

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	25.421/25/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.004078957-93	
Impugnação:	40.010159569-46	
Impugnante:	Claro S.A.	
	IE: 001011713.00-44	
Proc. S. Passivo:	Andréa de Souza Gonçalves Campbell/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. Constatou-se aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, alheios à atividade do estabelecimento. Infração caracterizada nos termos do art. 70, inciso XIII e § 3º, do RICMS/02, vigente à época dos fatos, c/c o art. 1º, incisos II, alíneas “a” e “c”, e III, da IN DLT/SRE nº 01/98. Corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de julho de 2020 a dezembro de 2021, em razão de escrituração, no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), de créditos relativos a bens considerados alheios à atividade do estabelecimento, conforme definição contida no art. 70, inciso XIII, do RICMS/02, vigente à época dos fatos c/c o art. 1º, incisos II, alíneas “a” e “c”, e III, da Instrução Normativa do Sistema de Tributação e Legislação Tributária da Secretaria de Fazenda de Minas Gerais (IN SLT/SER) nº 01/98.

As mercadorias que entraram no estabelecimento da Autuada são consideradas como bens alheios por terem sido utilizadas na construção, ampliação ou reforma do estabelecimento, em atividades fora do campo de incidência do ICMS ou por não terem sido empregadas na consecução da atividade econômica do estabelecimento (na prestação de serviços de comunicação), hipóteses em que há vedação ao creditamento, nos termos da legislação vigente.

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

O lançamento está instruído com os seguintes documentos:

- Auto de Infração (AI) – págs. 01/04;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF) – pág. 05;
- atas de assembleias e documentos relacionados – págs. 06/273;
- recibo de entrega de Escrituração Fiscal Digital (EFD) – outubro de 2020 – págs. 274/275;
- intimação dos documentos dos itens “3” e “4” – págs. 276/277;
- Anexo 1: intimação de 25/09/24, vinculada ao AIAF – págs. 278/279;
- Anexo 2: intimação de 15/10/24, vinculada ao AIAF – págs. 280/281;
- Anexo 3: Intimação de 04/11/24 e documentos relacionados ao exploratório de 2022 – págs. 282/302;
- Anexo 4: intimação no Exploratório – 25/04/23 – págs. 303/308;
- Anexo 5: resposta a intimação – págs. 309/316;
- Anexo 6: intimação no exploratório – 24/07/23 – págs. 317/340;
- Anexo 7: resposta a intimação – págs. 341/853;
- Anexo 8: planilha em resposta a intimação – pág. 854;
- Anexo 9: planilha em resposta a intimação – pág. 855;
- Anexo 10: comprovante de intimação do AIAF – págs. 856/857;
- Relatório Fiscal complementar ao AI – págs. 858/867
- Anexo 11: Demonstrativo do Crédito Tributário – pág. 868;
- Anexos 12 a 29: planilhas mensais dos bens e créditos estornados – julho de 2020 a dezembro de 2021 – págs. 869/886;
- Anexo 30: termos de pesquisa para os Anexos 12 a 29 – págs. 887/888;
- intimação do AI – págs. 889/891.

Todos esses anexos estão listados e descritos de forma detalhada às págs. 865/866 dos autos.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 894/919, acompanhada dos documentos de págs. 920/1.008.

Requer, ainda, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de págs. 1.009/1.030, refuta integralmente as alegações da Defesa.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 1.031/1.061, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. No mérito, opina pela procedência do lançamento.

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 Alegação de Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante alega nulidade do Auto de Infração, por suposta ausência de informações relevantes ao exercício da ampla defesa e do contraditório, em especial quanto à metodologia adotada para sustentar o entendimento pela impossibilidade de aproveitamento do crédito relativo aos bens enquadrados na categoria “5. Estoque/Almoxarifado”, tornando impossível a identificação os itens que foram objeto da glosa.

De início, esclareça-se que ao falar em bens enquadrados na “Categoria 5”, a Defesa se refere ao “Motivo 5 – Bens não utilizados, mantidos em estoque ou almoxarifado”, daqueles que foram listados pelo Fisco no Relatório Fiscal complementar ao AI (pág. 864 dos autos) como passíveis de justificar o estorno dos créditos apropriados pelo Contribuinte no momento da entrada dessas mercadorias no seu estabelecimento.

No entanto, conforme consta expressamente à pág. 865 do Relatório Fiscal complementar, e como várias vezes reiterado pelo Fisco ao longo da Manifestação Fiscal, o presente Processo Tributário Administrativo Eletrônico – e-PTA cuida apenas do estorno de crédito relativo ao “Motivo 1”, que inclui os bens (1) utilizados na construção, reforma ou ampliação do estabelecimento e (2) em atividades fora do campo de incidência do ICMS, assim como (3) os não empregados diretamente na prestação do serviço de comunicação. Observe-se os citados motivos:

Relatório Fiscal

1) Bens utilizados na construção, reforma ou ampliação do estabelecimento, em atividades fora do campo de incidência do ICMS, não empregados em áreas de produção industrial, comercialização ou prestação de serviços. (Art. 1º, II, “a” e “c” e III da IN DLT 01/98).

2) Bens ou componentes utilizados na fruição do serviço pelos clientes (quando os clientes são responsáveis pela operação, incluindo fornecimento de energia elétrica, operação, guarda, etc, isto é, são transferidos ao cliente os benefícios, riscos e o controle destes bens). Terminais utilizados pelos clientes. Bens que não se amoldam ao conceito de ativo imobilizado,

aplicando-se, ainda, as disposições das alíneas “a” e “c” do inciso II do art. 1º da IN DLT 01/98.

3) Bens ou componentes alheios à atividade do estabelecimento não utilizados ou destinados a compor o estabelecimento e que se destinariam às atividades de TV por assinatura, para as quais há redução de base de cálculo e vedação ao crédito. Usualmente associados a outros motivos, aplicando-se as mesmas disposições das alíneas “a” e “c” do inciso II do art. 1º da IN DLT 01/98.

