

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	25.331/25/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.003421890-83	
Impugnação:	40.010157267-71	
Impugnante:	White Martins Gases Industriais Ltda	
	IE: 186616449.01-90	
Proc. S. Passivo:	ALESSANDRA BITTENCOURT DE GOMENSORO	
Origem:	DF/BH-3 - 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 destinados ao ativo permanente alheios à atividade do estabelecimento, contrariando o disposto no art. 70, inciso XIII do RICMS/02 e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. 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 - FALTA DA 1ª VIA DO DOCUMENTO FISCAL. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, em decorrência da falta de apresentação dos documentos fiscais pertinentes. Infração caracterizada nos termos dos arts. 68 do RICMS/02. Corretas as exigências relativas ao ICMS apurado, da multa de revalidação e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - APROVEITAMENTO A MAIOR - NOTA FISCAL SEM DESTAQUE DO IMPOSTO. Constatada apropriação indevida de créditos de ICMS não destacados em notas fiscais de entradas. Infração caracterizada. Resta evidente, portanto, a ilegalidade da apropriação dos créditos promovida pela Impugnante, nos termos art. 70, incisos I e/ou IX do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - PROPORCIONALIDADE. Constatou-se recolhimento a menor do imposto, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos relativos a aquisições de bens para o ativo permanente, sem que fosse observada a proporcionalidade prevista no art. 66, § 3º do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Versa a presente autuação sobre a contatação das seguintes irregularidades, ocorridas no período de 01/01/19 a 31/12/21:

- 1.** Aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mediante lançamentos no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), relativos a bens alheios à atividade do estabelecimento (*exigências: ICMS, MR e MI – art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75*);
- 2.** Aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mediante lançamentos no CIAP, cujos valores não foram destacados nas respectivas notas fiscais de entradas (*exigências: ICMS, e MI – art. 55, XIII, “a” e § 2º, II da Lei nº 6.763/75*);
- 3.** Aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mediante lançamentos no CIAP, relativos a notas fiscais não apresentadas ao Fisco, caracterizando créditos sem origem comprovada (*exigências: ICMS e MR - MI – art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75*);
- 4.** Aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mediante lançamentos no CIAP, em valores superiores aos índices de apropriação estabelecidos na legislação (*exigências: ICMS e MR - MI – art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75*).

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido, conforme o caso, das Multas de revalidação e isoladas capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, incisos XIII, alínea “a” e XXVI da Lei nº 6.763/75, estas já adequadas ao limite estabelecido no § 2º, incisos I e II do mesmo dispositivo legal.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 361/387, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 504/532.

A Assessoria do CCMG exara o despacho interlocutório de págs. 533/534, gerando as seguintes ocorrências: **(i)** manifestação das partes - págs. 542/544 (Autuada) e 545/549 (Fisco); **(ii)** nova manifestação da Impugnante (pág. 591), com juntada de documentos; **(iii)** intimação fiscal – págs. 593; **(iv)** resposta da Impugnante (págs. 603), com juntada de documentos; **(v)** manifestação fiscal (págs. 738/744).

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fundamentado, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração e pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência do lançamento (págs. 753/797).

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

Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração quanto à Infrações 3 e 4 – “Cerceamento de Defesa”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao contrário do que alega a Defesa, inexistente nos autos o cerceamento de seu direito de defesa.

Com relação à infração nº 03, cabe destacar que na fase que antecedeu a formalização do presente lançamento, o Fisco já havia intimado a Autuada a apresentar todos os dados das notas fiscais vinculadas aos créditos escriturados no CIAP, conforme termo abaixo anexado ao PTA nº 01.003425090-11, que tramitará juntamente com o presente processo, intimação esta não atendida pela Impugnante:

Intimação 24Nov2023

(PTA nº 01.003425090-11)

“... Pelo presente termo, fica o contribuinte acima qualificado, INTIMADO, por seu representante legal e/ou sócios, nos termos dos artigos 16, inciso III; 21, § 2º; 50, inciso II; 52, inciso III; 201; 203, inciso I, e 204, todos da Lei nº 6.763/75, bem como do disposto no artigo 195 do Código Tributário Nacional (CTN), e artigos 1º, inciso V e parágrafo único, e 11 da Lei Federal nº 8.137/90, a entregar a esta Fiscalização, no prazo de 5 (cinco) dias, contados do recebimento deste, dados relacionados aos bens do ativo imobilizado escriturados no livro CIAP, extraídos da EFD, conforme exposição a seguir:

- Os bens do ativo imobilizado escriturados no CIAP **relacionados na planilha em anexo não possuem informações dos dados dos documentos fiscais de entradas das mercadorias**, desta feita **o contribuinte deverá prestá-los**, principalmente, os seguintes: Número da Nota Fiscal, Data da emissão, Data da entrada, Razão Social, CNPJ, Inscrição Estadual, Chave de Acesso e Número do item correspondente ao ativo imobilizado; ... (Grifou-se)

Na planilha anexada à intimação, constam todos os lançamentos constantes no CIAP questionados pelo Fisco, com indicação do código e da descrição dos respectivos bens, com campos em branco para preenchimento, pela Impugnante, das seguintes informações: número da nota fiscal, data de emissão, data de entrada, identificação do emitente, chave de acesso e número do item da NFe.

É obrigação do contribuinte apresentar ao Fisco os documentos fiscais que lastreiam os créditos por ele apropriados, sob pena de serem caracterizados como créditos sem origem comprovada.

Cabe lembrar que os créditos glosados se referem-se a lançamentos no CIAP, para os quais não foram especificadas as notas fiscais correspondentes na escrituração fiscal da Impugnante.

Assim, não há como o Fisco indicar quais notas fiscais não foram escrituradas, mas apenas realizar a glosa dos créditos a elas correspondentes, mesmo porque, como já afirmado, cabe à Impugnante ter o controle absoluto dos créditos por

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ela apropriados, mantendo sob sua guarda os documentos fiscais inerentes a todas as movimentações com mercadorias que realizar, apresentando-os ao Fisco, quando intimada.

Por oportuno, seguem abaixo as considerações do Fisco, contendo maiores esclarecimentos sobre a questão em análise:

Manifestação Fiscal

“... Diante de sua objeção inicial, preliminarmente, também **cabe destaque ao período antecedente à emissão do Auto de Infração, do desenvolvimento da atividade fiscal exploratória**, a qual foi informada por telefone o Sr. Hamilton Neto, Especialista Tax Sap, do estabelecimento em questão da White Martins, etapa em que foram pedidos esclarecimentos e informações quanto à escrituração fiscal do contribuinte, por E-Mail's, reunião no aplicativo Teams, com a participação também da gerente do contencioso tributário, Sra. Fernanda Amorim e de outros responsáveis envolvidos e pelas Intimações, a primeira de 05/05/2023, E ainda, ao término de tal procedimento, dado ao conhecimento do contribuinte, por E-Mail de 25/10/2023, por seus representantes o Sr. Hamilton Neto e Sra. Fernanda Amorim, a síntese dos lançamentos fiscais carentes de justificativas e/ou embasamento legal, que na ausência de manifestação resultou na quantificação de valores representada no Auto de Infração ora questionado.

Então, enveredar na alegação de cerceamento de defesa quanto às infrações 3 e 4, já não encontra base tão sólida **diante das oportunidades que a Impugnante teve para encaminhar informações** para sustentar os procedimentos adotados ou mesmo sanar as dúvidas surgidas.

Entretanto, deve a Fiscalização embasar as razões para os lançamentos fiscais e, especificamente, quanto à infração 3, esclarecer os procedimentos devidos pela Impugnante para apropriar os créditos de ICMS a que tem direito.

Desta feita, reportamo-nos às disposições regulamentares de que a movimentação de quaisquer bens ou mercadorias exige a emissão de Nota Fiscal, bem com seu respectivo registro no livro Registro de Entradas pelo adquirente, conforme norma a seguir reproduzida:

[...]

Por sua vez, o direito ao crédito do imposto, se submetem às regras estabelecidas no art. 66 e do Anexo V, do RICMS/02, no caso, em destaque aquelas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

relativas aos bens do ativo imobilizado, conforme abaixo:

[...]

Guia Prático EFD-ICMS/IPI

REGISTRO G130 - IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO FISCAL

Nº	Campo	Descrição
01	REG	Texto fixo contendo "G130"
02	IND_EMIT	Indicador do emitente do documento fiscal: 0- Emissão própria; 1- Terceiros
03	COD_PART	Código do participante: - do emitente do documento ou do remetente das mercadorias, no caso de entradas; - do adquirente, no caso de saídas
04	COD_MOD	Código do modelo de documento fiscal, conforme tabela 4.1.1
05	SERIE	Série do documento fiscal
06	NUM_DOC	Número de documento fiscal
07	CHV_NFE_CTE	Chave do documento fiscal eletrônico
08	DT_DOC	Data da emissão do documento fiscal
09	NUM_DA	Número do documento de arrecadação estadual, se houver

Em resumo, a Impugnante no cumprimento das obrigações acessórias regulamentares previstas, deve escriturar todos os documentos fiscais no livro Registro de Entradas (na EFD, o Registro C100) e no tocante a apropriação dos créditos escriturar o livro Controle de Crédito do Ativo Permanente – CIAP, e nos termos do Guia Prático **EFD - ICMS/IPI**, **informar a origem do imposto, identificando e prestando as informações dos documentos fiscais segundo os parâmetro exigidos no registro G130** entre outros tipos de registro da EFD.

