

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.410/23/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001431775-31
Impugnação: 40.010149598-61
Impugnante: Energisa Minas Rio - Distribuidora de Energia S.A.
IE: 153056023.00-00
Proc. S. Passivo: César Macedo Costa/Outro(s)
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

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 do ativo imobilizado alheios à atividade do estabelecimento e de serviços de transporte não vinculados a bens com direito a crédito, em desacordo com o previsto no art. 66, incisos I e II, do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da citada lei.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, os quais não se caracterizam como produtos intermediários, nos termos do art. 66, inciso V, do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da citada lei.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - CRÉDITO SEM ORIGEM. Constatado o aproveitamento indevido de crédito de ICMS em montante superior ao valor apurado no documento CIAP, sem a apresentação da respectiva documentação fiscal, tratando-se, portanto, de crédito sem lastro documental ou sem origem comprovada. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a apropriação indevida de créditos de ICMS, no período compreendido entre fevereiro de 2015 e janeiro de 2016, relativa a créditos do ICMS decorrentes da entrada de materiais de uso e consumo, de bens alheios à atividade do estabelecimento, de bens/materiais descritos como “Diversos” e de

serviços de transporte sem vinculação direta aos bens do ativo imobilizado com direito a crédito.

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

Instruem os autos do PTA, os seguintes documentos: Auto de Início de Ação Fiscal – **AI AF** e respectiva resposta (fls. 02/23); Auto de Infração – **AI** (fls. 24/29); **Relatório Fiscal** (fls. 30/32); **Anexo 1:** Demonstrativo do Crédito Tributário por Código de Ocorrência (fls. 33/34); **Anexo 2:** Demonstrativo Sintético do ICMS Lançado Indevidamente no CIAP por Código de Ocorrência (fls. 35/36); **Anexo 3:** Mercadorias Autuadas e respectivos Motivos de Estorno (DVD – fls. 47); **Anexo 4:** Demonstrativo dos Dados Informados na EFD – SPED Fiscal – CIAP (fls. 37); **Anexo 5:** Recibos de Entrega da EFD (DVD – fls. 47); **Anexo 6:** LRAICMS e DAPIs do período autuado (DVD – fls. 47); **Anexo 7.1:** Termo de Intimação nº 106/2019 e Resposta do Contribuinte (fls. 38/46); **Anexo 7.2:** Planilha com o Local de Aplicação dos Itens Autuados – Elaborada pelo Contribuinte (DVD – fls. 47); **Anexo 8:** DVD contendo os Anexos 3, 5, 6 e 7.2 (fls. 47); e **Intimação do AI** (fls. 48).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às fls. 50/87, acompanhada dos documentos de fls. 88/262.

Afirma, em apertada síntese, o que segue.

- os materiais e equipamentos objeto deste Auto de Infração compõem as redes de distribuição de energia elétrica e subestações, as quais estão vinculadas à atividade comercial da empresa, sendo indispensáveis à consecução da atividade econômica do estabelecimento, qual seja, a transmissão e distribuição de energia elétrica;

- lista os materiais utilizados para a construção de uma estrutura de rede elétrica rural (fls. 55) e afirma que eles se encontram entre os itens que tiveram os créditos glosados. Para reforçar seu entendimento, cita documentos internos da empresa, elaborados por sua gerência técnica e denominados “Normas de Distribuição Unificada (NDUs)”, incluindo às fls. 107/250 uma cópia integral da NDU-005, relativa às “Instalações Básicas para Construção de Redes de Distribuição Rural”;

- o creditamento realizado é correto, pois está de acordo com a CF/88, a Lei Complementar (LC) nº 87/96, a Lei nº 6.763/75, o RICMS/02 e a IN DLT/SRE nº 01/98. Acrescenta que a IN DLT/SRE nº 01/98 vai além de disciplinar o crédito fixo, razão pela qual só pode ser aplicada naquilo em que não contrariar a lei. Cita doutrina;

- as mercadorias e equipamentos objetos do Auto de Infração são destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, com utilização na transmissão de energia elétrica, não podendo ser tratados como “alheios à atividade do estabelecimento”. Transcreve a definição de ativo permanente/imobilizado do art. 179 da Lei nº 6.404/76 e extensa doutrina sobre o assunto;

