-97, Inscrição Estadual 518.038971.1777 , vem, por seu procurador ao final subscrito, comunicar o aproveitamento do crédito extemporâneo referente à aquisição de ativo imobilizado, cujas parcelas não foram apropriadas nos meses de janeiro de 2016 a junho de 2019. O referido crédito extemporâneo foi registrado na apuração do mês de julho de 2019”*.

Ocorre que tal crédito foi lançado extemporaneamente pela Autuada Danone Indústria, de uma única vez, em julho de 2019, procedendo ao estorno da parcela que excedeu o imposto apurado pela Danone CD.

O valor comunicado foi de R\$... sendo que, conforme acima exposto, por força do disposto nos parágrafos 1º e 2º dos artigos 13 e 14 de seu Regime Especial, que limita valor do crédito dos produtos beneficiados comercializados pela Danone CD (Inscrições estaduais nºs, 518.038971.33-46, 518.038971.56-59 e 186.038971.44-21) até o saldo devedor, a empresa efetivou o estorno de R\$..., montante este referente a parcela dos produtos beneficiados que ultrapassou o limite do saldo devedor. Desta forma, em Julho de 2019 houve uma apropriação de crédito extemporâneo no valor de R\$..., parcela esta que se refere aos produtos não beneficiados e parte dos produtos beneficiados até o limite do saldo devedor apresentado pela Danone CD em julho de 2019.

7.4 – Das Intimações

A fim de verificar a regularidade do Comunicado de creditamento extemporâneo, foi encaminhada a Intimação nº 25/2020, através da qual o fisco solicitou à empresa a apresentação de planilha contendo informações quanto a data de aquisição, número da NFE, descrição, valor do crédito na entrada, código e descrição do projeto, momento da ativação e descrição do equipamento e sua função.

Recebida a planilha (anexo 1), esta fiscalização, em 29/06/2020, encaminhou mais três planilhas contendo a relação dos itens objeto do creditamento, para a prestação de esclarecimentos por parte da empresa.

Posteriormente, no curso da atividade exploratória, a empresa apresentou, em 02/12/2020, a Denúncia

Espontânea nº 05.000317374-2, considerando indevido o crédito extemporâneo lançado em julho/2019, relativamente a alguns itens.

A fim de se apurar os valores denunciados, foi encaminhada a Intimação nº 60/2021, em que foi solicitado o envio de duas planilhas explicativas.

Em uma das planilhas, foi solicitado apresentar todos os bens, partes e peças que foram considerados na Denúncia acima e em outra planilha, apresentar a relação de todos os outros bens, partes e peças que não compuseram a referida Denúncia, com as devidas justificativas quanto a não serem considerados nesta.

A empresa apresentou justificativas quanto a alguns itens, considerados por ela como ensejadores do direito ao crédito, como “partes e peças contabilizados como ativo imobilizado”, “bens relacionados a estação de tratamento de água”, “compressor de ar” e “os aparelhos de raio x”. Tais justificativas foram anexadas ao e-PTA no grupo DIAF, em outros, sob a denominação “resposta Intimação 60/2021”.

Com as respostas das Intimações e as justificativas apresentadas pela empresa - informações estas necessárias para a verificação da Denúncia Espontânea apresentada - esta fiscalização constatou que ainda restava o aproveitamento indevido de crédito de ICMS no registro E111 (apuração) de bens, partes, peças e componentes que não estavam contemplados na referida Denúncia, o que acarretou recolhimento do imposto a menor, em função do crédito indevido, não restando outra alternativa senão a lavratura do presente Auto de Infração.

Os créditos de tais bens, partes, peças e componentes estão sendo estornados por:

1- Serem considerados alheios à atividade do estabelecimento, relacionado ao seguinte projeto: 1.1 - Reforma e adequação da área de estocagem de base de fruta de iogurtes e Danoninho

2- Estarem com o direito ao crédito decaídos, visto que foram adquiridos nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2012, nos meses de fevereiro a dezembro de 2013 e janeiro a junho de 2014 sendo ativados, ou seja, prontos para serem utilizados nas atividades operacionais da empresa, parte em outubro de 2013, parte no período de julho a dezembro de 2014 e parte no período de janeiro a novembro de 2015. 7.5 - Das irregularidades

7.5.1 - Crédito pelas aquisições de bens alheios

O creditamento nas aquisições dos bens do Ativo Imobilizado e considerados alheios à atividade do estabelecimento, estão em desacordo com o previsto no § 1º do art. 20 da Lei complementar 87/96, no artigo 31, inciso III da Lei 6763/75, no art. 70, inciso XIII do RICMS/02 e na Instrução Normativa IN DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos.