A Impugnante, **a despeito de ter sido intimada, não esclareceu a origem dos créditos apropriados que resultaram na infração 3, com a apresentação dos documentos fiscais que não foram informados no registro G130.** Para tais bens não há informação quanto a parcela inicial de 1/48 avos, número 1, do registro da data de entrada e do tipo de movimentação do bem, ou seja, da Imobilização ou outra pertinente.

Consequentemente, a Fiscalização não tem como suprir a irregularidade na escrituração fiscal, simplesmente porque cabe ao contribuinte informar a origem do crédito e não tendo capacidade de ‘decifrar’ a quais documentos fiscais se referem ...” (Grifou-se)

Quanto à infração nº 04, similarmente ao item anterior, a Impugnante foi intimada, em momento anterior ao Auto de Infração, a apresentar informações e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

esclarecimentos acerca dos percentuais mensais das parcelas dos créditos dos bens do imobilizado, nos termos do art. 66, § 3º do RICMS/02 (atual art. 31, § 1º do RICMS/23), uma vez que o Fisco, à época, já havia constatado divergências, de forma recorrente, entre seus cálculos e os índices percentuais utilizados pela empresa (superiores aos levantados pelo Fisco), resultando em apropriação de créditos em valores superiores aos admitidos na legislação. Confira-se:

Intimação 20Jun2023

“... Pelo presente termo, fica o contribuinte acima qualificado, INTIMADO, ..., no prazo de 10 (dez) dias, contados do recebimento deste, a prestar as informações e os esclarecimentos que se fizerem necessários **relacionados aos montantes de créditos de ICMS apurados mensalmente relativos aos bens do ativo imobilizado do livro CIAP**, extraído da EFD, com base na norma regulamentar do art. 66, § 3º, inciso III, alíneas “a” e “b”, do RICMS/02, no período de 01/01/2018 a 31/12/2022, **tendo em vista a apuração da Fiscalização da relação entre as operações tributadas e as saídas em cada período, recorrentemente diferentes daqueles apurados pelo contribuinte e, no caso, resultando em valores de crédito de ICMS apropriados maiores que os devidos.**

Considerando então, a divergência destacada, **a título de exemplificação a Fiscalização elaborou um demonstrativo do cálculo do índice de apropriação do crédito do CIAP previsto no art. 66, RICMS/02, para o mês de março de 2021**, conforme em anexo, em que são destacadas as operações segundo as especificidades do CFOP e a tributação ocorrida e cujos montantes são aqueles apurados no registro C190 das saídas nas respectivas datas informadas do SPED Fiscal.

Caso pertinente, em que o contribuinte identifique inclusões ou exclusões no numerador ou denominador não considerados pela Fiscalização que justificariam o índice de creditamento por ele apurado, solicita-se sejam informados os dados (inclusive referentes às obrigações acessórias) e os respectivos tipos de registros na Escrituração Fiscal Digital – EFD, que permitem a Fiscalização a apuração objetiva dos valores a eles correspondente, bem com os dispositivos regulamentares legais (RICMS/02) **que endossam o tratamento tributário dado pelo contribuinte.**

O demonstrativo do mês de março de 2021 está dividido em três quadros, conforme o tratamento face à similaridade dos dados determinantes de suas

alocações no numerador e/ou denominador no cálculo do índice em questão:

a) primeiro quadro (superior), referem-se às **operações tributadas** independentemente se devidas ou não, que **compõem tanto o numerador (saídas tributadas) quanto o denominador (saídas totais) para o cálculo do índice de apropriação de crédito devido;**

b) segundo quadro (meio), referem-se às **operações de saídas não tributadas cuja inclusão se dá apenas no denominador (saídas totais);**

c) último quadro (inferior), referem-se às **operações não consideradas no cálculo do citado índice, tendo em vista não serem consideradas saídas definitivas do estabelecimento**, ou seja, são dependentes de um evento futuro para serem tributadas (tais como: remessa para conserto, reparo, industrialização, demonstração, etc.).

Entretanto, a despeito dos valores extraídos por CFOP no Registro C190 de saídas, em razão da peculiaridade de algumas operações do contribuinte, exigiu-se efetuar alguns ajustes, tal qual demonstrado ao final do **levantamento exemplificativo do mês de março de 2021**, após o último quadro, a saber:

c.1) o contribuinte efetua remessas de mercadorias para os armazéns gerais informados no demonstrativo, nos termos do previsto no Anexo IX, art. 54 a 56, do RICMS/02, cujas operações de saídas são informadas e escrituradas no CFOP 5949, assim os montantes em questão foram deduzidos das saídas totais (ajustes com retificação) em se considerando que não se caracterizariam uma saída definitiva das mercadorias;

c.2) igualmente, tendo em vista as operações de remessas tributadas de mercadorias para venda fora do estabelecimento, segundo o Anexo IX, art. 78 a 80, do RICMS/02, no retorno das mercadorias não vendidas o contribuinte deve recuperar o crédito de ICMS emitindo documentos fiscais de entradas nos CFOP 1904 ou CFOP 2904, **razão pela qual os montantes a eles relativos são deduzidos simultaneamente das saídas tributadas (numerador) e das saídas totais (denominador)**, pois que as mercadorias retornaram ao estoque.

Também, em anexo, consta um demonstrativo da apuração dos índices de apropriação dos créditos oriundos do CIAP para os demais períodos, com base nas mesmas considerações adotadas pela Fiscalização na apuração do índice de creditamento elaborado para o mês de março de 2021 ..." (Grifou-se)

Como se vê, na intimação acima (com os seus anexos), o Fisco foi absolutamente claro e didático quanto ao método por ele utilizado para fins de apuração dos percentuais mensais de créditos de ICMS do ativo imobilizado, permitindo ao contribuinte apresentar suas discordâncias, com as devidas justificativas legais, quanto às operações que deveriam compor ou não o numerador (saídas tributadas) e o denominador (saídas totais) da fração que representa os referidos percentuais de creditamento.

Assim como ocorreu à época da intimação, no presente lançamento, mais precisamente nas abas “Parte 5” e “Parte 6” da planilha “CIAP1 – Estorno de Créditos”, consta a apuração exemplificativa do percentual de creditamento de bens do imobilizado, relativo ao mês de março de 2021, com indicação de todos os valores, por CFOP (número e descrição) e natureza de cada operação (tributada ou não tributada), além de legenda explicativa, quanto aos valores que compõem ou não o cálculo do índice de creditamento de bens do imobilizado (numerador e denominador).

Na aba “Parte 7”, onde consta o cálculo sintético dos índices de creditamento relativos aos meses objeto da presente autuação, foi utilizada a mesma metodologia exemplificativa acima citada, constando em seu cabeçalho tal informação.

A título de complementação, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal sobre a arguição em análise:

Manifestação Fiscal

“... No tocante à infração 4, também não se trata de uma suposição, vez que apurada em bases fáticas e de valores dos documentos fiscais representativos das operações com mercadorias e serviços da Impugnante escriturados nos registros fiscais e da disposição do art. 66, § 3º, inciso III, alíneas ‘a’ e ‘b’, a seguir:

[...]

Os índices mensais de creditamento apurados pela Fiscalização foram calculados a partir do agrupamento de valores conforme a natureza de operação informada pela Impugnante nos registros fiscais da EFD-SPED (registros tipo C190 de saídas), consideradas as regras supracitadas, identificando-se as situações tributárias específicas, se tributadas ou não, com redução de base de cálculo, etc., bem como as operações que não são saídas definitivas de bens, tais como remessas para conserto, comodato, demonstração, para conserto, etc., que não são consideradas no cálculo.

Entretanto, dada a particularidade da Impugnante ao se utilizar o Código Fiscal da Operação (CFOP) na emissão dos documentos fiscais, em algumas situações inadequadas, foi necessário a Fiscalização adentrar em relação a certos destinatários outras informações constantes dos documentos fiscais

objetivando o tratamento correto da operação e, conseqüentemente, na apuração dos índices mensais, visto que o índice é uma mera razão matemática entre dois valores denominados o numerador e denominador.

Importante frisar, se a Fiscalização não analisasse os documentos fiscais, adotando como referência apenas os CFOP's informados para certas operações não tributadas, os índices apurados seriam menores ainda que aqueles utilizados pela Fiscalização no Auto de Infração, ou seja, resultariam em maiores estornos de créditos apropriados, razão pela qual exigiu-se fazer ajustes de valores.