4) Bens e/ou componentes de uso ou consumo, utilizados em atividades fora do campo de incidência do imposto (art. 1º, II, “a” da IN DLT 01/98).

5) Bens não utilizados, mantidos em estoque ou almoxarifado (armazenagem de bens, aluguel, outras atividades que não constituem prestação onerosa de serviço de telecomunicação – art. 1º, II, “a” e “c” da IN DLT 01/98).

(...) (Destacou-se)

Para fins de análise do direito ao crédito de ICMS, todos os bens envolvidos no “Motivo 1” são considerados alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 1º, incisos II, alíneas “a” e “c”, e III, da IN DLT/SRE nº 01/98 e, portanto, não geram direito à apropriação dos créditos relativos à sua entrada no estabelecimento.

Em resposta ao questionamento, o Fisco informa que os bens enquadrados nos demais motivos de estorno (2 a 5) não constam do presente lançamento, tendo sido eles objeto de autuação em PTA(s) distinto(s), que não acompanha(m) o Auto de Infração.

Inclusive, conforme destaca o Fisco em sua manifestação, o Anexo 30 (pág. 877) traz uma listagem que termos que podem ser utilizados para pesquisar os bens objeto de estorno que fazem parte das planilhas dos Anexos 12 a 29, identificando que todos eles estão vinculados ao “Motivo 1” de estorno. Observe-se o texto relacionado:

Manifestação Fiscal

Pelos termos mencionados no Anexo 30 é perfeitamente possível identificar os bens que o Fisco comprova se destinarem à composição dos estabelecimentos (inciso III do art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE 01/1998) e aqueles não utilizados em atividades sujeitas ao ICMS (alíneas “a” e “c” do inciso II do art. 1º da IN DLT/SRE 01/1998). São os únicos bens objeto do presente feito, não se compreendendo a confusão da Impugnante.

(...)

Dessa forma, aquilo que a Defesa definiu como “ausência de informações relevantes ao exercício da ampla defesa e do contraditório”, na verdade, representa

apenas a falta de uma leitura mais acurada do conteúdo do Auto de Infração, em especial do Relatório Fiscal Complementar de págs. 858/867, medida que seria suficiente para compreender que o citado “Motivo 5” não foi incluído na presente autuação e que as informações necessárias à compreensão da metodologia do lançamento e ao amplo e irrestrito exercício da ampla e do contraditório estão devidamente inseridas no processo.

Além disso, a motivação do lançamento também está descrita no campo “Relatório” do Auto de Infração (pág. 01), onde consta que a autuação diz respeito a aproveitamento indevido de créditos *“lançados em seu Livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente CIAP, provenientes da aquisição de bens alheios à atividade do estabelecimento, destinados à composição do estabelecimento ou utilizados em atividades alheias às atividades de contribuinte do ICMS, não empregados na área de produção industrial, comercialização ou prestação de serviços”*.

Assim, de todo o exposto, considerando que não se vislumbra qualquer ausência de informações ou impedimento de exercício da ampla defesa e do contraditório nos autos do presente lançamento, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração, afastando-se o argumento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de julho de 2020 a dezembro de 2021, em razão de escrituração, no livro CIAP, de créditos relativos a bens considerados alheios à atividade do estabelecimento, conforme definição contida no art. 70, inciso XIII, do RICMS/02, vigente à época dos fatos, c/c o art. 1º, incisos II, alíneas “a” e “c”, e III, da IN SLT/SRE nº 01/98.

As mercadorias que entraram no estabelecimento da Autuada são consideradas como bens alheios por terem sido utilizadas na construção, ampliação ou reforma do estabelecimento, em atividades fora do campo de incidência do ICMS ou por não terem sido empregadas na consecução da atividade econômica do estabelecimento (na prestação de serviços de comunicação), hipóteses em que há vedação ao creditamento, nos termos da legislação vigente.

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

De início, importante esclarecer a metodologia de apuração do lançamento, a partir dos anexos que compõem o e-PTA, os quais estão listados e descritos de forma detalhada às págs. 865/866 dos autos.

As planilhas dos Anexos 12 a 29 (págs. 869/886), denominadas “Bens estornados_mm-aa.xlsx”, contêm informações detalhadas de todos os créditos apropriados pela Autuada (à razão de 1/48 avos por mês, conforme coluna E – “NUM_PARC”) e que, agora, estão sendo estornados pelo Fisco no âmbito do presente lançamento, por serem considerados indevidos. Cada anexo representa um dos 18 (dezoito) períodos de apuração entre julho de 2020 e dezembro de 2021.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tais planilhas foram criadas pelo Fisco com base em dados escriturados em diversos registros do Bloco G (CIAP) da EFD da Autuada, obtidos a partir do arquivo eletrônico apresentando mensalmente pelo Contribuinte.

A coluna F (“VL_PARC_PASS”) contém o valor da parcela de 1/48 avos passível de apropriação em cada uma das competências, conforme a regra da legislação que estipula o aproveitamento dos créditos de ativo imobilizado em 48 (quarenta e oito) parcelas mensais sucessivas.

A coluna L (“ÍNDICE”) de tais planilhas mostra, mensalmente, qual é o percentual dos créditos totais escriturados no CIAP que foi efetivamente apropriado pelo Contribuinte, para fins de compensação com os débitos naquele período de apuração. Tal índice representa o percentual de participação das operações e prestações tributadas no total de operações e prestações (tributadas + não tributadas) realizadas no mesmo período.

A coluna M (“Vlr Apropriado”) mostra esse valor efetivamente apropriado a título de crédito em relação a cada mercadoria e foi obtida multiplicando-se a coluna F (“VL_PARC_PASS”) pela coluna L (“Índice”).

O somatório dos valores da coluna M em cada um dos 18 (dezoito) períodos de apuração (planilhas dos Anexos 12 a 29) representa o valor do ICMS estornado pelo Fisco nesse período.