- aduz que em caso idêntico, relativo à Energisa Tocantins, o estorno de crédito realizado pela Secretaria de Fazenda daquele estado culminou no ajuizamento de ação anulatória de débito fiscal, onde foi produzido laudo pericial atestando que essas mercadorias eram necessárias para a construção e ampliação do sistema de linhas de transmissão, subestações e redes de distribuição. Acrescenta que tal laudo pericial foi anexado ao presente PTA (fls. 251/262);

- sem uma perícia técnica, não há como a Fiscalização determinar que as mercadorias não pertencem ao seu ativo imobilizado. Solicita a realização de prova pericial, indica assistente técnico (fls. 86) e apresenta quesitos (fls. 87). Conclui que se a perícia não for realizada, restará dúvida quanto à realidade fática, devendo ser aplicado o art. 112 do CTN;

- ao longo de diversos trechos da Peça de Defesa (entre as fls. 60/86), transcreve extensas doutrinas e jurisprudências administrativas e judiciais, como elementos de reforço às suas teses.

Requer, ao final, a improcedência do lançamento.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação, refuta as alegações da Defesa.

Argumenta, também em síntese, o que segue:

- o Anexo 3 do Auto de Infração contém os dados detalhados, especialmente descrição, função e local de utilização dos bens envolvidos na autuação, além do motivo do estorno. Salieta que foram utilizadas as informações prestadas pela própria Autuada, em resposta ao Termo de Intimação nº 106/2019 (Anexos 7.1 e 7.2);

- os bens do ativo imobilizado envolvidos na autuação não preenchem os requisitos legais que permitem o aproveitamento de crédito, mormente, a utilização na atividade finalística do estabelecimento. Aduz que toda a legislação que ampara a emissão do Auto de Infração consta do campo “Base Legal/Infringência” do PTA. Em seguida, detalha tal legislação, desde a CF/88 até a IN SLT/SRE nº 01/98;

- o direito ao crédito não decorre da indispensabilidade do bem à atividade do estabelecimento, mas sim do preenchimento dos requisitos legais que autorizam o crédito, especialmente sua utilização nas atividades operacionais finalísticas do estabelecimento, o que não ocorreu no presente caso;

- transcreve uma lista de bens envolvidos na autuação que nem mesmo podem ser classificados com indispensáveis à atividade de distribuição de energia elétrica, como afirma a Impugnante, tais como “Álcool 1000 ML”, “Aparelho de ar-condicionado”, “Aparelho telefônico”, “Balança Filizola de 15kg”, “Câmera digital Sony – MOD. W690B”, “Fogão 2 bocas Venax”, “Netbook V2011”, “Televisão de LED 40”/42”, “Prateleira móvel”, dentre outros.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 284/298., opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

Do Despacho Interlocutório

Em sessão realizada em 23/02/22, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em exarar despacho interlocutório para que a Impugnante, no prazo de 30 (trinta) dias, contado do recebimento da intimação, junte aos autos o laudo pericial que fora elaborado no Processo Judicial nº 0153.03.022086-4, o qual fora citado em sede de Impugnação, bem como junte planilha realizando cotejo analítico dos bens que foram excluídos naquele processo judicial, no qual entendeu-se pelo preenchimento dos requisitos para aproveitamento do crédito, com os bens objeto do lançamento. O prazo estabelecido para o cumprimento da presente deliberação, superior aos 10 (dez) dias previstos no art. 157 do RPTA, justifica-se pela complexidade na obtenção das informações e/ou documentos solicitados. Em seguida, vista à Fiscalização. Pela Fazenda Pública Estadual, assistiu à deliberação a Dra. Patrícia Pinheiro Martins (fls. 299).

Dos Esclarecimentos da Impugnante

Às fls. 304/305, a Impugnante pede prorrogação de prazo para atendimento do Despacho Interlocutório, tendo em vista que os autos do processo judicial citado estavam “...arquivados desde 01/09/2020 conforme print extraído do TJ/RJ...”. O pedido foi atendido às fls. 308 dos autos.

A Impugnante comparece às fls. 316 (“Atendimento ao Despacho Interlocutório”), anexando os documentos de fls. 317/1.024.