7.5.2 - Da perda do direito ao crédito, pela decadência

7.5.2.1- Até 20/12/2013

Para os componentes adquiridos até 20/12/2013, vigia a regra do Decreto 45.776, de 21 de novembro de 2011, nos seus §§ 14 e 15 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:

...

Efeitos de 1º/12/2011 a 20/12/2013 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 45.776, de 21/11/2011:

“§ 14. O valor do ICMS do componente de bem do ativo imobilizado fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte somente será passível de apropriação no momento em que a fabricação do bem estiver concluída e ele estiver pronto para ser utilizado.

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

Para estes, a empresa somente poderia se creditar do ICMS no momento em que a fabricação do bem estivesse concluída e pronto para o uso. O marco temporal considerado neste Auto para as referidas peças, partes e componentes, a partir do qual se consideram decaídos tais créditos foi a data da ativação do bem, data esta sempre posterior as de suas efetivas aquisições.

Ou seja, na fabricação de bens para o ativo imobilizado, até a referida data de 20/12/2013, o direito ao crédito do valor do ICMS que onerou a entrada das partes, peças e componentes utilizados para esse fim dar-se-ia a partir do momento em que os bens produzidos entrassem em operação e iniciassem a produção e/ou comercialização de mercadorias regularmente tributadas pelo ICMS, e não a partir de suas respectivas entradas (data da aquisição).

7.5.2.2 – A partir de 21/12/2013

Lado outro, para as partes, peças e componentes adquiridos a partir de 21/12/2013, passou a vigorar o disposto no Decreto 46.707, de 30 de dezembro de 2014. Referido Decreto revogou os §§ 14 e 15 do art. 66 e passou a prever que a primeira fração do crédito

deveria ser apropriada no mês em que ocorresse a entrada do bem no estabelecimento, independentemente do início de sua utilização na atividade operacional do contribuinte. (Grifou-se)

Vejamos o que prescreve o artigo 66, §3º inciso I:

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:

(2586) § 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:

(2586) 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; (grifou-se)

(2586) Efeitos a partir de 21/12/2013 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do Dec. nº 46.707, de 30/12/2014.

Para as partes, peças e componentes adquiridos a partir de 21/12/2013, foi considerado neste Auto de Infração para a contagem do prazo decadencial de 5 anos a data da entrada destes no estabelecimento, não mais a data da ativação.

Portanto, o creditamento após o decurso do prazo de cinco anos contados da data de emissão dos documentos fiscais (no caso das aquisições posteriores a 20/12/2013) ou após o prazo de 5 anos contados da data da ativação (para as aquisições até 20/12/2013) ocorreram em desacordo ao que dispõe o artigo 23, parágrafo único da Lei Complementar 87/96, artigo 30, § 4º da Lei 6763/75 e artigo 67, § 3º do RICMS/02.

7.6 - Da Apuração do Imposto Devido, conforme Regime Especial (RET) nº 45.00005645-41

O crédito extemporâneo comunicado em julho de 2019 foi lançado no Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) dos arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital (EFD) da Autuada, em “outros créditos” do registro G110, sendo que este valor corresponde ao somatório do campo 09 do registro G126 e como ajuste de apuração no Registro

E111 da EFD, ambos no mês de julho de 2019, conforme abaixo se vê:

[...]

Observa-se uma diferença de R\$... entre o valor lançado no Bloco G, no registro G110 em outros créditos (R\$...) e o lançado no Bloco E111 como ajuste de apuração, código MG020005 (...) no mês de julho de 2019.

Como o valor que foi comunicado pela empresa é o mesmo lançado no bloco E e no qual foi feito o estorno no valor de R\$..., este foi tomado como valor de referência para apuração da proporcionalidade entre o valor do estorno da parcela que ultrapassou o limite do saldo devedor (R\$...) - e que já teve seu crédito vedado por força do RET - sobre o valor total (R\$...).

Dividindo-se R\$... por R\$... chega-se a um percentual de 45,52%. Este é o percentual de crédito dos bens, partes e peças que ultrapassou o limite do saldo devedor em relação aos produtos beneficiados e que já foi estornado pela empresa quando do creditamento, sendo informado como ajuste de apuração, código MG01999 no registro E111.

Portanto, no valor do estorno de crédito do presente Auto de Infração sobre os bens, partes, peças e componentes considerados alheios e sobre os bens, partes, componentes e peças cujos créditos já estavam com seu direito de apropriação decaídos, serão considerados sobre a parcela dos produtos não beneficiados e dos beneficiados até o limite do saldo devedor (que são os 54,48%) pois, como já ressaltado, a parcela que ultrapassou tal limite já foi objeto de estorno pela Empresa por limitação do RET. (Grifou-se).