Assim feito, **a identificação das operações e sua alocação no numerador ou denominador consta distribuídas segundo o exposto na Parte 5 e de valores na Parte 7, da planilha 'CIAP1 – Estornos de Créditos (Partes 1 a 10)'** e conforme dito acima, a Fiscalização ao aprofundar sua análise nos documentos fiscais apurou a necessidade de ajustes de valores face a destinação e o tratamento tributário de certas operações realizadas pela Impugnante, segundo destacado no rodapé da tabela da Parte 5 e, adicionalmente, nos termos das Observações de 1 a 5 na sequência descritas, em especial, quanto as operações não tributadas

Ressalte-se que, **a Impugnante foi intimada, em 20/06/2023**, por seu Domicílio Tributário Eletrônico – DTE, no SIARE, Mensagem n.º 655862023, dos parâmetros que a Fiscalização estava adotando na apuração do índice, inclusive com um demonstrativo para o mês de março de 2021, a título de amostragem, também anexado na Parte 6, da planilha 'CIAP1 – Estornos de Créditos (Partes 1 a 10)', **na qual apontava divergências em relação àqueles apurados pela Impugnante, maiores do que da Fiscalização** corroborando para uma apropriação de créditos do imposto também maior.

Na oportunidade, **foi solicitado à Impugnante que identificasse as inclusões ou exclusões de operações e respectivos valores no numerador ou denominador que eventualmente pudesse não ter sido considerados pela Fiscalização**, entretanto em sua resposta constou apenas citação de norma regulamentar e de orientação do Guia Prático da EFD, acompanhado de dois exemplos hipotéticos de cálculo do índice, sem abordar os próprios índices por ela utilizados na apropriação dos créditos de ICMS do CIAP em confronto com o apresentado pelo Fisco.

Então, **não se trata de apontar o equívoco da Impugnante, mas tão-somente que demonstrasse, objetivamente, quais operações e/ou valores nelas arrolados foram desconsiderados e/ou indevidamente lançados no numerador ou denominador no índice apurado e demonstrado pela Fiscalização nas citadas Partes 5 e 7, da planilha 'CIAP1 – Estornos de Créditos (Partes 1 a 10)'**.

Logo, se foram demonstradas quais operações com mercadorias e os seus respectivos valores informados no Registros C190, da EFD e como foram utilizadas na apuração do índice de creditamento da Fiscalização na Infração 4 e o evidente descumprimento de obrigação acessória que deveria informar os documentos fiscais de origem dos créditos lançados no CIAP na Infração 3, **não há como admitir que há impedimento à Impugnante de exercer seu direito de defesa, mesmo porque, como dito acima, poderia tê-lo exercido na etapa anterior da atividade inicial de fiscalização exploratória ...**” (Grifou-se)

Importante destacar que a Impugnante não apresentou, em momento algum, a memória de cálculo dos índices de creditamento por ela apurados, razão pela qual o Fisco não poderia apontar qual teria sido o equívoco por ela cometido, sendo inválido seu questionamento nesse sentido.

Inversamente, de posse de todos os dados acima, a Impugnante poderia refutar, total ou parcialmente, os cálculos do Fisco, o que não ocorreu no caso dos autos.

Verifica-se, portanto, que inexistente o alegado cerceamento de defesa, especialmente após o interlocutório de págs. 533/534, no qual foi concedido à Impugnante prazo adicional de 60 (sessenta) dias para apresentação de documentos que pudessem comprovar a legitimidade de seus procedimentos,

Por fim, resta acrescentar que o presente lançamento, ao contrário da alegação da Impugnante, foi lavrado com todos os requisitos formais estabelecidos no art. 89 do RPTA, contendo, especialmente, a descrição clara e precisa dos fatos que motivaram a sua formalização, a correta indicação dos dispositivos legais tidos como infringidos, assim como os inerentes às penalidades aplicadas.

Não há que se falar, portanto, em nulidade do Auto de Infração ou em cerceamento de defesa.

Do Requerimento de Prova Pericial

Com o intuito de demonstrar a legitimidade de seus procedimentos, a Impugnante solicita a realização de prova pericial, apresentando, para tanto, os quesitos arrolados à pág. 386, a saber:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 1) Favor confirmar, mediante a verificação *in loco*, se os bens listados na infração “1” são diretamente necessários para permitir (i) o processo de produção e comercialização dos gases industriais pela Impugnante e (ii) a atividade de locação;
- 2) Favor confirmar se nas operações de transferências de ativo, listadas na infração 2, o ICMS já foi apropriado integralmente no CIAP do estabelecimento remetente. Caso negativo, favor confirmar se o crédito foi apurado corretamente pela Impugnante.

Com relação ao Quesito nº 01, as planilhas acostadas aos autos pelo Fisco, cujos dados foram baseados em informações e na escrita fiscal da Impugnante (EFD), são suficientes para o deslinde da questão.

Quanto ao quesito nº 02, a legislação é absolutamente clara ao vedar a apropriação de créditos não destacados em documentos fiscais de entradas.

Portanto, a perícia requerida se mostra desnecessária, uma vez que as informações, argumentos e documentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante, incluindo Laudo Técnico, revelam-se suficientes para a elucidação da matéria tratada nos autos.

Assim, deve ser indeferida a prova requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA (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.

Do Mérito

Crédito de ICMS – Aproveitamento Indevido – Bens Alheios

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mediante lançamentos no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), relativos a bens alheios à atividade do estabelecimento.

Em termos literais e de forma mais detalhadas, especialmente em relação aos bens cujos créditos foram glosados, a infração foi assim narrada pelo Fisco no Relatório Fiscal Complementar anexado ao Auto de Infração:

Relatório Fiscal Complementar

“... 8 - IRREGULARIDADES:

Constatou-se, mediante conferência do ‘Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP’ e das

notas fiscais de aquisição de mercadorias registradas em sua Escrituração Fiscal Digital – EFD/SPED Fiscal, referentes ao período de fevereiro de 2019 a dezembro de 2021, que o sujeito passivo recolheu ICMS menor que o devido, no valor original de R\$ 1..., em razão da **apropriação indevida de créditos do imposto** provenientes do uso de documentos fiscais relacionados na Parte 2, da planilha ‘CIAP1 - Estorno de Créditos’ (Anexo 2) estornados segundo o mesmo índice de creditamento apurado pelo contribuinte conforme demonstrado na Parte 8, Coluna 4 da referida planilha ‘CIAP1 - Estorno de Créditos’ (Anexo 2), **relativos às aquisições de bens alheios** à atividade do estabelecimento destinatário.

Tais bens são em grande parte empregados na prestação de serviços sujeitas a tributação do ISSQN, tais como: **equipamentos e instrumentos e os respectivos acessórios e partes utilizados em tratamentos médicos, de cuidados paliativos e/ou preventivos da saúde de pacientes; ou utilizados em operações de “Homecare”; ou tratamento de apneia do sono e distúrbios respiratórios crônicos; outros em atividades marginais a produção, envase e comercialização de gases como: equipamentos e/ou instrumentos de controle ambiental e de monitoramento de segurança patrimonial, veículos leves utilizados em assistência técnica e pelos colaboradores ligados ao negócio, microcomputadores, notebooks e periféricos e nobreaks (Gerenciador de back-up)**, conforme descrição da função dos bens elaborada pelo contribuinte (planilha 7A08B766CC6982CB312CA1F70B50CE9A7A08B766CC6982CB312CA1F70B50CE9A – Anexo 1) e face à atividade desenvolvida em resposta ao item 6) da Intimação e resposta de 05/05/2023 (pgs. 164 e 165) e, subsidiariamente, aos itens 2), alínea ‘a’ e 6), da Intimação e resposta de 01/09/2023 (pgs. 4, 6 e 7) ...” (Grifou-se)

As exigências referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Em que pese as alegações da Impugnante, os créditos por ela apropriados não encontram respaldo na legislação vigente.

Para demonstrar a correção do procedimento fiscal, mostra-se necessária, inicialmente, a abordagem das normas legais que regem a matéria, com especial enfoque naquelas que estabelecem o direito ou a vedação à apropriação dos créditos de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS, especialmente em relação aos bens do imobilizado e àqueles classificados como alheios à atividade do estabelecimento, por ser o cerne da presente lide.

A Constituição Federal, por meio de seu art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”, atribuiu à lei complementar a competência para disciplinar o regime de compensação do ICMS.

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;

Assim, na competência constitucional que lhe foi atribuída, a Lei Complementar nº 87/96 estabeleceu, em seu art. 20, § 1º, que “*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*”.

Além disso, a mesma lei complementar, estabeleceu em seu art. 23 que o direito ao crédito está condicionado às condições estabelecidas na legislação.

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.

Portanto, o direito ao crédito do ICMS, para compensação com os débitos relativos às operações posteriores tributadas, não é amplo e irrestrito, pois a própria lei complementar estabelece condições para tal direito, além de ser taxativa ao determinar que os bens alheios à atividade-fim do estabelecimento não geram direito a créditos do imposto.