Explica, às fls. 316/316 (frente e verso), que em atenção ao Despacho Interlocutório, juntou não apenas o laudo pericial elaborado no Processo Judicial nº 0153.03.022086-4, conforme requisitado, mas também o laudo pericial elaborado nos Processos Judiciais nºs 0153.02.019904-5 e 0153.11.008004-8, assim como a planilha com o cotejo analítico dos bens que foram excluídos naqueles processos judiciais por ter se entendido que, em relação a eles, estavam presentes os requisitos para o aproveitamento de crédito, todos reportados em sede de impugnação, acompanhados dos respectivos acórdãos e sentenças.

Da Manifestação da Fiscalização

A Fiscalização manifesta-se às fls. 1.026/1.073, afirmando, em muito apertada síntese, que:

- o CCMG não solicitou laudos periciais ou quaisquer outros documentos relativos os Processos Judiciais nºs 0153.02.019904-5 e 0153.11.008004-8, razão pela qual se abstém de realizar análise quanto a tais documentos;

- o Processo Judicial nº 0153.03.022086-4 refere-se a uma ação de embargos à execução, relativa ao PTA nº 01.000126527-07, emitido em 14/06/99, razão pela qual as decisões nele tomadas aplicam-se somente a esse processo;

- vários dos bens incluídos na planilha analítica de cotejo elaborada pela Impugnante (fls. 352/378) não constam na página do processo judicial por ela citada. Além disso, há diversas situações nas quais a Impugnante correlacionou o bem autuado no presente lançamento com um bem diferente do laudo pericial judicial, baseando-se apenas em proximidade genérica entre as descrições de ambos esses bens, apesar de não serem iguais;

- para facilitar a análise, o Fisco reproduziu a planilha de fls. 352/378 às fls. 1.039/1.073, incluindo uma coluna para informar o número da página do presente PTA em que consta o item citado pela Impugnante e outra coluna para informar se o item consta (“S”) ou não (“N”) da página do processo judicial indicada na planilha de cotejo;

- na mesma planilha adicionou, ainda, colunas com outras informações que já compunham anteriormente os autos (especialmente “utilização/função” do item e “local de aplicação”) e a coluna “Observações”, que contém a justificativa pela qual o Fisco manteve as exigências (informações retiradas do “Anexo3” – Mídia Digital de fls. 47), mesmo em face do Despacho Interlocutório de fls. 299 e dos demais argumentos da Impugnante;

- faz um resumo da legislação aplicável e reitera que, nos termos do art. 70, inciso XIII, do RICMS/02, os bens alheios à atividade do estabelecimento não ensejam direito ao crédito do ICMS, ainda que sejam essenciais à atividade do estabelecimento. Transcreve excertos das Consultas de Contribuinte nº 057/2001 e 274/2009 para reforçar seu entendimento pela impossibilidade de creditamento em relação aos bens autuados;

- o laudo pericial do Processo Judicial nº 0153.03.022086-4, diz respeito somente ao PTA nº 01.000126527-07 e não vincula outros processos e nem o presente lançamento. Tanto assim que foram juntados aos autos cópias de laudos, sentenças e acórdãos referentes à mesma discussão em outros dois processos judiciais, referentes aos PTAs nºs 01.000139092-05 e 01.000165960-54;

- lista dezenas de itens que notoriamente se classificam como materiais de uso ou consumo e como bens alheios à atividade do estabelecimento (fls. 1.032/1.033), inclusive trazendo imagens de alguns deles às fls. 1.034/1.037.

Requer novamente a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

Assessoria do CCMG ratifica seu entendimento anterior (fls. 1.075/1.093).

Em sessão realizada em 05/04/23, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelos Conselheiros Wertson Brasil de Souza e Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, marcando-se extrapauta para o dia 12/04/23, ficando proferidos os votos dos Conselheiros André Barros de Moura(Relator) e Ivana Maria de Almeida(Revisor), que, em preliminar, indeferiram o pedido de perícia e, no mérito, julgavam procedente o lançamento, nos

termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Fabíola Pinheiro Ludwig Peres.

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.

Da Preliminar

Do Pedido de Prova Pericial

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto, indica assistente técnico às fls. 86 e formula os quesitos de fls. 87, a seguir transcritos:

QUESITOS

I) Queira o Sr. Perito informar se as mercadorias descritas no Anexo 3 que acompanha o PTA constam no ativo imobilizado da Impugnante;

II) Queira o Sr. Perito informar em que consiste a prestação de serviços da Impugnante;

III) Na área de transmissão e distribuição de energia elétrica são utilizados os materiais e equipamentos descritos no Anexo 3 que acompanha o PTA ora combatido?