Por fim, os valores apurados nesses anexos foram levados à coluna B (“ICMS”) da planilha do Anexo 11, relativa ao Demonstrativo do Crédito Tributário (pág. 868). Como se pode ver, além do ICMS, também foram exigidas a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 (coluna C) e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da citada lei (coluna D). Na linha 20 da planilha está a totalização das exigências, separada por cada uma das rubricas (ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada).

Em suma, essa é a metodologia de apuração do crédito tributário utilizada pelo Fisco.

Inicialmente, vale destacar que, sob a denominação de “perícia fiscal”, a Impugnante requer a baixa dos autos em diligência, nos termos do art. 157 do RPTA, para que a Fiscalização realize a análise pormenorizada de todos os itens que compõem a autuação e suas especificidades, a fim de comprovar que eles são necessários aos serviços de telecomunicações prestados, inclusive os bens cedidos em comodato, oportunidade na qual é indicada assistente técnica. Observe-se o dispositivo regulamentar citado:

RPTA

Art. 157. Não estando os autos devidamente instruídos, determinar-se-ão as medidas convenientes, convertendo-se o julgamento em diligência ou proferindo-se despacho interlocutório.

(...)

Entretanto, compulsando os autos, observa-se que o lançamento está devidamente descrito, instruído e comprovado, não se vislumbrando necessidade de qualquer medida saneadora do art. 157 do RPTA.

Ademais, apesar de ter indicado assistente técnica, a Defesa não apresentou quesitos, motivo pelo qual o pedido de perícia formulado não deve ser apreciado, por força do disposto no art. 142, § 1º, inciso I, c/c o art. 119, inciso III, ambos do RPTA:

RPTA

Art. 119. Na impugnação será alegada, de uma só vez, a matéria relacionada com a situação fiscal de que decorreu o lançamento, inclusive a desconsideração de ato ou negócio jurídico, se for o caso, ou o pedido de restituição, com a indicação precisa:

(...)

III - dos quesitos, quando requerida a prova pericial, sob pena desta não ser apreciada quanto ao mérito;

(...)

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:

I - não será apreciado quando desacompanhado da indicação precisa de quesitos;

(...)

O que se verifica é que a perícia requerida é totalmente desnecessária, tendo em vista os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, os quais são suficientes para a compreensão do lançamento e para a elucidação da questão levantada pela Defesa.

Passando aos argumentos de mérito apresentados na Peça de Defesa, a Impugnante afirma que os bens autuados teriam sido adquiridos para compor seu ativo permanente, e destinar-se-iam especificamente a viabilizar a prestação de serviços de telecomunicação aos seus clientes, sendo indispensáveis à sua atuação empresarial.

Acrescenta que a prestação de serviço de comunicação seria extremamente complexa e que não caberia ao Fisco, desprovido de fatores comprobatórios técnicos e jurídicos, a classificação de quais bens são adequados para compor ou não o seu ativo imobilizado.

Conclui que a legislação tributária não apresentaria o que deve ser entendido por “ativo permanente”, de modo que a expressão “ativo imobilizado” compreenderia todos aqueles bens e equipamentos que são utilizados para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte, dentre os quais se

enquadrariam o imóvel, os veículos, as máquinas e os equipamentos integrantes da linha de produção e comercialização.

Entretanto, sem razão os argumentos.

Importante destacar que a autuação não discute a classificação dos bens objeto da autuação como ativo imobilizado, mas, sim, se os ativos imobilizados adquiridos e/ou construídos pela Autuada geram direito ao creditamento de ICMS.

Quando a legislação tributária considera um determinado bem do ativo imobilizado como “alheio à atividade do estabelecimento”, ela não está afastando a sua classificação contábil como bem do ativo imobilizado, mas, sim, vedando o direito ao creditamento de ICMS relativo a esses bens do ativo imobilizado, por não preenchimento dos requisitos legais para tal creditamento.

De fato, a Defesa está correta quando afirma que “a expressão ‘ativo imobilizado’ compreende todos aqueles bens e equipamentos que são utilizados para o desenvolvimento da atividade econômica do contribuinte”, visto que essa definição está em sintonia com o próprio conceito legal desse grupo contábil, veiculado pelo art. 179, inciso IV, da Lei nº 6.404/76:

Lei nº 6.404/76

Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:

(...)

IV - no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto **bens destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens;**

(...)

(Destacou-se)

Entretanto, ao contrário do que sugere a linha de argumentação da Defesa, não é todo ativo imobilizado que gera direito a crédito de ICMS, visto que o critério legal para aferir esse direito envolve a análise do **local de utilização** e da **função exercida** por esse ativo imobilizado na atividade principal do estabelecimento (produção industrial, comercialização ou prestação de serviço sujeita ao ICMS).

Por exemplo, imóveis e veículos, alguns dos tipos ativos imobilizados citados pela Defesa, não realizam “transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza”, que é a própria definição legal de serviço de telecomunicação, nos termos do art. 60, § 1º, da Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações):

Lei nº 9.472/97

Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º Telecomunicação é a **transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.**

(...)

(Destacou-se)

Por isso, ao prestar um serviço de telecomunicação, o direito da Autuada ao crédito do imposto relativo aos bens do ativo imobilizado não exsurge de aspectos como “vinculação”, “indispensabilidade”, “viabilização” e “relação” desses bens com a atividade da empresa, termos amplamente utilizados na Peça de Defesa para questionar o estorno de créditos, mas, sim, da hipótese em que esse bem exerça efetivamente as funções descritas no § 1º do art. 60 supratranscrito.

De fato, considerando que a Autuada (assim como toda empresa privada) visa o lucro, o qual só pode ser obtido por receitas superiores a despesas, por óbvio, todos os bens por ela adquiridos são indispensáveis e relacionados de alguma forma com as suas atividades, não se concebendo a ideia de que uma empresa compre bens dispensáveis ou inúteis à consecução de seu objetivo social, reduzindo deliberadamente o lucro obtido nas suas atividades.