A legislação mineira, seguindo a determinação da lei complementar, estabeleceu a vedação ao crédito relativo às aquisições de bens alheios por meio dos arts. 31, inciso III da Lei nº 6.763/75 e 70, inciso XIII do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, para fins de vedação ao crédito do ICMS, estabelece as seguintes definições:

IN DLT/SRE nº 01/98

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

[...]

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."
(Grifou-se)

Assim, para que determinado bem possa ser classificado como não alheio à atividade do estabelecimento, não basta que ele seja utilizado na área do complexo industrial.

É necessário, também, que o bem exerça alguma ação intrínseca na atividade-fim do estabelecimento (industrialização e comercialização de gases

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

medicinais e industriais, no presente caso), nos termos estabelecidos no art. 1º, inciso II, alínea “c” da Instrução Normativa nº 01/98.

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.

Assim, os bens que não estejam intrinsecamente ligados à atividade fabril do estabelecimento atuado ou na comercialização dos produtos finais não geram direito a créditos de ICMS.

A expressão “utilizados direta ou indiretamente” contida no § 3º do art. 70 do RICMS/02 deve ser interpretada de acordo com a IN nº 01/98, pois esta foi editada exatamente para definir o conceito de bens alheios.

Resumindo, considera-se ativo imobilizado, para os fins do aproveitamento de crédito disposto na Lei Complementar nº 87/96, aquele caracterizado nos termos da Lei nº 6.404/76, e que atenda, também, aos requisitos contidos nos §§ 3º, 5º, 6º e 12º do art. 66 do RICMS/02 e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98 (IN 01/98).

Como se vê, o legislador mineiro, dentro de sua competência, não alterou o conceito de ativo permanente, mas apenas estabeleceu as hipóteses em que os bens destinados a esse fim geram ou não direito a créditos do ICMS, conforme sejam ou não alheios à atividade-fim do estabelecimento, nos termos da Instrução Normativa nº 01/98.

Analisando-se a aba “parte 2” da planilha “CIAP1 – Estorno de Créditos” elaborada pelo Fisco, constata-se que os bens nela listados são efetivamente alheios à atividade do estabelecimento, conforme exemplos abaixo:

DESCRIÇÃO SUCINTA/FUNÇÃO DO BEM
PAINEL MEDICINAL OXIGENIO
EQUIPAMENTO UTILIZADO EM SEGURANÇA PATRIMONIAL / OPERACIONAL
VEÍCULO UTILIZADO PARA ASSISTÊNCIA TÉCNICA A CLIENTES
VEÍCULO UTILIZADO PELOS COLABORADORES LIGADOS AO NEGÓCIO
EQUIPAMENTO MEDICO PARA TRATAMENTO DE INSUFICIENCIA RESPIRATÓRIA
EQUIPAMENTOS UTILIZADOS PARA ATENDIMENTO OPERAÇÕES HOMECARE
VEÍCULO UTILIZADO PELA EQUIPE DE MANUTENÇÃO À ÁREA PRODUTIVA
COMPLEMENTO DO EQUIPAMENTO MEDICO PARA TRATAMENTO DE INSUFICIENCIA RESPIRATÓRIA
COMPLEMENTO EQUIPAMENTO MEDICO PARA LEITURA DA OXIGENAÇÃO DO SANGUE
NOTEBOOK DELL LATITUDE E-6230 CONFORME ESPECIFICADO
EQUIPAMENTO MEDICO PARA TRATAMENTO DE APNEIA DO SONO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESCRIÇÃO SUCINTA/FUNÇÃO DO BEM
COMPLEMENTO DO EQUIPAMENTO MEDICO PARA TRATAMENTO DE APNEIA DO SONO
EQUIPAMENTO UTILIZAO NAS OPERAÇÕES HOMECARE
COMPLEMENTO EQUIPAMENTO MEDICO PARA TRATAMENTO DE INSUFICIENCIA RESPIRATÓRIA
CAMERAS MONITORAMENTO CARRETA
CASE PARA PROTEÇÃO DE EQUIPAMENTO MÉDICO
EQUIPAMENTO MEDICO PARA ASPIRAÇÃO DE SECREÇÃO
BASE PARA CILINDRO. EQUIPAMENTO UTILIZADO PARA GARANTIR A SEGURANÇA DO CILINDRO (EVITAR QUEDA)
ANALISADOR UTILIZADO PARA MEDIÇÃO DO TEOR DE UMIDADE NA ESTOCAGEM DE PRDUTOS PARA SAÚDE
EQUIPAMENTO MEDICO PARA AUXILIO DA TOSSE
EQUIPAMENTO MÉDICO PARA TRATAMENTO DE APNEIA DO SONO
EQUIPAMENTO UTILIZADO NAS OPERAÇÕES DE HOMECARE
COMPLEMENTO EQUIPAMENTO MEDICO UTILIZADO PARA MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS MEDICOS
EQUIPAMENTO MEDICO PARA MONITORAÇÃO DE PACIENTE
COMPLEMENTO EQUIPAMENTO MEDICO PARA MONITORAÇÃO DE PACIENTE

Nesse sentido, cabe destacar que os “equipamentos e instrumentos e os respectivos acessórios e partes utilizados em tratamentos médicos, de cuidados paliativos e/ou preventivos da saúde de pacientes; ou utilizados em operações de ‘Homecare’; ou tratamento de apneia do sono e distúrbios respiratórios crônicos” claramente não desenvolvem qualquer ação intrínseca na produção de gases medicinais e industriais, atividade-fim e preponderante da Impugnante, sendo caracterizados como bens alheios, a teor do disposto nos termos do art. 1º, incisos II, alínea c” da IN nº 01/98.

Ademais, a vedação ao crédito desses bens, adquiridos e locados a terceiros, como afirmado pela própria Impugnante (atividade paralela de “*locação de produtos para a saúde, correlatos, acessórios e equipamentos fabricados por terceiros*”), está expressamente prevista, também, no art. 70, § 5º do RICMS/02 e no inciso II do mesmo dispositivo c/c art. 5º, inciso XIII do RICMS/02.

RICMS/02

Art. 5º **O imposto não incide sobre:**

[...]

XIII - **operações em decorrência de** contrato de comodato, **locação** ou arrendamento mercantil, não compreendida a venda do bem arrendado ao arrendatário; (Grifou-se)

[...]

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

[...]

II - **a operação subsequente com a mesma mercadoria** ou com outra dela resultante **deva ocorrer com isenção ou não-incidência**, ressalvado o disposto no inciso III do *caput* e no § 1º, ambos do artigo 5º deste Regulamento;

[...]

§ 5º **Não gera direito a crédito a entrada de bens destinados ao emprego em atividade diversa de operação relativa à circulação de mercadoria ou de prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, ainda que desenvolvida paralelamente à atividade tributada.** (Grifou-se)

A decisão relativa ao Tema nº 1052/STF, ao contrário da alegação da Impugnante, não tem qualquer repercussão sobre o feito fiscal, pois a matéria nela apreciada referia-se à possibilidade de creditamento de ICMS cobrado em operação de entrada de aparelhos celulares em empresa prestadora de serviço de telefonia móvel, posteriormente cedidos em comodato a seus clientes.

Em sua decisão, o STF reconheceu o direito ao crédito do imposto, ao argumento de que não havia qualquer dúvida de que o aparelho celular viabiliza o serviço de comunicação, ou seja, entendeu que os celulares se relacionavam com a atividade-fim do contribuinte.

De modo diverso, no presente caso, os bens ora em análise não geram direito a créditos do imposto, seja pela ótica da IN nº 01/98 (bens alheios), seja sob o enfoque da norma estabelecida no art. 70, § 5º do RICMS/02 (atividade secundária não tributada pelo ICMS).

Os demais bens mencionados pela Impugnante (microcomputador/notebook, câmera de vídeo, veículos diversos, nobreak e base de apoio para cilindros) também se caracterizam como alheios, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c” da IN nº 01/98, uma vez que não exercem qualquer ação intrínseca na produção e/ou comercialização de gases medicinais/industriais, atividade-fim da empresa autuada, o que pode ser observado mediante leitura das informações da Impugnante quanto à função desempenhada por cada um deles no complexo industrial.

Por fim, cabe reiterar que a utilização de determinado bem na consecução da atividade econômica do contribuinte é condição necessária, mas não suficiente, para fins de direito ao creditamento, que está subordinado às condições estabelecidas na legislação, que veda expressamente os créditos apropriados pela Impugnante, por estarem vinculados a bens alheios à sua atividade-fim.

A título de complementação, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal sobre o tópico em tela, cujas contrarrazões foram integralmente ratificadas pela Assessoria do CCMG:

Manifestação Fiscal

“... A Impugnante, em suas alegações, afirma equívoco da Fiscalização, relativamente aos **bens do ativo imobilizado utilizados em tratamentos médicos, em operações de Homecare e em tratamentos de apneia de sono e distúrbios respiratórios crônicos**, que são adquiridos com a finalidade de locação para terceiros, cuja atividade não estão sujeitas à incidência do ISS, face à Súmula Vinculante n.º 31, do STF, que dispõe expressamente: ‘É inconstitucional a incidência

do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) sobre operações de locação de bens móveis’.