IV) Sem a existência dos materiais e equipamentos descritos no Anexo 3 que acompanha o PTA ora combatido, consegue a Impugnante prestar seus serviços de transmissão e distribuição de energia elétrica?

V) Para que serve cada um dos itens apontados no Anexo 3 que acompanha o presente PTA;

VI) É correto afirmar que as subestações, linhas e rede elétrica constituem uma unidade funcional integrada destinada ao fornecimento de energia elétrica à população?

VII) Queira o Sr. Perito fazer as considerações que entender necessárias ao deslinde da questão.

Da simples leitura dos quesitos é possível depreender que eles buscam respostas para questões que já estão esclarecidas nos autos (como a natureza dos serviços prestados pelo Contribuinte, o local de utilização e a função de cada um dos itens) ou que são irrelevantes para o deslinde da questão (como ser ou não o bem indispensável para a prestação do serviço).

Saliente-se que o presente Auto de Infração é praticamente idêntico ao que foi formalizado por meio do e-PTA nº 01.001755648-07, recentemente apreciado por

este Órgão Julgador. Nesse caso, a 2ª Câmara de Julgamento decidiu, à unanimidade, pela procedência do lançamento, conforme Acórdão nº 22.729/21/2ª.

A diferença entre os dois lançamentos está apenas no período autuado e no fato de que o presente lançamento não possui a acusação fiscal de “apropriação de créditos em montante superior ao apurado no documento CIAP”, que estava incluída no e-PTA nº 01.001755648-07.

Naquela sentada, a Câmara de Julgamento não vislumbrou qualquer dificuldade em julgar lançamento quase idêntico sem a realização de qualquer prova pericial, o que denota a desnecessidade da medida para a compreensão do lançamento e para a elucidação da questão litigiosa.

Ademais, além das extensas e detalhadas informações que compõem o lançamento realizado pelo Fisco, a Impugnante ainda trouxe aos autos o documento denominado “Laudo Técnico de Engenharia Elétrica” (fls. 251/262), que foi apresentado na Ação Anulatória de Débito Fiscal nº 0013057-97.2015.8.27.2729, relativa a estorno de crédito realizado pela Secretária de Fazenda do Tocantins em desfavor da Energisa Tocantins.

O documento, elaborado por um técnico da própria Empresa Autuada, é citado na Peça de Defesa como fundamento para as alegações apresentadas, especialmente no que tange ao seu tópico “6” (fls. 261/262), onde o especialista teria deixado claro que os itens objeto de estorno de crédito compõem as subestações, linhas e redes elétricas da concessionária.

Entretanto, como se verá na análise do mérito, esse não é o único requisito da legislação para fazer exsurgir o direito ao crédito relativo à entrada dos itens em comento e, ainda, muitos dos bens envolvidos na autuação, por sua natureza (móveis, eletrodomésticos, câmeras, balanças, cofre etc.) nem mesmo guardam qualquer relação com a atividade fim da Autuada.

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

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

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

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

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

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

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

(...)

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

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

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

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a apropriação indevida de créditos de ICMS, no período compreendido entre fevereiro de 2015 e janeiro de 2016, relativa a créditos do ICMS decorrentes da entrada de materiais de uso e consumo, de bens alheios à atividade do estabelecimento, de bens/materiais descritos como “Diversos” e de serviços de transporte sem vinculação direta aos bens do ativo imobilizado com direito a crédito.

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

A Fiscalização, mediante análise do documento Controle de Crédito do Ativo Permanente (CIAP), dos documentos fiscais e das informações prestadas pelo Contribuinte em resposta a intimações realizadas (Anexos 7.1 - físico e 7.2 – planilha digital), identificou que a Autuada se apropriou indevidamente de créditos do imposto nas situações descritas anteriormente. Diante disso, foi realizado o estorno desses créditos.

Inicialmente, importante destacar que a Defesa não questiona o estorno de crédito de nenhum bem/material em específico. Os argumentos concentram-se em alegações mais genéricas, especialmente a de ofensa à não cumulatividade do imposto, sob o argumento de que todos os créditos aproveitados são legítimos nos planos constitucional e legal, na medida em que vinculados à entrada de ativo imobilizado necessário em sua atividade produtiva (distribuição de energia elétrica).