Tal percentual de cálculo não se trata de inovação por parte do Fisco, já que, conforme ressaltado, a própria autuada informou em seu Comunicado que o valor estornado corresponde a parcela dos créditos dos produtos beneficiados que ultrapassou o limite do saldo devedor. Nem poderia ser diferente, já que, conforme acima visto, seu Regime Especial permite o aproveitamento dos créditos quanto aos produtos beneficiados até o limite do saldo devedor, devendo estornar o que ultrapassá-lo. Este foi o procedimento da Autuada, estornando os R\$ 6.761.658,60.

No presente caso, temos as seguintes irregularidades abaixo:

Valor crédito bens alheios: R\$...

Percentual já estornado pela empresa (limitação RET):
45,52%

Valor devido bens alheios (54,48%): R\$...

Valor crédito bens decaídos: R\$...

Percentual já estornado pela empresa (limitação RET):
45,52

Valor devido bens decaídos (54,48%): R\$...

Vr. total ICMS devido: R\$...

Diante do exposto, lavrou-se o presente PTA para promover a cobrança do ICMS devido e penalidades cabíveis.

8. Relação de anexos:

Anexo 1 – Planilha Excel em resposta à Intimação nº 25/2020;

Anexo 2 – Planilha dos bens, partes, peças e componentes adquiridos até 20/12/2013 e cujos créditos foram estornados;

Anexo 3 – Planilha dos bens, partes, peças e componentes adquiridos após 20/12/2013 e cujos créditos foram estornados;

Anexo 4 - Planilha dos bens, partes, peças e componentes considerados alheios e cujos créditos foram estornados;

Anexo 5 – Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário (DCT);

Anexo 6 – Registro E111 do mês de julho de 2019;

Anexo 7 – Registro G110 do ano de 2019;

Anexo 8 – Regime Especial nº 45.000005645-51;

Anexo 9 – Comunicado crédito extemporâneo;

Anexo 10 – Termo de Autodenúncia – Extrato de Débito e

Anexo 11 – Instrução Normativa IN DLT/SRE nº 01/98 ...” (Grifou-se)

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Cabe lembrar que o Fisco retificou o crédito tributário (págs. 127/134) relativo ao item 2 do Auto de Infração, excluindo as exigências fiscais relativas aos bens adquiridos até 20/12/13.

Esclareça-se que a Impugnante não contesta a metodologia adotada pelo Fisco para fins de apuração dos créditos glosados, mas somente a glosa propriamente dita, cujos argumentos serão analisados a seguir, na ordem em que apresentados.

1.1. Quanto aos Bens Alheios:

A Autuada narra que *“parte da glosa de créditos que ensejou a autuação fiscal foi realizada sob a justificativa de que a Impugnante teria se apropriado indevidamente de créditos decorrentes da entrada de bens que seriam alheios à atividade por ela desenvolvida, o que é vedado pela legislação tributária vigente”*.

Salienta que *“as operações de entrada que geraram esses créditos foram realizadas no decorrer do ano de 2016 (v. Anexo 4 da autuação) e referem-se à aquisição de bens que integraram o projeto de adequação da área utilizada pela Impugnante para a estocagem de insumos (base de frutas) destinados à produção de iogurtes e Danoninho”*.

Ressalta que é uma *“empresa que se dedica à produção e comercialização de produtos derivados de leite, entre eles iogurtes e Danoninho. Desta forma, considerando que os bens por ela adquiridos compuseram a estrutura destinada ao acondicionamento de insumos essenciais ao exercício de sua atividade, não há que se cogitar que houve a apropriação de créditos de imposto relativos a bens alheios à sua atividade”*.

Destaca que *“o princípio da não cumulatividade, por estar previsto em âmbito constitucional, não admite restrições ou limitações, a não ser nas hipóteses taxativamente arroladas pelo próprio texto da Constituição”*.

Acrescenta que, *“no mesmo sentido, dispõe a Lei Complementar nº 87/96, à qual, nos termos do artigo 155, § 2º, XII, “c”, da CF/88, coube dispor sobre o regime de compensação do ICMS. Em seu artigo 20, § 1º, foram repetidas as exceções à não cumulatividade constitucionalmente previstas, bem como esclarecido que as entradas de ‘mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento’ não geram o direito a créditos de imposto”*.

Afirma que, *“a partir desse quadro legislativo, percebe-se que a não cumulatividade do ICMS é ampla, podendo ser excepcionada apenas quando se estiver diante de operações isentas ou que estejam fora do âmbito de incidência do imposto”*.