No entanto, como dito, sob a ótica funcional, o critério adotado pela legislação para fins de direito ao creditamento é o da **utilização** do bem especificamente na consecução da atividade principal do estabelecimento (no caso, serviço de telecomunicação), sendo que os bens do ativo imobilizado que não atendem a esse requisito são considerados alheios à atividade do estabelecimento e, por consequência, sem direito a créditos de ICMS.

Além disso, importante destacar que a conduta de aplicar a legislação ao caso concreto, classificando os bens do ativo imobilizado da Autuada como passíveis de creditamento de ICMS ou como alheios à atividade do estabelecimento, não é apenas um direito, mas sim um dever funcional do Auditor Fiscal, em observância ao disposto no art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional – CTN:

CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Dessa forma, não há nenhuma irregularidade ou vedação à conduta do Fisco de verificar a regularidade dos créditos do ativo imobilizado da Autuada, em especial a

partir da identificação de quais ativos devem ser considerados alheios à atividade do estabelecimento.

Assim, por todo o exposto, afasta-se os argumentos.

Em seguida a Defesa afirma que o Auditor Fiscal indica previsões contidas na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, porém, não traz maiores comentários dos motivos pelos quais os itens teriam sido classificados em cada motivo e nem porque não poderiam ser caracterizados como utilizados pela empresa em suas atividades.

Acrescenta que tal IN não é aplicável ao caso, sendo incabível a conclusão do Fisco de que os itens não são necessários para a prestação do serviço de comunicação pela Impugnante.

Aduz que o Superior Tribunal de Justiça já teria pacificado o entendimento de que, para os fatos geradores ocorridos na vigência da Lei Complementar nº 87/96, os bens que sejam efetivamente empregados na atividade-fim do estabelecimento, isto é, no desenvolvimento do seu objeto social, seriam passíveis de gerar créditos do ICMS.

Afirma que os denominados “sites”, classificados pelo Fisco como se fossem imóveis, seriam, na verdade, um conjunto de bens utilizados na prestação do serviço, que incluiriam contêiners, torres, antenas, dentre outros, os quais teriam efetiva relação com a prestação do serviço.

Alega que os contêiners seriam estruturas indispensáveis para a proteção de diversas peças necessárias ao serviço de telecomunicação, estando relacionados com a atividade prestada pela Impugnante. Acrescenta que, em perícia judicial nos autos dos Embargos à Execução nº 5145874-89.2018.8.13.0024, referentes a outra autuação, o perito judicial já teria afirmado que os contêiners são utilizados na prestação do serviço de comunicação, o que impossibilitaria sua caracterização como imóvel.

Informa que os materiais utilizados na construção das torres, assim como os contêiners, teriam sido adquiridos com incidência do ICMS, conforme imagens de notas fiscais inseridas às págs. 904/905 (“Doc. 04” e “Doc. 06”, respectivamente), e não como imóveis. Acrescenta que estes contêiners seriam estruturas indispensáveis para a proteção de diversas peças necessárias ao serviço de telecomunicação, estando relacionados com a atividade prestada.

Conclui que elementos como torres de transmissão, alarmes, detectores de incêndio, sistemas de aterramento, para-raios, climatização, fornecimento de energia, além de cabos e fios, poderiam ser instalados em containers específicos para telecomunicações, visando proteger os equipamentos contra interferências e danos causados por fatores ambientais e garantir o seu pleno funcionamento.

Entretanto, sem razão os argumentos.

Compulsando os autos, observa-se que consta do tópico “h) Histórico” do Relatório Fiscal (págs. 859/865) todo o desenrolar do processo de fiscalização realizado, desde as diversas intimações para esclarecimentos a respeito de natureza, localização e função exercida por bens do ativo imobilizado, no âmbito de um procedimento exploratório (intimações incluídas no AI nº 01.003493157-51, relativo ao estorno de crédito do ativo imobilizado do período de agosto de 2019 a dezembro de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2019), inclusive com a cientificação da possibilidade de denúncia espontânea, até a motivação detalhada da classificação dos bens objeto da autuação como alheios à atividade do estabelecimento, com vedação ao crédito do imposto.

Como consta expressamente desse “histórico”, a presente autuação envolve apenas bens que se enquadram no “Motivo 1”, dentre aqueles cinco motivos elencados pelo Fisco à pág. 864 como aptos e suficientes para enquadrar as mercadorias neles classificadas como alheias à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito de ICMS. Observe-se:

Relatório Fiscal

Na fase exploratória e no feito fiscal anterior, identificaram-se **5 motivos para considerar os bens como alheios à atividade de contribuinte**, quais sejam:

1) Bens utilizados na construção, reforma ou ampliação do estabelecimento, em atividades fora do campo de incidência do ICMS, não empregados em áreas de produção industrial, comercialização ou prestação de serviços. (Art. 1º, II, “a” e “c” e III da IN DLT 01/98).

(...)

(Destacou-se)

Além disso, logo a seguir, o Fisco menciona que o “Motivo 3” está “*usualmente associado aos outros motivos*”. No entanto, no caso em tela, a única mercadoria relativa ao “Motivo 3” seria o “Headhend”, que é um quadro de distribuição elétrico, semelhante ao que é utilizado na construção de casas e edifícios, item que também não gera direito a crédito no caso do serviço de telecomunicação, por não realizar o serviço de comunicação.