Afirma, ainda, que a IN SLT/SRE nº 01/98 vai além de disciplinar o crédito sobre o ativo fixo, razão pela qual deve ser aplicada somente naquilo em que não contrariar a lei complementar e a lei estadual.

Em resumo, pretende a Impugnante afastar a legislação tributária mineira sob o argumento de que as normas que vedam o crédito são inconstitucionais e ilegais, por contrariarem a Constituição da República de 1988 -CR/88 e a Lei Complementar (LC) nº 87/96.

Entretanto, como se verá, razão não lhe assiste em nenhum dos argumentos.

Inicialmente importante transcrever o arcabouço jurídico de cunho constitucional, legal e regulamentar que trata do direito ao aproveitamento de créditos do ICMS.

A não cumulatividade do ICMS, origem do direito ao crédito relativo às operações anteriores, está prevista no art. 155, inciso II e § 2º, inciso I, da CR/88. Além disso, o inciso XII, alínea “c”, do mesmo artigo delega à lei complementar a disciplina do regime de compensação do imposto. Observe-se:

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:

(...)

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

(...)

XII - cabe à **lei complementar**:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

(Grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 assegura ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto referente às entradas de mercadorias no seu estabelecimento, inclusive aquelas destinadas ao ativo permanente (imobilizado) e ao seu uso ou consumo. No entanto, veda o aproveitamento do crédito, em relação às operações isentas ou não tributadas e às mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

No caso dos materiais de uso ou consumo, apesar de previsto, o direito ao crédito teve seus efeitos postergados no tempo, com início apenas em 01/01/33, conforme previsão do art. 33, inciso I, da mesma lei. Observe-se as normas citadas:

Lei nº 87/96

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

(...)

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

(...)

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

(...)

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033;

(...).

(Grifou-se)

A Lei nº 6.763/75, que institui o ICMS, abordou o crédito de ICMS do ativo imobilizado nos mesmos termos da legislação hierarquicamente superior:

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.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

(Grifou-se).

Nota-se que a Lei Complementar nº 87/96, ao autorizar o aproveitamento do crédito dos bens do ativo imobilizado, limita a natureza das aquisições capazes de gerar a apropriação, excluindo aqueles classificados como alheios à atividade do estabelecimento.

As normas até aqui transcritas já se mostram suficientes para refutar o argumento da Impugnante no sentido de que o ordenamento jurídico autoriza o crédito amplo e irrestrito do ICMS relativo às operações anteriores, o chamado crédito “financeiro”.

De fato, adotou-se no Brasil o chamado crédito “físico”, onde o direito ao crédito do imposto depende da vinculação direta do bem ou mercadoria ao processo produtivo ou à saída da mesma mercadoria em operação subsequente tributada ou a ela equiparada.

Desse modo, o direito ao crédito depende de comprovação dessa “vinculação física” dos bens à atividade finalística tributada do estabelecimento. A verificação de tais requisitos pressupõe a correta descrição dos itens nos documentos fiscais, além de sua escrituração nos prazos e formas previstos na legislação, o que não foi observado pela Impugnante.

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

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

(...)

II - à entrada de bem destinado ao **ativo imobilizado** do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

VI - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado e o crédito correspondente serão escriturados no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP);

(...)

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

I - ser de propriedade do contribuinte;

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

III - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;

IV - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento;

V - não integrar o produto final, exceto se de forma residual;

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

(Grifou-se)

Depreende-se dos dispositivos legais supratranscritos que além de ser contabilizado como ativo imobilizado, o bem deverá ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte, ter vida útil superior a 12 (doze) meses, sendo essa limitação decorrente apenas de causas físicas (uso, desgaste natural etc.), além de não integrar o produto final.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, o art. 70, inciso XIII e § 3º, do RICMS/02 também veda o aproveitamento de créditos do imposto vinculados à entrada de bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento:

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

(...)

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

(...)

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

Esclareça-se que os bens do ativo imobilizado classificados como “bens alheios” não deixam, por isso, de integrar o ativo imobilizado. Tal classificação tem cunho tributário e apenas delimita que esses bens não fazem jus ao crédito de ICMS relativo à sua entrada no estabelecimento, por não atenderem aos requisitos para o creditamento detalhados no art. 70, § 3º, do RICMS/02 c/c Instrução Normativa IN DLT/SRE nº 01/98.