Porém, adicionalmente, têm-se que **tal atividade também não se submete à incidência do ICMS nos termos do art. 5º, do RICM/02**, reproduzido:

[...]

Significa dizer que, das disposições da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, acima citada, especificamente, o art. 1º, inciso II, alínea “a”, **consideram-se alheios** os bens que sejam utilizados fora do campo de incidência do imposto, desta feita não é o fato de os bens serem empregados em atividade tributada pelo ISSQN municipal ou não que desabonaria o lançamento fiscal.

A Fiscalização ao mencionar a utilização desses bens em atividade tributada pelo ISSQN, inferiu que esses bens seriam empregados no desenvolvimento das atividades de cuidado domiciliar (denominada de ‘Homecare’) juntamente com outros parceiros, de sua resposta à Intimação de 01/09/2023, mensagem DTE/SIARE nº 633202023, ao item 2), alínea ‘a’, em referência à planilha 02 – Descrição sucinta da função dos bens, se fosse tal situação, se sujeitaria ao ISSQN conforme previsão do subitem 4.21 da lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003: ‘4.21 - *Unidade de atendimento, assistência ou tratamento móvel e congêneres*’, ora contestada e esclarecida pela Impugnante .

Porém, a despeito do Fisco ter conjecturado quanto a tributação de outro ente em nada compromete a efetividade dos estornos do ICMS ocorridos, mesmo porque a competência tributária de fiscalizar o ISSQN é municipal.

Do princípio constitucional da não-cumulatividade, a legislação tributária veda o crédito de mercadorias em operações subsequentes com não-incidência, **art. 70, inciso II, RICMS/02**, abaixo, entretanto, sabe-se que os bens do ativo permanente assim são caracterizados vez que não são circulantes, emprestando-se da conceituação contábil, não havendo falar-se de imposto sobre a circulação de bens e serviços para tais bens, razão pela qual seus créditos, se admitidos, decorrem de incentivo fiscal.

Assim, por coerência legal, imperativo negar-lhes quando utilizados em prestação de serviços não tributadas pelo ICMS (no caso, sequer tributados por algum ente estatal):

[...]

Quanto à citação da decisão do STJ ao julgar o **Tema n.º 1052**, em sede de repercussão geral, como fundamento de apropriação dos créditos de ICMS, **a Fiscalização entende não haver qualquer aplicabilidade ao seu caso, porque se trata de situação distintas**, lá os ativos da empresa (aparelhos telefônicos) eram entregues à posse de terceiros pelo instituto do comodato (empréstimo gratuito) e objetivava viabilizar a própria prestação de serviço de comunicação oferecido por ela, seja por questões concorrenciais e/ou outras mercadológicas; aqui, segundo a própria Impugnante, cede a posse de seu ativo em locação a terceiros cuja prestação dos serviços de cuidado domiciliar são realizados por outros terceiros, portanto, não há como justificar o creditamento em condições que não se confundem entre si.

Relativamente aos outros bens, **os equipamentos e/ou instrumentos de controle ambiental e de monitoramento de segurança patrimonial, veículos leves utilizados em assistência técnica e pelos colaboradores ligados ao negócio, microcomputadores, notebooks e periféricos e nobreaks (Gerenciador de back-up)**, afirmar sua essencialidade à produção e comercialização dos gases industriais, por sua imprescindibilidade ao todo do processo produtivo escapa de qualquer conteúdo normativo legal.

Como já abordado, ressalte-se que **não é a essencialidade e/ou necessidade de determinado bem para a consecução da atividade econômica do contribuinte que determina a condição de bens do ativo passíveis de apropriação do respectivo crédito**, de acordo com a Fiscalização, embora muitos possam estar lotados na área produtiva e outros em atividades pós-venda, operam como meios de logística e suporte na execução da atividade de produção e comercialização, seja pela gestão, armazenagem e produção de informações, monitoramento de processo, pessoas e de patrimônio, no transporte utilizado na execução de manutenções e assistência técnica e/ou visando garantir estabilidade e previsibilidade do funcionamento de equipamentos.

A legislação ao determinar um vínculo do bem com atividade de industrialização, exige o desempenho de função intrínseca e contributiva àquelas ações contidas conceitualmente no art. 222, inciso II, do RICMS/02 abaixo:

[...]

Igualmente, imprescindível o vínculo do bem ao ato de comércio, entendido como o praticado na venda propriamente dita das mercadorias produzidas, aqueles que promovam e contribuam para a sua circulação jurídica, desde a saída da empresa até a entrega ao consumidor final.

Ao longo dos argumentos fiscais já apresentados e os seguintes **demonstra-se sem qualquer resquício de dúvida que esses outros bens que tiveram os créditos de ICMS estornados não desempenham qualquer função na industrialização ou comercialização dos gases.**

Em argumentação, a Impugnante faz menção ao art. 20, § 1º, da L.C 87/96, abaixo reproduzido, para apropriação de créditos correspondentes a toda a mercadoria necessária, excluídas as alheias à atividade do estabelecimento:

[...]

Como se depreende do caput do art. 20, há referência aos bens do ativo imobilizado e os materiais de uso ou consumo, bem como a prestação de serviços, de modo que a expressão “alheio à atividade do estabelecimento”, do parágrafo primeiro do mesmo artigo deve ser atribuída tanto aos bens do ativo imobilizado quanto aos materiais de uso ou consumo e serviços.

Por óbvio, na essência da atividade empresarial que produz e/ou presta serviços objetivando o lucro, na aquisição de bens, alguns na condição de consumidor final, encerrando a cadeia de circulação e outros não, seria inconcebível não serem indispensáveis, necessários ou essenciais, pois **se supérfluos não seriam adquiridos.**

[...]

Por conseguinte, alegar necessidade/imprescindibilidade de alguns bens para lograr o objeto social da empresa e justificar a apropriação de créditos de ICMS não se sustenta, considerando que esta explica tão-somente sua utilização.

Neste aspecto, **especificamente quanto aos bens denominados ‘Base de apoio para cilindros T E K’**, cujos códigos já foram relacionado acima, adicionalmente, frise-se que sua utilização decorre de obrigação legal em matéria de segurança devido as exigências contidas na Resolução n.º 5.998, de

03/11/2022, com vigência a partir de 01/06/2023, expedida pelo Ministério da Infraestrutura, Agência Nacional de Transporte Terrestres - ANTT, que revogou a Resolução n.º 5.947, de 01/06/2021, segundo o art. 2º, entretanto, mantida a mesma obrigação quanto ao art. 16, a seguir reproduzidos:

[...]

Ainda que a Impugnante navegue em fundamentos de necessidade para desenvolver suas atividades, a Fiscalização concorda quando expressa a complexidade de sua atividade, sendo exigido considerar o processo produtivo e a função de cada um dos bens nele, diga-se de passagem, que **assim se desenvolveu a atividade fiscal, em conformidade com as respostas dadas pela Impugnante ao ser intimada no detalhamento da aplicação e função deles na planilha 02** – Descrição sucinta da função dos bens, anexa a presente autuação.

Nesse sentido, a Impugnante aborda o entendimento do Superior Tribunal de Justiça – STJ, de que se enquadrariam com produtos essenciais os bens adquiridos e utilizados na persecução da atividade da empresa, conforme a seguir reproduzido:

[...]

Contudo, de tal decisão, a Impugnante faz defesa equivocada quando reitera que produto intermediário não está mais vinculado às condições do Convênio ICMS 66/88, sendo suficiente demonstrar sua pertinência à atividade produtiva do contribuinte, porque **não se está discutindo créditos de materiais passíveis de se enquadrarem como produtos intermediários, cujo direito está disciplinado na Instrução Normativa SLT n.º 01/86, mas aqueles afetos aos bens enquadrados como do ativo permanente.**

Também não se pode admitir que se utilize dela para projetar que a necessidade comprovada de utilização dos equipamentos adquiridos na realização do objeto social da empresa seria suficiente ao seu direito de se apropriar dos créditos de ICMS, vez que, simplesmente, estaria legislando e/ou interpretando extensivamente sem competência e definindo situações não previstas na legislação vigente ..." (grifou-se)

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituída pelo ICMS indevidamente apropriados, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Crédito de ICMS – Aproveitamento Indevido – Nota Fiscal de Entrada – Falta de Destaque do Imposto

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mediante lançamentos no CIAP, cujos valores não foram destacados nas respectivas notas fiscais de entradas vinculadas a “aquisições e transferências de bens de ativo imobilizado em operações com não incidência do ICMS”, conforme relatório fiscal.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XIII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, esta já adequada ao limite estabelecido no § 2º, inciso II do mesmo dispositivo legal, conforme aba “parte 3” da planilha “CIAP1 – Estornos de Créditos” (Anexo 2 do AI).

Lei nº 6.763/75

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:

[...]