De fato, a grande maioria das mercadorias objeto do estorno de crédito foi utilizada em obras com natureza de construção civil (construção, ampliação e reforma dos estabelecimentos), especialmente nos chamados “sites” (estruturas construídas com componentes como contêineres, torres, ferragens, polimontes, concreto e semelhantes), que possuem natureza de bens imóveis, inclusive estando sujeitas a pagamento de Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU, como detalhado no Relatório Fiscal:

Relatório Fiscal

De relevante para o que se segue, observe-se o arquivo do anexo à resposta em 12/12/2022 (Expl3-Respostas iniciais – Anexo 4), utilizando função de filtro do Excel na coluna NOME_CONTA pelo termo “**sites**”. Note-se tratarem de **imóveis, incluindo o pagamento do imposto municipal sobre imóveis, IPTU – imposto predial e territorial urbano. Sites são edificações utilizadas na instalação de equipamentos de**

telecomunicação, isto é, o local onde a Autuada desenvolve suas atividades.

(...)

(Destacou-se)

Assim, na classificação amplamente albergada pela doutrina civilista brasileira, ainda que esses “sites” (contêiners e torres fixados ao solo) não sejam imóveis por natureza (conceito onde se enquadra apenas o solo, o subsolo e o espaço aéreo), eles se enquadram nos conceitos de imóveis por **acessão artificial** (construções permanentes e materiais a elas incorporados) ou, especialmente, por **acessão intelectual** (bens móveis que se tornam imóveis pela sua finalidade ou destinação).

Tal conclusão é reforçada pelo fato de que alguns desses “sites” (possivelmente, aqueles que estão alocados em terrenos urbanos), como já dito, inclusive sofrem incidência de IPTU, com pagamentos escriturados pela Autuada (*vide* filtragem à pág. 860 dos autos), tributo esse que, como é cediço, tem por fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de imóvel localizado em área urbana.

Importante destacar que o fato de as mercadorias utilizadas na construção desses “sites” serem adquiridas com incidência do imposto, questão amplamente destacada pela Defesa como suposto fundamento do direito ao crédito, não tem qualquer impacto sobre o deslinde da questão.

A presença do imposto nos documentos fiscais de entrada dos bens apenas demonstra que, antes de serem utilizados na construção de um ativo imobilizado pela Autuada, esses itens eram considerados mercadorias nas operações praticadas pelos fornecedores da Autuada e, portanto, sujeitos à incidência do ICMS no momento de sua saída desses estabelecimentos fornecedores. No entanto, como já dito, não é todo ICMS existente nos documentos fiscais de entrada que pode ser apropriado como crédito pelo destinatário.

A existência de destaque de ICMS nas notas fiscais de entrada desses bens é, na verdade, um pré-requisito lógico para se discutir direito ao crédito de ICMS por parte da Autuada, visto que se as entradas tivessem sido acobertadas por documentos fiscais sem destaque do imposto, não haveria crédito de ICMS a apropriar/estornar e, por óbvio, inexistiria o Auto de Infração.

No que tange à função desempenhada por esses “sites”, nos seus próprios questionamentos a Defesa já admite que essas estruturas não prestam serviço de comunicação, estando apenas “relacionadas” com ele, na medida em que são utilizadas para o **armazenamento, fixação e proteção** de equipamentos eletrônicos como rádios e antenas de transmissão/recepção de ondas, esses sim utilizados na prestação do serviço de telecomunicação e, por conseguinte, únicos passíveis de creditamento relativo ao ICMS incidente na sua entrada no estabelecimento.

Pela sua clareza, importante transcrever a explicação sobre esses “sites” trazida pelo Fisco no Relatório Fiscal anexo à autuação:

Relatório Fiscal

Prosseguindo com as irregularidades, conforme consta do Guia EFD/ICMS-IPI, além de informar a vida útil em meses, a norma define “bem” como uma mercadoria que possua todas as condições necessárias para utilização nas atividades do estabelecimento e **“componente” como uma mercadoria que fizer parte de um bem móvel resultante que estiver sendo construído e que possuirá as condições necessárias para ser utilizado nas atividades do estabelecimento.** Desta forma, bens em andamento deveriam ter seus componentes lançados já indicando o bem final. Assim, por exemplo, **a compra de uma torre metálica, usualmente entregue desmontada, deve ser lançada como um componente de um imóvel (bem resultante/principal), que, juntamente com ferragens, concreto e outros elementos, resultará em um imóvel (site). A torre metálica não seria o bem principal, posto haver necessidade, além da torre, de outros elementos imóveis (usualmente, em conjunto, descritos como “sites”), para instalação de equipamentos de controle e operação de serviços de telecomunicações, como rádios, antenas, etc, estes sim, objeto do ICMS.**

Também, há que se ressaltar o equívoco da empresa ao mencionar que os projetos entram em operação, ou seja, passam a gerar receita, vez que se cuida aqui do CIAP, que se refere ao ICMS e não ao imposto de renda. **Gerar receita não é fato gerador do ICMS e não é motivo para incluir um bem no CIAP.**

Observe-se que se mencionam **imóveis e, neste caso, o bem resultante não estando no campo de incidência do ICMS, seus componentes também não acarretariam direito ao crédito.** Sequer deveriam ser lançados no CIAP, como explicitado na Instrução Normativa DLT/SRE 01/98.

Veja-se, a Claro entende que **tijolos, cimento, areia, brita, ferragens, caibros, telhas, fiação, conduítes, tomadas e interruptores, bocais para lâmpadas, portas e janelas, tubos e caixa d’água, caixa para disjuntores, disjuntores, tacos de piso, ladrilhos, tintas, outros acabamentos, etc, seriam bens principais.** Note-se que em todos há incidência do ICMS. Entretanto, tratando-se de **componentes, vemos que o bem resultante, um abrigo imóvel (uma residência, por exemplo), não está no campo de incidência do ICMS. O ICMS não é um imposto sobre locais** (Instrução Normativa DLT/SRE 01/98). Assim, contrariamente à prática da empresa, **estes componentes não dão direito ao crédito do ICMS, não estando correta a forma de escrituração da**

empresa, em que toda mercadoria comprada é um bem principal e sua função é gerar receita.

(...)

Note-se que, em sua escrituração fiscal digital, apesar do Guia Prático prever uma descrição sucinta da função do bem na atividade do estabelecimento (naturalmente, nas atividades sujeitas ao ICMS), a empresa lançava apenas uma **descrição genérica, inicialmente “Gerar Receita” e “INTERNET BANDA LARGA” e posteriormente, apenas “Gerar Receita”.**

(...)