Pontua que *“a Constituição de 1988 sequer faz menção à impossibilidade de se apropriar de créditos decorrentes de bens alheios às atividades do contribuinte, vedação esta que só veio a ser prevista em nível infraconstitucional por meio da LC nº 87/96. Disto decorre que esta limitação à apropriação de créditos deve necessariamente ser interpretada de forma restritiva, sob pena de se imporem aos contribuintes restrições ao seu direito de crédito em hipóteses não autorizadas constitucionalmente”, isto é, “por se tratar de uma limitação ao poder de tributar do Estado que se agrega ao rol de direitos e garantias do contribuinte, a não cumulatividade não pode sofrer restrição alguma, a não ser nas hipóteses expressamente previstas na Carta Maior e confirmadas pela legislação infraconstitucional”*.

A seu ver, “*caso assim não fosse, estar-se-ia admitindo que o Poder Executivo, a pretexto de regulamentar a não cumulatividade, poderia alterar princípio estabelecido em nível constitucional e legal, em evidente afronta ao princípio da hierarquia das Leis*”.

Segundo seu entendimento, “*ainda que o artigo 1º, III, da Instrução Normativa nº 01/1998, cuja cópia instrui o Auto de Infração, preveja que ‘as mercadorias ou serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento’ são considerados alheios à atividade do estabelecimento, tal fundamento legal jamais poderia fundamentar a tomada de créditos feita pela Impugnante, por impor indevida restrição à não cumulatividade*”.

Conclui, nesses termos, que, “*tendo em vista que os bens que geraram os créditos glosados pela D. Autoridade integraram o projeto de adequação da área de estocagem de insumos da Impugnante e, portanto, não são alheios à sua atividade, deve ser cancelada a respectiva parcela da autuação*”.

No entanto, ao contrário das alegações da Impugnante, os créditos por ela apropriados não encontram respaldo na legislação vigente, uma vez que efetivamente vinculados a bens caracterizados como alheios à sua atividade, por serem destinados a obras de construção civil (construção, reforma ou ampliação do estabelecimento).

A Constituição da República de 1988 - CR/88, em seu art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c”, dispôs que cabe à lei complementar disciplinar o regime de compensação do imposto.

CR/88

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

Nesse sentido, o art. 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96 estabelece que não geram direito a créditos do ICMS as entradas de mercadorias alheias à atividade-fim do estabelecimento.

LC nº 87/96

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

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

Na legislação mineira, a vedação ao crédito relativo a aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento foi estabelecida no art. 31, inciso III da Lei nº 6.763/75 c/c art. 70, inciso XIII do RICMS/02.

Lei nº 6.763/75

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

[...]

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

RICMS/02

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

[...]

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

[...]

§ 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.

Por sua vez, a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que dispõe sobre bens alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS, estabelece as seguintes definições:

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

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

[...]

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

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

Portanto, para que determinado bem possa ser classificado como não alheio à atividade do estabelecimento, não basta que ele seja utilizado na consecução da atividade econômica da empresa.

É necessário, também, que o bem exerça alguma ação intrínseca na atividade-fim do estabelecimento, nos termos estabelecidos no art. 1º, inciso II, alínea “c” da Instrução Normativa nº 01/98, o que não ocorre no caso dos autos.

Logo, o termo “alheio” não deve ser interpretado no sentido literal, como algo que não tenha relação com a empresa. Como visto, sob o prisma meramente tributário, para efeito de vedação à apropriação de créditos de ICMS, o legislador conceituou como bens alheios aqueles que não sejam utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços (siderurgia, no presente caso).

Por corolário, os bens ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento são também considerados alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do inciso III da IN nº 01/98, uma vez que destinados à construção civil, isto é, não são vinculados à produção industrial propriamente dita.

Assim, todo e qualquer bem ou material utilizado na reforma ou ampliação do estabelecimento não geram direito a créditos do ICMS, por força da vedação contida no art. 70, inciso XIII do RICMS/02.