Para a definição do alcance da expressão “utilizados direta ou indiretamente na comercialização”, trazida pelo art. 70, § 3º, do RICMS/02, não basta a verificação de seu significado comum ou coloquial. É necessário verificar o significado técnico desses termos no âmbito da legislação tributária relativa ao ICMS.

Para efeito de vedação à apropriação de créditos de ICMS, o legislador conceituou como bens alheios aqueles que não sejam utilizados na atividade finalística do estabelecimento, mormente aqueles não utilizados na consecução da atividade econômica do estabelecimento (art. 1º, inciso II, alínea “c”) e destinados às obras de construção, reforma ou ampliação do estabelecimento (art. 1º, inciso III).

Nessa situação, o pedido da Impugnante para que seja observada a definição de ativo permanente/imobilizado do art. 179 da Lei nº 6.404/76 em nada afeta o lançamento, pois não se questiona a classificação dos bens como ativo imobilizado, mas sim o não preenchimento dos requisitos legais para o aproveitamento do crédito relativo à entrada desses bens do ativo imobilizado no estabelecimento.

Destaque-se, ainda, que a necessidade ou indispensabilidade do bem não é um critério utilizado pela legislação para autorizar o crédito de ICMS pelas entradas. Ademais, considerando que o objetivo primeiro de uma empresa privada é obter lucro, não se cogita a hipótese de que algum dos bens e mercadorias adquiridos seja inútil ou desnecessário para as atividades, representando apenas despesas e redução desse lucro.

Por óbvio, todos os itens adquiridos pela empresa são indispensáveis para a consecução de seu negócio social, mas nem todos eles geram créditos de ICMS a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apropriar, o que denota que esse não é um critério juridicamente válido para se analisar o direito ao crédito do imposto.

A listagem com alguns dos bens e mercadorias objeto de estorno de crédito, trazida pela Fiscalização às fls. 277/279, não deixa dúvidas de que a Autuada se aproveitava de todos os créditos relativos à entrada de bens e serviços, ignorando solenemente os requisitos da legislação.

Nessa lista podem ser encontrados itens como “APARELHO DE AR CONDICIONADO”, “APARELHO TELEFÔNICO”, “BALANÇA FILIZOLA DE 15KG”, “CADEIRA GIRAT CALL CENTER”, “CADEIRA PRESIDENTE 210 GB”, “CAMERA SONY MOD. W690B”, “COFRE S 14”, “COLA BRANCA KG”, “FILMADORA DIGITAL”, “FOGAO 2 BOCAS VENAX”, “MESA DE REUNIÃO CIRCULAR”, “SELO AWN TRANSL - COR LARANJA”, dentre outros, os quais, notoriamente, não guardam qualquer relação com atividade finalística de distribuição de energia elétrica desempenhada pela Impugnante.

A Defesa afirma, às fls. 62, que *“não se pode considerar serviço alheio à atividade da Impugnante, a transmissão e distribuição de energia elétrica, onde são aplicados os equipamentos levantados, vez que, sem tais, jamais poderia prestar seus serviços”*. Entretanto, não se vislumbra de que a forma a ausência de bens como fogões, mesas, cadeiras e balanças poderia impedir a atividade de distribuição de energia elétrica.

A aba “Anexo 3” da planilha denominada “Anexo3” (DVD de fls. 47) traz todas as mercadorias objeto de estorno de crédito identificadas individualmente (coluna “C”), acompanhadas do ICMS estornado (coluna “I”) e dos dados relativos à utilização/função, local de aplicação, e motivo do estorno (colunas “R” a “U”). As observações sobre origem dos dados e significado dos códigos que identificam os motivos do estorno constam ao final da planilha, nas linhas “113.987” a “114.010”.

As informações da aba “Anexo 3”, relativas a todos os itens autuados, foram desmembradas em três outras abas, denominadas “Anexo 3-A”, “Anexo 3-B e “Anexo 3-C”, cada uma delas relativa a uma das infrações apuradas.

Os itens classificados como material de uso ou consumo podem ser vistos na aba “Anexo 3-A”. O motivo do estorno, a utilização/função desses itens e o seu local de aplicação constam das colunas “R” a “T” da planilha. As observações relativas à origem dos dados ali utilizados e quanto ao motivo de estorno foram incluídas ao final da planilha, nas linhas “14.247” a “14.262”.