(Destacou-se)

Em suma, a Impugnante se apropriou do crédito de todos os componentes adquiridos para construção e ampliação dos seus “sites”, em geral alocados em terrenos específicos ou no topo de edificações, com inserção e fixação de contêineres utilizados para armazenar e proteger os equipamentos eletrônicos que são utilizados no processo de telecomunicação, assim como para construir estruturas metálicas (torres) interligadas ao contêiner, nas quais são instaladas as antenas que efetivamente realizam a atividade de telecomunicação.

Por conseguinte, todos esses bens e mercadorias utilizados para construir os “sites” são considerados alheios à atividade do estabelecimento, com vedação expressa ao creditamento do ICMS pela sua entrada, conforme regras previstas no art. 20, § 1º, c/c o art. 21, inciso III, ambos da Lei Complementar nº 87/96, com reprodução em âmbito interno nos arts. 31, inciso III, e 32, inciso III, ambos da Lei nº 6.763/75. Observe-se:

Lei Complementar nº 87/96

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

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

(...)

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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;

(...)

Art. 32. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

(...)

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

(...)

No âmbito regulamentar, a matéria foi tratada no art. 70, inciso XIII e § 3º, c/c o art. 71, inciso III, ambos do RICMS/02, vigentes à época dos fatos:

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.

(...)

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

(...)

III- vierem a ser utilizados em fim alheio à atividade do estabelecimento;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, ao dispor sobre os bens e serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito de ICMS, assim os conceituou:

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:

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

(...)

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

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

(...)

(Destacou-se)

Ao contrário do que afirma a Defesa, a IN DLT/SRE nº 01/98 é norma vigente e perfeitamente aplicável ao caso, visto que ela regulamenta as citadas leis e as normas regulamentares do ICMS, mediante conceituação dos bens alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito de ICMS, dado se tratar de um conceito aberto, que não recebeu uma definição legal. Observe-se o preâmbulo da citada instrução normativa:

IN DLT/SRE nº 01/98

Dispõe sobre bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS.

O DIRETOR DA DIRETORIA DE LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DA SUPERINTENDÊNCIA DA RECEITA ESTADUAL, no uso de suas atribuições, e tendo em vista o disposto no artigo 24 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais (CLTA/MG), aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984, e

considerando que a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, em seu artigo 20, assegura ao contribuinte do ICMS o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, destinada ao ativo permanente ou ao seu uso ou consumo, nesta última hipótese, a partir do ano 2000, ou o

recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação;

considerando, no entanto, que, consoante o disposto no § 1º do mencionado artigo, **não fazem jus ao respectivo crédito as entradas de mercadorias ou a 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;**

considerando que a Lei Complementar nº 87/96 não definiu o que sejam mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, limitando-se, somente, a prescrever, em seu artigo 20, § 2º, que:

"Salvo disposição em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal."

considerando que o inciso III do artigo 31 da Lei nº 6.763, de 26 de dezembro de 1975, e o inciso XIII do artigo 70 do Regulamento do ICMS (RICMS), aprovado pelo Decreto nº 38.104, de 28 de junho de 1996, vedam a apropriação do imposto, a título de crédito, quando o mesmo se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento;

considerando, ainda, que o inciso XIII do § 3º do artigo 70 do RICMS define como alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração e serviço de transporte interestadual e intermunicipal, e de comunicação;

considerando a necessidade de orientar os funcionários fiscais, os contribuintes e os profissionais que atuam na área jurídico-tributária, por meio de norma interpretativa, RESOLVE:

(...)

(Destacou-se)

Por fim, ainda que a jurisprudência do STJ seja em sentido contrário ao definido pela legislação tributária vigente, como afirma a Defesa, tal aspecto não afeta o presente lançamento, visto que as decisões do STJ não vinculam a atividade de Fiscalização, cabendo ao Auditor Fiscal apenas aplicar aos fatos a legislação vigente, em consonância com o já transcrito art. 142 do CTN.

Além disso, não é dado ao CCMG negar a aplicação da legislação vigente, por força da sua limitação de competência prevista no art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

Art. 182. **Não se incluem na competência do órgão julgador:**

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a **negativa de aplicação de ato normativo**, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

(Destacou-se)

Também não afeta o presente lançamento o entendimento exposto pelo perito judicial no laudo anexado aos Embargos à Execução nº 5145874-89.2018.8.13.0024, que foi juntado aos autos do presente lançamento apenas como elemento retórico para reforço dos argumentos da Defesa, no sentido de que os contêineres seriam utilizados na prestação do serviço de comunicação.

Como já dito (e até reconhecido pela Defesa), os contêineres são utilizados para alocar, abrigar, proteger e fornecer condições ambientais adequadas para o pleno funcionamento dos equipamentos que realizam o serviço de telecomunicação. Dizer que eles estão “relacionados com a atividade” não significa que eles prestam o serviço de comunicação.

Contêineres são meras estruturas metálicas de abrigo e proteção, desenvolvidas especificamente para abrigar os equipamentos de telecomunicações, que não emitem ou recebem ondas eletromagnéticas, o que os torna factualmente incapazes de realizar, direta ou indiretamente, qualquer das funções que caracterizam um serviço de telecomunicação (transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza).

Assim, a conclusão do perito judicial, de que contêineres prestam serviço de comunicação, ainda que tenha sido acatada pelo Poder Judiciário naquele caso, contraria frontalmente a realidade e as definições técnicas e legais de tal serviço, razão pela qual não podem ser albergadas por este Órgão Julgador, que está adstrito à legislação vigente, por força do supratranscrito art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Por todo o exposto, sem razão os argumentos.