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

a) operação ou prestação que ensejar a entrada de bem, mercadoria ou serviço beneficiados por isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

[...]

II - em se tratando de operação ou prestação amparada por isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto, serão de 10% (dez por cento) do valor da operação ou da prestação.

As alegações da Impugnante contrariam frontalmente a legislação de regência do ICMS.

O art. 62 do RICMS/02 assegura aos contribuintes do imposto a compensação da importância que for devida em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro Estado.

RICMS/02

Art. 62. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação com **o montante cobrado nas anteriores**, por este ou por outro Estado. (Grifou-se)

Por sua vez, o art. 68 do RICMS/02 é absolutamente claro ao determinar que o crédito deve corresponder ao valor do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação/prestação anterior.

Art. 68. O crédito corresponderá ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação.

Parágrafo único. Se o imposto destacado no documento fiscal for inferior ao devido, o valor a ser abatido corresponderá ao do destaque, ficando assegurado o abatimento da diferença, desde que feito com base em documento fiscal complementar emitido pelo alienante ou remetente da mercadoria ou pelo prestador do serviço. (Grifou-se)

O parágrafo único do dispositivo acima é cristalino ao restringir o valor do crédito à quantia destacada nos respectivos documentos fiscais, assegurando-se ao contribuinte a compensação de eventual diferença, condicionada à emissão, pelo alienante/remetente da mercadoria ou prestador do serviço, de documento fiscal complementar com o destaque do imposto inerente à diferença apurada, condição amparada no art. 69, caput e § único do RICMS/02.

RICMS/02

Art. 69. O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou os bens ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidas na legislação.

Parágrafo único. O crédito somente será admitido após sanada a irregularidade porventura existente no documento fiscal. (Grifou-se)

Ademais, os dispositivos acima, como não poderia deixar de ser, são categóricos no sentido de que o direito ao crédito do imposto pertence ao estabelecimento que tenha adquirido/recebido as mercadorias a que se referir.

Assim, ao afirmar que, “*ao invés de se apropriar do crédito de ICMS no momento da aquisição/entrada dos bens no ativo imobilizado no estabelecimento da White Martins localizado em Vinhedo/SP, ... optou por se apropriar desse crédito quando da transferência dos bens para o seu outro estabelecimento, situado neste Estado*”, a Impugnante comete dupla violação à legislação, a saber:

- Aproveitamento de créditos do imposto não destacado em nota fiscal, legalmente presumido como não cobrado na origem;
- Apropriação de crédito assegurado, única e exclusivamente, observada a legislação paulista, ao seu estabelecimento sediado em Vinhedo (SP), real adquirente da mercadoria posteriormente transferida para a Impugnante.

Além disso, contrariamente à sua afirmação, a Nota Fiscal de transferência nº 37.949, foi emitida pelo seu estabelecimento paulista com a observação de que se tratava de operação amparada pela não incidência do ICMS, conforme trechos abaixo da manifestação fiscal, onde constam outras observações importantes acerca da

operação que deu origem à transferência do bem para o estabelecimento da Impugnante:

Manifestação Fiscal

“... A Impugnante ainda discordando da Fiscalização, contesta também a Infração 2, entretanto **se limitou a questionar, a título exemplificativo, apenas a transferência de ativo imobilizado ocorrida pela Nota Fiscal n.º 37.949, de 23/03/2021**, com valor total de R\$ 447.759,72, cujas parcelas de ICMS apropriadas no CIAP (R\$ 510,73) foram calculadas a partir do valor não destacado de ICMS para todos os itens de R\$ 98.060,80, representando um alíquota de 21,90% apurado sobre o valor total, emitida por sua filial situada em Vinhedo/SP, alegando que a remetente não se apropriou dos créditos de ICMS-CIAP, apresentando para tanto uma tela de consulta do CIAP, aba “Crédito”, às fls. 27, da Impugnação-2, e que **optou pela apropriação do crédito no estabelecimento da Impugnante.**

Informa ainda que os bens adquiridos foram registrados no livro Registro de Entradas de sua filial através da Nota Fiscal n. 11.002, de 18/02/2021 e segundo se depreende das telas de consulta anexadas, às fls. 17, da Impugnação_1 e fls. 26, da Impugnação_2, refere-se à aquisição no grupo dos Códigos Fiscais das Operações e Prestações - CFP 3.500, **Entradas ou aquisições de serviços do exterior**, no subgrupo CFOP 3.550, das “Operações com bens de ativo imobilizado e materiais para uso ou consumo”, especificamente, o CFOP 3.551, das “Compras de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento”, tratando-se de uma Nota Fiscal de entrada de emissão do próprio estabelecimento filial localizado em Vinhedo/SP, Inscrição Estadual 714121460110, tendo sido lançada como base de cálculo o valor de R\$ 680.976,46, Alíquota de 18,00% e ICMS de R\$ 122.575,76, sendo que não foi acostado na impugnação o documento de arrecadação comprobatório de pagamento do ICMS destacado.

[...]

Por óbvio, o Estado não tem como admitir o creditamento: primeiro, o imposto não foi destacado no documentos fiscal; mesmo que, hipoteticamente, se pudesse admitir o não destaque do imposto, além dos valores declarados divergentes, impera impossibilidade legal do Fisco mineiro de verificar o pagamento do imposto no tocante à aquisição inicial pela remetente e; adicionalmente, o fato das aquisições se referirem a importações, cuja relação jurídico-

tributária deve observar regras específicas de tributação na legislação tributária, seja na determinação da sujeição ativa, da base de cálculo e a alíquota aplicável na apuração e o pagamento do imposto.

Assim, caberia a empresa esclarecer, se os bens em questão se destinavam a ser utilizados a produzir resultados no estabelecimento da Impugnante, por que pagar o imposto ao Estado de São Paulo e exigir sua devolução de Minas Gerais?

Igualmente, quanto à divergência entre os valores informados na importação e na transferência interestadual daqueles bens. Indagando-se se esta não teria origem no fato de que no momento da nacionalização dos bens importados já ocorrida a recuperação contábil dos tributos? Se assim for, não estaria configurada a pretensão da Impugnante de pagamento indevido ao pleitear a devolução do imposto a Minas Gerais?

Por derradeiro, **a impossibilidade do crédito advém do próprio documento fiscal emitido pela remetente na transferência dos bens para a Impugnante, Nota Fiscal n.º 37.949**, em cujo campo dos 'Dados adicionais', têm-se nas 'Observações complementares', na íntegra, o seguinte, **destacando-se que a operação ocorreu com não-incidência do ICMS** conforme disposição regulamentar do Estado de São Paulo:

Por derradeiro, **a impossibilidade do crédito advém do próprio documento fiscal emitido pela remetente na transferência dos bens para a Impugnante, Nota Fiscal n.º 37.949**, em cujo campo dos 'Dados adicionais', têm-se nas 'Observações complementares', na íntegra, o seguinte, destacando-se que a operação ocorreu com não-incidência do ICMS conforme disposição regulamentar do Estado de São Paulo:

NÚMERO ATIVO:

43010164,43010165,43010166,43010167
FILIAL/FAB: RBA312 N. PEDIDO: 4467725
COD.DOC.: FH UN. ATRIB.: RBF307 PRE NF:
82932380 PEDIDO DESTINO: 42274060 TIPO:
D0 Bem do Ativo Imobilizado, recebido em
___/___/___ **ICMS Nao-Incid., Art.7, Inc. XIV,
Dec. 45.490/2000 RICMS/SP.** Emissao
autorizada pela Portaria CAT nr. 32/96, Art. 34
..." (Grifo meu).

..." (Grifou-se)

Resta evidente, portanto, a ilegalidade da apropriação dos créditos promovida pela Impugnante, nos termos art. 70, incisos I e/ou IX do RICMS/02, conforme o caso, devendo-se reiterar que o imposto não destacado em documento fiscal, independentemente de se tratar de operação não tributada pelo imposto, é legalmente presumido como não cobrado na operação anterior.

RICMS/02

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

I - a operação que ensejar a entrada de mercadoria ou de bem ou a prestação que ensejar o recebimento de serviço estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, ressalvadas as disposições em contrário previstas neste Regulamento;

[...]

IX - o pagamento do imposto na origem não for comprovado, na hipótese de exigência prevista na legislação tributária;

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituída pelo ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Crédito de ICMS – Aproveitamento Indevido – Origem não Comprovada - Nota Fiscal não Apresentada ao Fisco

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mediante lançamentos no CIAP, relativos a notas fiscais não apresentadas ao Fisco, caracterizando créditos sem origem comprovada.

As exigências referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Em sua peça exordial, a Impugnante limitou-se a arguir um hipotético cerceamento de defesa em relação à infração ora em análise, assim como a inerente à infração nº 04, que será abordada em tópico posterior a este.

Contudo, como ressaltado no tópico relativo às preliminares, com relação à infração nº 03, na fase que antecedeu a formalização do presente lançamento, o Fisco já havia intimado a Autuada a apresentar todos os dados das notas fiscais vinculadas aos créditos escriturados no CIAP, nos termos abaixo, intimação esta não atendida pela Impugnante.