É exatamente esse o caso dos autos, pois, conforme quadro abaixo, cujos dados foram extraídos dos Anexos do Auto do Infração, os bens que tiveram os seus créditos glosados foram empregados na “reforma e adequação da área de estocagem de base de fruta de iogurtes e danoninho”, fato reconhecido pela própria Impugnante, quando afirma que os “bens por ela adquiridos compuseram a estrutura destinada ao acondicionamento de insumos essenciais ao exercício de sua atividade”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

BEM	Descrição do bem	Nome do projeto	Intuito do projeto	Função do bem
0000030873020000	OUTS.CONSTRUCOES E SUAS PARTESEDE FERRO (A)	Hot Topic FS - Activia & Dho Fruit Prep Storage	Reforma e adequação da área de estocagem de base de fruta de iogurtes e danoninho	Sistema De Armazenagem De Base De Fruta Usado Na Fabricação De Iogurtes
0000030875910000	CHAPASEBARRASEETC.PCONSTRUCOESEDE FERRO (A)	Hot Topic FS - Activia & Dho Fruit Prep Storage	Reforma e adequação da área de estocagem de base de fruta de iogurtes e danoninho	Sistema De Refrigeração Da Sala De Armazenagem De Base De Fruta
0000030875920000	OUTRAS RESINAS AMINICAS (A)	Hot Topic FS - Activia & Dho Fruit Prep Storage	Reforma e adequação da área de estocagem de base de fruta de iogurtes e danoninho	Sistema De Refrigeração Da Sala De Armazenagem De Base De Fruta
0000030875930000	TROCADORES PERMUTADORES DE CALORETUBULAR (A)	Hot Topic FS - Activia & Dho Fruit Prep Storage	Reforma e adequação da área de estocagem de base de fruta de iogurtes e danoninho	Sistema De Refrigeração Da Sala De Armazenagem De Base De Fruta
0000030875940000	BOMBAS (A)	Hot Topic FS - Activia & Dho Fruit Prep Storage	Reforma e adequação da área de estocagem de base de fruta de iogurtes e danoninho	Sistema De Refrigeração Da Sala De Armazenagem De Base De Fruta
0000030875950000	OUTROS CONDUTORES ELETR.80VTENSAO1.000V (A)	Hot Topic FS - Activia & Dho Fruit Prep Storage	Reforma e adequação da área de estocagem de base de fruta de iogurtes e danoninho	Sistema De Refrigeração Da Sala De Armazenagem De Base De Fruta
0000030875960000	VALVULAS TIPO GLOBO (A)	Hot Topic FS - Activia & Dho Fruit Prep Storage	Reforma e adequação da área de estocagem de base de fruta de iogurtes e danoninho	Sistema De Refrigeração Da Sala De Armazenagem De Base De Fruta
0000030875970000	CHAPASEBARRASEETC.PCONSTRUCOESEDE FERRO (A)	Hot Topic FS - Activia & Dho Fruit Prep Storage	Reforma e adequação da área de estocagem de base de fruta de iogurtes e danoninho	Sistema De Refrigeração Da Sala De Armazenagem De Base De Fruta

Esclareça-se que não se discute a essencialidade das obras em questão, porém a legislação vigente estabelece claramente a vedação ao crédito para bens empregados na construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

Assim, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítimas as exigências constituídas pelo ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

1.2. Quanto aos Créditos Decaídos:

a) Da “regular apropriação de créditos com relação aos bens adquiridos até 20/12/2013”

Com relação aos bens adquiridos até 20/12/13, os argumentos da Impugnante foram integralmente acatados pelo Fisco, conforme Termo de Reformulação do Lançamento acostado à págs. 133/134, que se encontra abaixo reproduzido:

Termo de Reformulação do Lançamento

“... Nos termos do art. 145, inciso I, do CTN, procedese à reformulação do lançamento contido no Auto de Infração em referência, em razão de acatamento parcial da impugnação apresentada pela Danone Ltda.

Após análise dos argumentos e documentos apresentados nos Anexos da Impugnação, a Fiscalização entendeu que assiste razão a Impugnante em relação à alegação detalhada a seguir:

Da perda de direito ao crédito pela decadência, referente aos bens adquiridos até 20/12/2013 – a Impugnante consegue demonstrar (Págs. 79 a

126 da Impugnação) não haver se apropriado de créditos de forma intempestiva como indicou a Fiscalização, sob o argumento de haver transcorrido prazo superior a cinco anos entre a data de ativação de bens (peças, partes e componentes adquiridos por ela até 20/12/2013) e o pedido de créditos extemporâneos que ocorreu em julho de 2019, isto porque, pelo entendimento da Fiscalização, referida ativação deu-se em 10/2013 (como demonstra no Anexo 2 da autuação e com o que concorda a Impugnante), tendo transcorridos portanto, mais de cinco anos até o creditamento em 07/2019. Ocorre, que muito embora tenha solicitado os referidos créditos, de fato, em 07/2019, a apropriação se deu em 10/2018, justamente no mês que se completou o período de cinco anos previstos na Legislação, para o aproveitamento daqueles créditos.