A Defesa alega que os créditos glosados pelo Fisco em razão do evento “aquisição de terreno”, conforme já explicado durante a auditoria, referir-se-iam à aquisição de computadores que teriam sido utilizados na atividade empresarial da Impugnante.

Como se pode ver na descrição das notas fiscais apresentadas pela Defesa às págs. 907/908, trata-se de *Central Processing Units – CPUs* (“Unidades Centrais de Processamento”, em português) e de monitores, ou seja, computadores de formato *desktop*, normalmente utilizados em atividades administrativas desempenhadas pelos funcionários da empresa.

Além disso, o Fisco informa que além de “aquisição de terreno”, eventos registrados como “cálculo de desempenho interferência” e “serviço licenciamento de

projeto *site*”, também são, na verdade, computadores, o que leva à inferência de que tais termos estão relacionados com a função que eles exerciam (cálculos de desempenho, serviços de licenciamento de *sites* etc).

Portanto, mesmo considerando que houve um erro na escrituração fiscal da Autuada, onde computadores tipicamente de escritório foram registrados como outros eventos absolutamente distintos, fato é que, ainda que tivessem sido corretamente escriturados, computadores desse tipo são meros terminais de entrada e saída de dados e comandos, que não realizam atividade de comunicação (em especial, de telecomunicação) propriamente dita.

Por essa razão, eles estão corretamente classificados como ativos alheios à atividade do estabelecimento, razão pela qual mantem-se a glosa dos créditos referentes, visto que esses computadores são equipamentos que não realizam atividade de telecomunicação.

Adiante, a Defesa afirma que os “gabinetes de serviço” (racks), classificados pelo Fisco como “bens imóveis/construção” e “material de uso por clientes”, seriam proteções metálicas utilizadas nas estações fixas e móveis para evitar vandalismo e danos climáticos aos equipamentos de comunicação, tratando-se de bem inerente à atividade realizada.

Acrescenta que esses racks teriam sido adquiridos com incidência do imposto e que não haveria qualquer documento ou fato que embasasse o argumento de que eles teriam sido “usados por clientes”, como aduz o Fisco. Apresenta uma foto de um desses racks à pág. 909 dos autos.

Afirma que ao contrário do que sustentou o Fisco, os bens do ativo permanente do Contribuinte cedidos em comodato aos clientes permaneceriam sob sua propriedade e continuariam sendo utilizados na prestação do serviço de comunicação, razão pela qual não haveria que se falar em estorno dos créditos relativos à sua entrada. Aduz que este seria o entendimento pacífico do STF.

Acrescenta que, sob a perspectiva da legislação tributária, as saídas em comodato dos bens necessários à prestação do serviço de comunicação não representariam uma operação mercantil, passível de ser classificada como isenta ou não tributada para fins de ensejar o estorno de crédito, tratando-se de mero empréstimo, nos termos dos arts. 579 e 586 do Código Civil e da Súmula nº 573 do STF.

Informa que possuiria decisão favorável do TJMG em ação anulatória de débito fiscal referente a outra autuação, na qual lhe teria sido garantido o direito ao crédito de ICMS relativo a bens cedidos em comodato.

Reitera que os racks não seriam bens imóveis, como considerou o Fisco, sendo apenas itens de proteção dos equipamentos que permanecem dentro dos “sites” da Autuada.

Destaca que em caso semelhante, o CCMG teria afastado o estorno de crédito relativo ao item “kit de montagem rack”, por ser considerado inerente à atividade, bem como de todos os bens que vão em conjunto com o produto para a

realização do serviço, conforme trecho do Acórdão nº 24.061/22/1ª transcrito às págs. 910/911.

Entretanto, mais uma vez não assiste razão à Impugnante.

Importante destacar mais uma vez que, ao contrário do que afirma a Defesa, não há nos autos afirmação do Fisco no sentido de que os gabinetes/racks foram objeto de estorno por serem “material de uso por clientes”, ou seja, por se enquadrarem no “Motivo 2 – Bens Destinados à Utilização pelos Clientes”, dentre aqueles cinco motivos listados pelo Fisco à pág. 864, passíveis de gerar estorno de créditos relativos à entrada dos bens alheios à atividade do estabelecimento.

Reitere-se que a presente autuação envolve apenas estorno de créditos em razão do “Motivo 1”, o qual não incluiu a hipótese de cessão de ativo imobilizado para uso de terceiros (clientes).

Como consequência, todos os argumentos que defendem o direito ao creditamento no caso de ativo imobilizado cedido em comodato para clientes se mostram estranhos ao feito, por inexistir estorno baseado no “Motivo 2” no presente lançamento.

Da mesma forma, a menção da Defesa a trechos do Acórdão nº 24.061/22/1ª, no qual teria havido manutenção de créditos relativos ao item “kit de montagem rack”, para sustentar seu argumento de manutenção dos créditos dos “gabinetes/racks” cedidos a terceiros, também acaba sendo incoerente, pois, como dito alhures, não há estorno de crédito por esse motivo no presente caso.

Além disso, no caso concreto que deu origem a este Acórdão, os racks envolvidos na discussão de creditamento eram diferentes daqueles do presente do lançamento e o serviço prestado naquele caso, denominado como “TC CPE Solution”, envolvia a utilização de equipamentos gerenciados e controlados pela própria operadora do serviço de comunicação e não pelos clientes do serviço, como descrito no citado “Motivo 2” (que, reforce-se, não foi objeto do presente lançamento, mas sim de outro PTA distinto).

Por isso, ainda que houvesse no presente lançamento estorno de crédito de racks em razão do citado “Motivo 2”, a situação fática que teria levado a tal estorno (cessão dos bens a terceiros) seria distinta daquela que gerou a decisão pela manutenção do direito ao crédito no Acórdão nº 24.061/22/1ª, o que acabaria esvaziando o argumento da Defesa, mesmo nessa situação hipotética.