Intimação 24Nov2023

“... Pelo presente termo, fica o contribuinte acima qualificado, INTIMADO, por seu representante legal e/ou sócios, nos termos dos artigos 16, inciso III; 21, § 2º; 50, inciso II; 52, inciso III; 201; 203, inciso I, e 204, todos da Lei nº 6.763/75, bem como do disposto no artigo 195do Código Tributário Nacional (CTN), e artigos 1º, inciso V e parágrafo único, e 11 da Lei

Federal nº 8.137/90, a entregar a esta Fiscalização, no prazo de 5 (cinco) dias, contados do recebimento deste, dados relacionados aos bens do ativo imobilizado escriturados no livro CIAP, extraídos da EFD, conforme exposição a seguir:

- Os bens do ativo imobilizado escriturados no CIAP **relacionados na planilha em anexo não possuem informações dos dados dos documentos fiscais de entradas das mercadorias**, desta feita **o contribuinte deverá prestá-los**, principalmente, os seguintes: Número da Nota Fiscal, Data da emissão, Data da entrada, Razão Social, CNPJ, Inscrição Estadual, Chave de Acesso e Número do item correspondente ao ativo imobilizado; ... (Grifou-se)

Na planilha anexada à intimação, constam todos os lançamentos constantes no CIAP questionados pelo Fisco, com indicação do código e da descrição dos respectivos bens, com campos em branco para preenchimento, pela Impugnante, das seguintes informações: número da nota fiscal, data de emissão, data de entrada, identificação do emitente, chave de acesso e número do item da NFe.

É obrigação do contribuinte apresentar ao Fisco os documentos fiscais que lastreiam os créditos por ele apropriados, sob pena de serem caracterizados como créditos sem origem comprovada.

Como os referidos documentos não foram apresentados, não há como o Fisco indicar quais notas fiscais não foram escrituradas, como reclamado pela Impugnante, mas apenas realizar a glosa dos créditos, mesmo porque, como já afirmado, cabe à Impugnante ter o controle absoluto dos créditos por ela apropriados, mantendo sob sua guarda os documentos fiscais inerentes a todas as movimentações com mercadorias que realizar, apresentando-os ao Fisco, quando intimada.

Não obstante o acima exposto, a Assessoria do CC/MG, por meio do interlocutório de págs. 533/534, concedeu novo prazo à Impugnante (total de 60 dias) para apresentação das notas fiscais relativas aos créditos glosados pelo Fisco, nos seguintes termos:

Interlocutório

“... 1. Quanto aos itens 3 e 4 do Auto de Infração:

1.1) Item 3 do AI:

Após ter vista da manifestação fiscal, automaticamente concedida neste ato, **favor apresentar os dados solicitados na Intimação Fiscal datada de 24/11/23**, anexada ao Auto de Infração (dados das notas fiscais de entradas referentes aos bens listados na ‘Parte 4’ da planilha elaborada pelo Fisco).

Favor apresentar os mesmos dados relativos ao **PTA nº 01.003425090-11**.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A solicitação acima não impede que essa Empresa se limite a reiterar a sua arguição de nulidade do mencionado item da autuação, acrescida ou não de contrarrazões às considerações contidas na manifestação fiscal ..." (grifou-se)

Comparecendo aos autos (pág. 591), a Impugnante apresentou planilha contendo relação de notas fiscais que seriam relativas aos lançamentos efetuados no CIAP, posteriormente complementada em função de intimação fiscal (planilha denominada "Notas Fiscais").

No entanto, tais notas fiscais não comprovam a legitimidade dos créditos apropriados, uma vez que, para a maioria absoluta desses documentos (e seus respectivos itens), existiam lançamentos no CIAP com indicação do mesmo número de nota fiscal, conforme exemplos abaixo extraídos dos anexos da manifestação fiscal:

NOTA FISCAL E O(S) RESPECTIVO(S) BEM(S) ASSOCIADOS PELA IMPUGNANTE EM RESPOSTA AO INTERLOCUTÓRIO DA ASSESSORIA DO CCMG			
NF Nº	EMIÇÃO	CÓDIGO PRODUTO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO
36467	26/02/2018	106006329340	PAINEL DI MANNESMAN
		106006402940	PAINEL DI MANNESMAN
55719	14/06/2018	106005026720	CILINDROS ALTA PRESSAO
57398	30/08/2018	106005019870	CILINDROS ALTA PRESSAO
57399	30/08/2018	106005019860	CILINDROS ALTA PRESSAO
434	14/12/2018	106006196530	TANQUE CRIOGENICO

DADOS DOS BENS NO REGISTROS TIPO G125 - CIAP DA EFD VINCULADOS ÀS NOTAS FISCAIS INFORMADAS PELA IMPUGNANTE				
NF Nº	UF	CÓDIGO DO PRODUTO	DESCRIÇÃO DO PRODUTO	DATA MOVIMENTO
36467	SP	40038721	PAINEL DI MANNESMAN	01/11/2018
		40001070	PAINEL DI MANNESMAN	01/11/2018
55719	SP	42914406	CILINDRO ALTA PRESSAO COM VALVULA O2 E CAPACETE	01/08/2018
57398	SP	42919207	CIL 30L+/-4% PS200 BAR D.230 X 860MM 3/4 14 NGT 9809-1 AC2	01/10/2018
57399	SP	42919206	CILINDRO T 50L COM VALVULA O2 E CAPACETE	01/10/2018
434	AM	42930344	TANQUE CRIOGENICO	01/09/2019

Reitere-se que os créditos glosados se referem a lançamentos efetuados no CIAP sem especificação dos documentos fiscais correspondentes, assim como sem a data da imobilização (inexistência do Tipo Movimentação IM – Imobilização de bem individual) que permitisse, inclusive, a averiguação da data de escrituração da primeira parcela relativa a cada lançamento.

Assim, caberia à Impugnante apresentar comprovação inequívoca de que não houve lançamentos em duplicidade relativamente a cada item de documento fiscal apresentado, o que não ocorreu no caso dos autos.

Para as três notas fiscais restantes, foi constatada a ocorrência das inconsistências “B”, “D” (já analisadas no PTA nº 01.003425090-11) e “F”, esta última assim descrita pelo Fisco: “*nota fiscal informada está associada a dois bens distintos cujas datas movimento do crédito inicial apropriado também são distintas*”.

Corretas, portanto, as exigências fiscais, face à inexistência de provas contrárias à acusação fiscal.

Crédito de ICMS – Aproveitamento Indevido – Índice de Aproveitamento – Percentual a Maior

A irregularidade refere-se a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mediante lançamentos no CIAP, em valores superiores aos índices de apropriação estabelecidos na legislação.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescidos das Multas de Revalidação e Isolda capituladas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Assim como ocorreu no item anterior, em sua peça exordial, a Impugnante limitou-se a arguir um hipotético cerceamento de defesa em relação à infração ora em análise.

Porém, como ressaltado no tópico relativo às preliminares, a Impugnante foi intimada, em momento anterior ao Auto de Infração, a apresentar informações e esclarecimentos acerca dos percentuais mensais das parcelas dos créditos dos bens do imobilizado, nos termos do art. 66, § 3º do RICMS/02, uma vez que o Fisco, à época, já havia constatado divergências, de forma recorrente, entre seus cálculos e os índices percentuais utilizados pela empresa (superiores aos levantados pelo Fisco), resultando em apropriação de créditos em valores superiores aos admitidos na legislação, *verbis*:

Intimação 20Jun2023

(PTA nº 01.003425090-11)

“... Pelo presente termo, fica o contribuinte acima qualificado, INTIMADO, ..., no prazo de 10 (dez) dias, contados do recebimento deste, a prestar as informações e os esclarecimentos que se fizerem necessários **relacionados aos montantes de créditos de ICMS apurados mensalmente relativos aos bens do ativo imobilizado do livro CIAP**, extraído da EFD, com base na norma regulamentar do art. 66, § 3º, inciso III, alíneas “a” e “b”, do RICMS/02, no período de 01/01/2018 a 31/12/2022, **tendo em vista a apuração da Fiscalização da relação entre as operações tributadas e as saídas em cada período, recorrentemente diferentes daqueles apurados pelo contribuinte** e, no caso, **resultando em valores de**

crédito de ICMS apropriados maiores que os devidos.

Considerando então, a divergência destacada, **a título de exemplificação a Fiscalização elaborou um demonstrativo do cálculo do índice de apropriação do crédito do CIAP previsto no art. 66, RICMS/02, para o mês de março de 2021**, conforme em anexo, em que são destacadas as operações segundo as especificidades do CFOP e a tributação ocorrida e cujos montantes são aqueles apurados no registro C190 das saídas nas respectivas datas informadas do SPED Fiscal.