O acatamento parcial da impugnação levou a uma redução de R\$ 373.177,60 (Trezentos e setenta e três mil, cento e setenta e sete reais e sessenta centavos) no valor do crédito tributário, com a exclusão, no presente Auto, na sua integralidade, dos bens adquiridos até 20/12/2013, remanescendo um valor de R\$ 457.418,66 (Quatrocentos e cinquenta e sete mil, quatrocentos e dezoito reais e sessenta e seis centavos) composto de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, referente aos bens adquiridos após 20/12/2013 e aos bens alheios, nos valores individualizados por rubrica e competência que podem ser visualizados de forma detalhada no novo Demonstrativo do Crédito Tributário (DCT).

Em razão das modificações realizadas, foi incluído nos autos o novo anexo Termo de Reformulação ...”

b) Da “regular apropriação de créditos com relação aos bens adquiridos entre 20/12/2013 e 30/06/14”

Os créditos glosados referem-se a componentes, assim entendidas as partes e peças utilizadas na fabricação de bem do ativo imobilizado no próprio estabelecimento do contribuinte, adquiridas no período compreendido entre 23/12/13 e 18/06/14.

Conforme esclarecimentos constantes no Relatório Fiscal, para esses componentes, adquiridos no período supracitado, o marco inicial utilizado pelo Fisco, para fins de contagem do prazo decadencial, foi a data/mês da entrada destes no estabelecimento autuado, nos termos do art. 66, § 3º, inciso I do RICMS/02, tendo em vista a revogação da restrição até então imposta pelo § 14 do mesmo dispositivo, com vigência até 20/12/13, segundo o qual o valor do ICMS do componente de bem do

ativo imobilizado fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte somente seria passível de apropriação no momento em que a fabricação do bem estivesse concluída e ele estivesse pronto para ser utilizado.

Contraopondo-se ao feito fiscal, a Impugnante relata, inicialmente, que “*não se ignora que o Decreto nº 46.707/2014 veio a estabelecer novo marco temporal para o início da tomada de crédito de imposto. Também não se desconhece que o artigo 3º desse Decreto estabeleceu que as suas disposições entrariam ‘em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 21 de dezembro 2013’*”.

Ressalta, porém, que, “*como o Decreto foi publicado apenas no dia 31/12/2014, suas disposições jamais poderiam retroagir de forma a reduzir os prazos anteriormente deferidos aos contribuintes para o aproveitamento de créditos de imposto pela não cumulatividade, sob pena de frontal violação à segurança jurídica*”.

Informa que, “*no que toca às partes, peças e componentes adquiridos no período de 21/12/2013 até 30/06/2014, a Impugnante, em estrita observância ao que vigia até a data de publicação do Decreto nº 46.707/2014, aguardava que os referidos bens efetivamente passassem a fazer parte de suas atividades, integrando o seu ativo imobilizado, para então escriturar os respectivos créditos de imposto passíveis de serem apropriados*”, pois este era o procedimento previsto pela legislação, que necessariamente devia ser observado, caso contrário certamente a Fiscalização glosaria tais créditos.

Pondera, dessa forma, que, “*até o dia 31/12/2014, data da publicação do Decreto nº 46.707/2014, a Impugnante estava impossibilitada de se apropriar dos créditos relativos aos bens adquiridos no período de 21/12/2013 a 30/06/2014 e, por essa razão, em estrita observância à segurança jurídica, não poderia a D. Autoridade computar o período transcorrido anteriormente a 31/12/2014 para efeito de aferição da decadência do direito da Impugnante de apropriar de créditos pela não cumulatividade*”.

Assim, no seu entender, “*o prazo decadencial de 5 anos para o aproveitamento de créditos relativos aos bens adquiridos no período de 21/12/2013 a 30/06/2014 somente se iniciou em 31/12/2014 (data da publicação do Decreto nº 46.707/2014), de modo que eventual decadência do direito da Impugnante de aproveitar tais créditos apenas ocorreria em 12/2019 e não em 06/2019, como considerado na autuação fiscal*”.

Enfatiza, nesse sentido, que “*é incontroverso tanto na doutrina quanto na jurisprudência que o prazo decadencial é aquele que atinge (extingue) um direito potestativo em razão de seu não exercício durante certo lapso de tempo. No caso, como a Impugnante, até 31/12/2014, sequer podia exercer o seu direito de apropriar os créditos ora em discussão, haja vista que a legislação vigente até a referida data a proibia de fazer isso, não se apresenta correto computar o período anterior a 31/12/2014 para fins de apuração de eventual decadência de seu direito de crédito*”.