Ao observar a planilha, nota-se que grande parte dos itens são “porcas”, “arruelas”, “luvas de pvc”, “parafusos”, “braçadeiras”, “terminais”, “cartuchos para solda”, “selos”, “fitas isolantes”, dentre outras mercadorias semelhantes, utilizados majoritariamente na manutenção de subestações, linhas e redes de distribuição, além de instalações consumidoras, o que os caracteriza como materiais de uso ou consumo, nos termos da legislação exposta.

Os bens considerados alheios à atividade do estabelecimento foram listados na aba “Anexo 3-B”. O motivo do estorno, a utilização/função desses itens e o seu local de aplicação podem ser vistos nas colunas “R” a “U” da planilha. As observações sobre

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

origem dos dados e significado dos códigos que identificam os motivos do estorno constam ao final da planilha, nas linhas “98.975” a “98.990”.

Como se pode ver nas três últimas linhas da aba “Anexo 3”, o estorno envolve “bens utilizados em obras de construção civil ou ancoragem/suporte/amarração/proteção da rede elétrica”, bens que não se revestem de um caráter de essencialidade na consecução da atividade de distribuição de energia elétrica” e “Ferramentas”, os quais foram corretamente enquadrados pela Fiscalização como alheios à atividade do estabelecimento.

No caso dos serviços de transporte (aba “Anexo 3-C”), o direito ao crédito depende da comprovação de que eles se vinculam a ativo imobilizado com direito a crédito, conforme previsto no art. 66, inciso I, 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:

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

No entanto, as descrições utilizadas pela Autuada na escrituração do documento CIAP (“Serviços de Fretes e Carretos” e “Complemento de Imposto IPI”) assim como sua resposta à intimação da Fiscalização, onde afirma que se tratam de “frete referente a aquisição de equipamentos empregados na atividade operacional” e “Custo IPI bens adquiridos para o setor elétrico” (coluna “P” do Anexo 9) não permitem vincular tais operações a bens do ativo imobilizado com direito a crédito, requisito indispensável para a apropriação.

O único item descrito como “Diversos” no documento CIAP (linha “3” da aba “Anexo 3-C”) não foi identificado/detalhado pelo Contribuinte na sua resposta à intimação. Nesse caso, o direito ao crédito fica inviabilizado de plano, pela absoluta impossibilidade fática de se avaliar a presença dos indispensáveis requisitos legais que garantem o direito ao crédito do imposto.

Por fim, importante destacar que o estorno de créditos relativos a bens e serviços alheios à atividade do estabelecimento e de materiais de uso ou consumo é um gênero amplo, que engloba um sem-número de espécies diferentes de estornos, as quais variam a depender da realidade operacional de cada contribuinte, do tipo de bem/mercadoria envolvido, da sua função/utilização na atividade finalística do estabelecimento e, ainda, do maior ou menor zelo pela observância na legislação em cada situação concreta.

Um bem/mercadoria que gera direito ao crédito de ICMS pela entrada num estabelecimento “X”, pode ter o crédito vedado quando sua entrada ocorre no estabelecimento “Y”, situado ao lado do primeiro.

Em outras palavras, o direito ao crédito não é uma característica intrínseca do bem. Ele depende da utilização que cada estabelecimento dá a esse bem no seu processo produtivo, além da correta escrituração dos documentos fiscais e respectivos

créditos, elementos que determinarão se estão presentes ou não os requisitos legais para tal apropriação.

Por todo o exposto, corretos os estornos realizados pela Fiscalização.

Apesar da ausência de questionamentos, importante destacar que as multas exigidas estão em consonância com a lei, sendo elas a Multa de Revalidação do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, em razão da falta de pagamento do imposto (descumprimento de obrigação principal) e a Multa Isolada do art. 55, inciso XXVI, do mesmo diploma legal, em razão de apropriar crédito do imposto em desacordo com a legislação (descumprimento de obrigação acessória). Observe-se os dispositivos:

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.

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, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, emendada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS -

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR) (GRIFOU-SE)

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Dessa forma, corretamente agiu a Fiscalização ao efetuar o estorno dos créditos relativos aos bens e serviços objeto da autuação, uma vez que se trata de crédito não autorizado pela legislação.

Em razão da aplicação do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 05/04/23. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora), Antônio César Ribeiro e Wertson Brasil de Souza.

Sala das Sessões, 12 de abril de 2023.

André Barros de Moura
Presidente / Relator