Caso pertinente, em que o contribuinte identifique inclusões ou exclusões no numerador ou denominador não considerados pela Fiscalização que justificariam o índice de creditamento por ele apurado, solicita-se sejam informados os dados (inclusive referentes às obrigações acessórias) e os respectivos tipos de registros na Escrituração Fiscal Digital – EFD, que permitem a Fiscalização a apuração objetiva dos valores a eles correspondente, bem com os dispositivos regulamentares legais (RICMS/02) **que endossam o tratamento tributário dado pelo contribuinte.**

O demonstrativo do mês de março de 2021 está dividido em três quadros, conforme o tratamento face à similaridade dos dados determinantes de suas alocações no numerador e/ou denominador no cálculo do índice em questão:

a) primeiro quadro (superior), referem-se às operações tributadas independentemente se devidas ou não, que compõem tanto o numerador (saídas tributadas) quanto o denominador (saídas totais) para o cálculo do índice de apropriação de crédito devido;

b) segundo quadro (meio), referem-se às operações de saídas não tributadas cuja inclusão se dá apenas no denominador (saídas totais);

c) último quadro (inferior), referem-se às operações não consideradas no cálculo do citado índice, tendo em vista não serem consideradas saídas definitivas do estabelecimento, ou seja, são dependentes de um evento futuro para serem tributadas (tais como: remessa para conserto, reparo, industrialização, demonstração, etc.).

Entretanto, a despeito dos valores extraídos por CFOP no Registro C190 de saídas, em razão da peculiaridade de algumas operações do contribuinte, exigiu-se efetuar alguns ajustes, tal qual demonstrado ao final

do **levantamento exemplificativo do mês de março de 2021**, após o último quadro, a saber:

c.1) o contribuinte efetua remessas de mercadorias para os armazéns gerais informados no demonstrativo, nos termos do previsto no Anexo IX, art. 54 a 56, do RICMS/02, cujas operações de saídas são informadas e escrituradas no CFOP 5949, assim os montantes em questão foram deduzidos das saídas totais (ajustes com retificação) em se considerando que não se caracterizariam uma saída definitiva das mercadorias;

c.2) igualmente, tendo em vista as operações de remessas tributadas de mercadorias para venda fora do estabelecimento, segundo o Anexo IX, art. 78 a 80, do RICMS/02, no retorno das mercadorias não vendidas o contribuinte deve recuperar o crédito de ICMS emitindo documentos fiscais de entradas nos CFOP 1904 ou CFOP 2904, **razão pela qual os montantes a eles relativos são deduzidos simultaneamente das saídas tributadas (numerador) e das saídas totais (denominador)**, pois que as mercadorias retornaram ao estoque.

Também, em anexo, consta um demonstrativo da apuração dos índices de apropriação dos créditos oriundos do CIAP para os demais períodos, com base nas mesmas considerações adotadas pela Fiscalização na apuração do índice de creditamento elaborado para o mês de março de 2021 ..." (Grifou-se)

Como se vê, na intimação acima (com os seus anexos), o Fisco foi absolutamente claro e didático quanto ao método por ele utilizado para fins de apuração dos percentuais mensais de créditos de ICMS do ativo imobilizado, permitindo ao contribuinte apresentar suas discordâncias, com as devidas justificativas legais, quanto às operações que deveriam compor ou não o numerador (saídas tributadas) e o denominador (saídas totais) da fração que representa os referidos percentuais de creditamento.

Assim como ocorreu à época da intimação, no presente lançamento, mais precisamente nas abas "Parte 5" e "Parte 6" da planilha "CIAP1 – Estorno de Créditos", consta a apuração exemplificativa do percentual de creditamento de bens do imobilizado, relativo ao mês de março de 2021, com indicação de todos os valores, por CFOP (número e descrição) e natureza de cada operação (tributada ou não tributada), além de legenda explicativa, quanto aos valores que compõem ou não o cálculo do índice de creditamento de bens do imobilizado (numerador e denominador).

Na aba "Parte 7", onde consta o cálculo sintético dos índices de creditamento relativos aos meses objeto da presente autuação, foi utilizada a mesma metodologia exemplificativa acima citada, constando em seu cabeçalho tal informação.

Importante destacar que a Impugnante não apresentou, em momento algum, a memória de cálculo dos índices de creditamento por ela apurados, razão pela qual o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fisco não poderia apontar qual teria sido o equívoco por ela cometido, sendo inválido seu questionamento nesse sentido.

Inversamente, de posse de todos os dados acima, a Impugnante poderia refutar, total ou parcialmente, os cálculos do Fisco, o que não ocorreu no caso dos autos.

Esclareça-se que, assim como no item anterior, no interlocutório de págs. 533/534, foi concedido novo prazo à Impugnante (total de 60 dias) para refutar a acusação fiscal, nos seguintes termos:

Interlocutório

“... 1.2) Item 4 do AI:

De forma análoga ao item anterior, **inclusive em relação à observação final**, favor providenciar o que se segue:

a) Utilizando como parâmetro a ‘Parte 6’ da planilha denominada ‘CIAP1 – Estorno de Créditos’ elaborada pelo Fisco e/ou tabela exemplificativa abaixo, **demonstre, de forma analítica**, em formato Excel, **por período de apuração** abrangido pela presente autuação, **a forma como foram obtidos os percentuais mensais** das parcelas dos créditos dos bens do imobilizado (art. 66, § 3º do RICMS/02) escriturados/apropriados por essa Empresa;

PERÍODO DE APURAÇÃO - MM/AA					
CFOP	DESCRIÇÃO CFOP	VALOR CONTÁBIL (R\$)	BASE DE CÁLCULO (R\$)	NUMERADOR (R\$)	DENOMINADOR (R\$)
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
TOTALIZAÇÃO				R\$	R\$
PERCENTUAL DE APROPRIAÇÃO APURADO					

b) **Há algum erro ou discordância** quanto aos valores listados nas colunas ‘1’ a ‘6’ da ‘Parte 7’? Em caso positivo, favor **apontar objetivamente quais são os erros ou as mencionadas discordâncias, com as justificativas cabíveis**;

c) Favor apresentar os mesmos dados acima (alíneas ‘a’ e ‘b’) relativos ao **PTA nº 01.003425090-11** (Partes ‘5’ a ‘7’ da planilha ‘CIAP2 - Estorno de Créditos’).

A seguir, vista ao Fisco, que deverá esclarecer, com as devidas observações, se nos índices por ele apurados, foram levados em consideração (ou desconsiderados), no numerador e/ou denominador dos percentuais admitidos, valores correspondentes a saídas de energia elétrica referentes às liquidações do Mercado de Curto Prazo da CCEE (posições credoras) e se manifestar sobre a documentação que vier a ser acostada aos autos pela Impugnante ...” (Grifou-se)

Contudo, apesar do prazo diferenciado que lhe foi concedido, a Impugnante não trouxe aos autos as informações solicitadas.

Com relação à solicitação feita ao Fisco, foi esclarecido que as operações com energia elétrica referentes às liquidações do Mercado de Curto Prazo da CCEE (posições credoras) ocorreram em períodos posteriores a junho de 2022, não estando inseridas, portanto, no levantamento relativo à infração em tela, cujas exigências se restringiram ao período de fevereiro de 2019 a dezembro de 2021, conforme item 8.4 do Relatório Fiscal Complementar anexado ao Auto de Infração.

Feitas essas observações, resta acrescentar que o feito fiscal está respaldado no art. 66, § 3º, incisos II e III do RICMS/02.

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:

[...]

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

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

a) equiparam-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior, as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos e as saídas isentas ou com base de cálculo reduzida em que haja previsão de manutenção integral do crédito;

b) o valor das operações ou das prestações tributadas corresponderá à diferença entre o valor das operações ou das prestações totais e o valor das isentas, das não tributadas e das com base de cálculo reduzida, em que não haja previsão de manutenção integral do crédito,

tomando-se nas reduções de base de cálculo somente o valor relativo à redução;

Corretas, portanto, as exigências fiscais.

Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação de Multa de Revalidação e Multa Isolada

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* (e princípio da consunção), há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

As Multas Isoladas previstas no art. 55, incisos XIII, alínea “a” e XXVI da Lei nº 6.763/75 referem-se a descumprimento de obrigação acessória (aproveitamento de créditos de ICMS), 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.

Lei nº 6.763/75

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:

[...]

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

a) operação ou prestação que ensejar a entrada de bem, mercadoria ou serviço beneficiados por isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

[...]

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;

[...]

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - em se tratando de operação ou prestação amparada por isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto, serão de 10% (dez por cento) do valor da operação ou da prestação.

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 10 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, emendada 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 TRIBUTO 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

Das Questões de Cunho Constitucional

As questões de cunho constitucional suscitadas pelos Impugnantes (*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/MG, 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*”.

Diante do exposto, ACORDA a 3^a Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, 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. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Thiago Avancini Alves. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Cássia Adriana de Lima Rodrigues (Revisora), Dimitri Ricas Pettersen e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes.

Sala das Sessões, 19 de agosto de 2025.

Cindy Andrade Moraes
Presidente / Relatora