Como bem constata o Fisco, o gabinete apresentado pela Defesa na foto de pág. 909 para sustentar o direito ao crédito no caso dos “gabinetes/racks”, representado por uma caixa metálica quadrada com porta de vidro, em geral chamada de “gabinete de serviço”, não é o modelo de gabinete/rack identificado na escrituração da Autuada durante o processo de fiscalização e que foi objeto de estorno de crédito em razão de ser utilizado para armazenar equipamentos de telecomunicação nos chamados “sites”, como pode ser observado na imagem às págs. 1.056 dos autos.

A presente autuação envolve um tipo de “gabinete/rack” específico, de maior porte, com estrutura diferente, que possui inclusive um equipamento trocador de

calor. Esse tipo de gabinete é usualmente instalado em ambientes externos e possui características semelhantes às dos contêineres (armazenamento e proteção dos equipamentos de comunicação), inclusive sendo também incorporados aos “sites”, com aterramento e ligação a outros equipamentos fixados no local ou em imóveis próximos, como pode ser observado na imagem às págs. 1.057 dos autos.

Assim como ocorre com os contêineres, no momento da compra esses racks são considerados bens móveis, destinados à comercialização, sobre os quais há incidência de ICMS. No entanto, sob a ótica da Autuada, após sua entrada no estabelecimento, eles passarão a ser componentes destinados à imobilização, que vão ser integrados nas estruturas dos “sites” de equipamentos de comunicação.

Em outras palavras, são apenas componentes a serem integrados em imóveis por acessão intelectual, ou seja, bens destinados à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento (entendido este como o local onde é exercida atividade sujeita ao ICMS, qual seja, a prestação de serviço de telecomunicação), enquadrando-se como um bem alheio à atividade de contribuinte, nos termos do art. 1º, inciso III, da IN DLT/SRE nº 01/98.

Conforme já dito, o fato de que uma mercadoria destinada à imobilização foi adquirida com destaque de ICMS nas notas fiscais de entrada não se traduz automaticamente em direito ao crédito, o qual depende de diversos outros requisitos previstos na legislação.

A incidência do imposto na aquisição desses componentes é apenas um pré-requisito lógico factual para que seja possível se falar em creditamento e em análise dos demais requisitos legais, visto que se as entradas tivessem sido acobertadas por documentos fiscais sem destaque do imposto, não haveria creditamento e nem qualquer celeuma sobre o tema.

Por todo o exposto, sem razão os argumentos.

Em seguida, a Defesa afirma que não haveria identificação acerca dos “bens não utilizados” ou destinados ao “almoxarifado” (“Motivo 5”) que compõem a autuação, situação que impossibilitaria o enfrentamento dessa categoria de itens pela Impugnante, no que tange aos fundamentos do estorno de crédito.

Aduz que quanto aos itens classificados pelo Fisco como materiais de uso ou consumo (“Motivo 4”), o Relatório Fiscal não indicaria as razões pelas quais tais itens não podem ser considerados como ativo permanente, razão pela qual deveriam ser canceladas as exigências relacionadas, em decorrência de falta de motivação.

Entretanto, os dois argumentos são estranhos à discussão dos autos, pois, como já dito e reiterado, o presente lançamento envolve estorno de crédito apenas pelo “Motivo 1”, ao passo que os questionamentos da Defesa envolvem situações que se enquadram nos “Motivos 4 e 5”, as quais foram objeto de estorno em PTA(s) distinto(s).

Assim, afasta-se de plano tais questionamentos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em seguida, a Defesa aduz que as Multas de Revalidação e Isolada somariam 100% (cem por cento) do valor do ICMS, extrapolando os limites da razoabilidade e do não confisco, razão pela qual deveriam ser canceladas ou reduzidas.

Contudo, mais uma vez não há razão no argumento.

No que tange à obrigação acessória, a Autuada se apropriou de créditos de ICMS relativos à entrada de bens e mercadorias, para os quais não há autorização de creditamento na legislação de regência do imposto, razão pela qual foi exigida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto indevidamente apropriado:

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:

(...)

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;**

(...)

(Destacou-se)

Lado outro, pela falta de recolhimento de ICMS decorrente da utilização dos créditos indevidamente escriturados e levados à sua apuração mensal, foi exigida a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75:

Lei nº 6.763/75

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.

(...)

(Destacou-se)

Apesar de as multas possuírem o mesmo valor nominal (cinquenta por cento do valor do imposto – *vide* Anexo 11, pág. 868), elas têm fatos geradores distintos e fundamentos absolutamente distintos, não se confundindo entre si.

Com efeito, a penalidade prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação **principal** (falta de recolhimento de ICMS). Já a penalidade capitulada no art. 55, inciso XXXVI, da citada

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lei (Multa Isolada), foi exigida pelo descumprimento de obrigação **acessória** (apropriar créditos em desacordo com as previsões da legislação).

Saliente-se que a aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada está amparada na legislação tributária e já foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como depreende-se da decisão tomada na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003

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 - 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. (...)

(GRIFOU-SE)

No caso em tela, o somatório das duas penalidades totaliza exatamente 100% (cem por cento) do valor do imposto, o que demonstra que além de estarem plenamente amparadas na legislação vigente, as exigências também estão em perfeita sintonia com a jurisprudência dominante no STF a respeito do tema.

Dessa forma, não há que se falar em confisco em relação a multas que foram exigidas em perfeita consonância com a legislação de regência, inclusive no que tange aos limites máximos traçados pela lei, como se demonstrou anteriormente.

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

Diante de todo o exposto, observa-se que as infrações cometidas pela Impugnante restaram devidamente comprovadas nos autos, que o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária, que, não tendo a Defesa apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é o lançamento em exame e que corretas estão as exigências.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Renata Cunha Santos e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gustavo de Queiroz Guimarães. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen (Revisor) e Cássia Adriana de Lima Rodrigues.

Sala das Sessões, 19 de novembro de 2025.

Paola Juracy Cabral Soares
Relatora

Cindy Andrade Moraes
Presidente

m/D

ccmg