Conclui, nessa linha, que, “*com relação aos bens adquiridos no período de 20/12/2013 a 30/06/2014, não houve a alegada decadência do direito da Impugnante*”.

de apropriar os respectivos créditos pela não cumulatividade, motivo pelo qual deve a autuação fiscal também ser cancelada quanto a este ponto”.

No entanto, ao contrário das alegações da Impugnante, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco encontra-se perfeitamente respaldada na legislação vigente.

Como já afirmado, considerando-se a nova redação do inciso I do § 3º e a revogação do § 14 do art. 66 do RICMS/02, para os componentes adquiridos entre 21/12/13 e 18/06/14, os créditos a eles relativos deveriam ser apropriados no mês em que ocorresse a entrada destes no estabelecimento autuado, independentemente do início da utilização do bem principal deles oriundos na atividade operacional do contribuinte.

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:

[...]

§ 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:

Efeitos a partir de 21/12/2013 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do [Dec. nº 46.707, de 30/12/2014](#)

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;

Efeitos de 1º/05/2013 a 20/12/2013 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 3º, III, "a", ambos do [Dec. nº 46.207, de 04/04/2013](#):

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

Efeitos a partir de 21/12/2013 - Revogado pelo art. 2º, I, e vigência estabelecida pelo art. 3º, ambos do [Dec. nº 46.707, de 30/12/2014](#).

§ 14.

Efeitos de 1º/12/2011 a 20/12/2013 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do [Dec. nº 45.776, de 21/11/2011](#):

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 14. O valor do ICMS do componente de bem do ativo imobilizado fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte somente será passível de apropriação no momento em que a fabricação do bem estiver concluída e ele estiver pronto para ser utilizado.

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

A Impugnante demonstra ter plena ciência das normas acima, ressaltando, porém: (I) *“até o dia 31/12/2014, data da publicação do Decreto nº 46.707/2014, ... estava impossibilitada de se apropriar dos créditos relativos aos bens adquiridos no período de 21/12/2013 a 30/06/2014”*; (II) *“o prazo decadencial de 5 anos para o aproveitamento de créditos relativos aos bens adquiridos no período de 21/12/2013 a 30/06/2014 somente se iniciou em 31/12/2014 (data da publicação do Decreto nº 46.707/2014), de modo que eventual decadência do direito da Impugnante de aproveitar tais créditos apenas ocorreria em 12/2019”*.

No entanto, a possibilidade de apropriação de créditos de ICMS relativos aos componentes em questão, independentemente do início da utilização do bem principal deles oriundos na atividade operacional do contribuinte, já estava prevista no art. 29, § 5º, item 4, subalínea “a.1” da Lei nº 6.763/75, com a nova redação estabelecida pela Lei nº 21.016/13, publicada no DOE/MG em 21/12/13, com vigência estabelecida a partir desta data, confira-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.

[...]

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

4. darão direito a crédito:

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

Efeitos a partir de 21/12/2013 - Redação dada pelo art. 6º e vigência estabelecida pelo art. 49, ambos da Lei nº 21.016, de 20/12/2013

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

atividade operacional do contribuinte; (Grifou-se)

Como bem salienta o Fisco, o Decreto nº 46.707/14 apenas atualizou o regulamento mineiro, adequando-o à nova redação do dispositivo legal acima, com vigência a partir de 21/12/13.

Logo, a partir 21/12/13, não havia mais a restrição imposta pelo § 14 do art. 66 do RICMS/02, com vigência até 20/12/13, segundo o qual o valor do ICMS do componente de bem do ativo imobilizado fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte somente seria passível de apropriação no momento em que a fabricação do bem estivesse concluída e ele estivesse pronto para ser utilizado

Assim, corretamente agiu o Fisco ao efetuar a glosa dos créditos relativos aos componentes adquiridos entre 21/12/13 e 18/06/14, uma vez que, em julho de 2019, o direito à sua apropriação já se encontrava expirado, nos termos do art. 23, parágrafo único da Lei Complementar nº 87/96 c/c art. 30, § 4º da Lei nº 6.763/75 e art. 67, § 3º do RICMS/02.

LC nº 87/96

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.
(Grifou-se)

Lei nº 6.763/75

Art. 30 - O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido a mercadoria ou o bem ou para o qual tenha sido prestado o serviço, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidos na legislação.

[...]

§ 4º - O direito de utilizar o crédito extingue-se decorridos 5 (cinco) anos contados da data de emissão do documento. (Parágrafo acrescentado pelo art. 2º da Lei nº 12.423, de 27/12/1996.)
(Grifou-se)

(...)

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.

[...]

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

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS indevidamente apropriado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

1.3. Arguição de inaplicabilidade da multa de revalidação:

A Impugnante sustenta que “*não se está diante de autuação relativa à falta de pagamento de imposto e, por essa razão, a multa de revalidação aplicada com fundamento no artigo 56, II, da Lei nº 6.763/1975 deve ser cancelada*”.

No entanto, em que pese o seu argumento, verifica-se não assistir razão à Impugnante.

Nesse sentido, há que se destacar, inicialmente, que o art. 53, § 1º da Lei nº 6.763/75 estabelece, claramente, que as multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

[...]

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte;

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência;

[...]

§ 1º As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

Por outro lado, o art. 195 do RICMS/02, com a redação dada pelo art. 3º do Decreto nº 46.698, de 30/12/14, com vigência a partir de 01/02/15, extinguiu a necessidade de recomposição da conta gráfica em casos da espécie.

Com essa alteração, o *caput* do referido dispositivo legal estabeleceu expressamente que, nos casos envolvendo aproveitamento indevido de créditos de ICMS, os valores indevidamente apropriados serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, da multa relativa ao aproveitamento indevido e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

RICMS/02 - Vigência a partir de 01/02/15

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

Esclareça-se, porém, que o § 1º do referido dispositivo legal, garante ao contribuinte a quitação do crédito tributário com os créditos acumulados que detiver, observado o disposto nos §§ 2º e 3º do mesmo dispositivo.

Art. 195 ...

§ 1º O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

§ 2º O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1º, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

§ 3º Na hipótese de saldo igual a zero ou saldo devedor, no período a que se refere o § 2º, fica vedada a dedução de que trata o § 1º.

§ 4º Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1º.

Por sua vez, o § 4º disciplina que valores relativos aos juros de mora e à multa de revalidação sofrerão redução proporcional à parcela quitada mediante utilização de saldos credores acumulados.

Assim, se o contribuinte detiver saldo credor acumulado para quitar a totalidade dos créditos indevidamente apropriados, ele arcará somente com o valor da multa isolada exigida, como ocorria à época em que se exigia a recomposição da conta gráfica.

De forma similar, se o saldo credor acumulado for suficiente para cobrir apenas parte dos créditos indevidamente apropriados, os juros de mora e a multa de revalidação serão exigidos somente de forma proporcional à parcela não quitada, o que ocorria, também, à época da exigência da recomposição da conta gráfica, em que os créditos do contribuinte eram inferiores aos valores glosados.

Se o contribuinte não possuir nenhum saldo credor, a recomposição geraria valor a recolher exatamente igual ao somatório dos créditos glosados, sobre o qual incidiria a multa de revalidação.

Independentemente dessas observações, a exigência fiscal da multa de revalidação, como já afirmado, está devidamente amparada no caput do art. 195 do RICMS/02.

Há que se destacar que a nova regra contida no dispositivo legal em apreço tem efeitos retroativos, pois a nova redação apenas instituiu um novo critério de apuração ou de procedimento de fiscalização (não obrigatoriedade de recomposição da conta gráfica), nos termos do § 1º do art. 144 do CTN, sem qualquer prejuízo ao contribuinte, pois este pode fazer uso de eventuais créditos acumulados que possuir para quitação do crédito tributário, ou, se assim não desejar, manter os créditos em sua conta gráfica para compensação com débitos futuros ou mesmo transferi-los a terceiros, nos termos previstos na legislação.

O próprio Decreto nº 46.698/14 (art. 4º), que alterou a redação do art. 195 do RICMS/02, faz menção expressa a seus efeitos retroativos, com fulcro no art. 144, § 1º do CTN.

Portanto, contrariamente à afirmação da Impugnante, o procedimento fiscal está devidamente amparado na legislação que rege a matéria, uma vez que a exigência da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 está expressamente prevista no art. 195 do RICMS/02.

1.4. Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação de Multa de Revalidação e Multa Isolada em Decorrência da mesma Infração:

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, contrariando o princípio do *non bis in idem*, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória (aproveitamento de créditos de ICMS em desacordo com o disposto na legislação tributária), ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

[...]

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência."

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

[...]

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

Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017

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

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

[...]

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10º do art. 53.

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

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

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

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

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

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

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

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

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

1.5. Questões de Cunho Constitucional:

As questões de cunho constitucional suscitadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Ressalte-se, no entanto, que a penalidade ora exigida, atende ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente prevista na Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 133/134. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Roberto Toshio Irikura e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu e Jesúnias Leão Ribeiro.

Sala das Sessões, 11 de outubro de 2022.

Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich
Relator

Geraldo da Silva Datas
Presidente / Revisor