

Acórdão: 21.515/17/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000429331-19
Impugnação: 40.010140429-32
Impugnante: Tim Celular S.A.
IE: 062265683.00-86
Proc. S. Passivo: Ernesto Johannes Trouw/Outro(s)
Origem: DF/BH-1 - 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, portanto, em desacordo ao previsto no art. 70, inciso XIII e § 3º do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, previstas respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de materiais destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, indevidamente registrados como ativo imobilizado, contrariando o disposto no art. 70, inciso III do RICMS/02, que veda a apropriação de tais créditos. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de crédito de ICMS, nas seguintes situações:

- da aquisição de materiais de uso e consumo;
- bens alheios a atividade do estabelecimento, e também, bens cuja utilização não foi informada pela Autuada, mesmo após a intimação;
- contratação de serviços de transporte sem vinculação aos bens utilizados na atividade fim.

O aproveitamento de créditos de ICMS, observado por meio da verificação da escrituração fiscal digital da Autuada, ocorreu nos períodos de outubro e novembro de 2012 e também em janeiro e março de 2013, os quais se referem ao período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

O Auto de Infração, apresentado às fls. 41/44, foi instruído com os seguintes documentos e anexos:

Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF Nº 10.000015523-22) fls. 02; Relatório Fiscal fls. 45/47, em que consta a informação “os arquivos gravados na mídia do Anexo 6 encontram-se autenticados pelo programa MD-5 Summer”, são apresentadas respectivamente a chave de cada arquivo; Relação de Anexos fls. 48/49; **Anexo 1** – composto por: **1.a) Planilha Sumarizada** - contendo o universo de bens que compõe o CIAP/EFD, respondida parcialmente pela Contribuinte; **1.b) Planilhas “CIAP RESP”**- contendo os valores lançados mensalmente a crédito no CIAP/EFD e consolidados por exercício, 2011 e 2012. Foram acrescidas da coluna classificatória “Exclusão” (Itens passíveis ou não de exclusão do CIAP/EFD) e as colunas constantes da Planilha Sumarizada, denominadas “Utilização e Função” e “Local de Aplicação”; **1.c) Planilhas “CIAP RESP B”** - contendo os valores lançados mensalmente a crédito no CIAP/EFD e consolidados nos exercícios de 2011 e 2012, subgrupados e somados por planilha. Foram acrescidas da coluna classificatória “Exclusão” (Itens passíveis ou não de exclusão do CIAP/EFD) e as colunas constantes da Planilha Sumarizada respondida pela Contribuinte, denominadas “Utilização e Função” e “Local de Aplicação”. *(Devido ao grande volume de dados foi gravado no CD-R que compõe o Anexo 6)*; **Anexo 2** – Demonstrativo dos períodos e valores dos lançamentos e apropriações realizadas no LRAICMS e SPED/EFD pela Contribuinte nos períodos fiscalizados (2011 e 2012) fls. 51/53; **Anexo 3** – Planilhas mensais que demonstram os itens e os valores dos créditos de ICMS indevidamente apropriados no CIAP/EFD e excluídos pela Fiscalização. *(Devido ao grande volume de dados foi gravado no CD-R que compõe o Anexo 6)*. Planilha sintética que demonstra de forma consolidada os valores dos créditos de ICMS excluídos pelo Fisco nos exercícios de 2011 e 2012 fls. 54/56; **Anexo 4** – Demonstrativo dos créditos de ICMS indevidamente apropriados no CIAP/EFD com a aplicação do coeficiente de creditamento empregado pela Contribuinte por exercício (2011 e 2012) fls. 57/59; **Anexo 5** – Demonstrativo do Crédito Tributário – DCT fls. 60/63; **Anexo 6** – CD-R contendo as planilhas dos Anexos 1 e 3 e demais anexos fls. 64/65; Termo de Intimação enviado eletronicamente com as respostas de e-mails entre a Contribuinte e a Fiscalização fls. 66/72.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 76/82, e junta documentos de fls. 83/103.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação Fiscal de fls. 105/115, refuta as alegações da Defesa, e requer ao final a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 118/129, opina, no mérito pela procedência do lançamento.

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

Do Objeto do Despacho Interlocutório e da realização de prova pericial

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 10/11/16, decide exarar o Despacho Interlocutório de fls. 130 e a realização de prova pericial, com o seguinte teor:

“ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em exarar despacho interlocutório para que a Impugnante, no prazo de 10 (dez) dias, contado do recebimento da intimação, informe o local de utilização e função dos itens, cujo crédito foi objeto de estorno, relacionados no Anexo 3 da mídia eletrônica de fls. 65, identificada como “motivo 4” a razão do estorno. Em seguida, vista à Fiscalização. Se após o cumprimento do despacho interlocutório, a Fiscalização enquadrar algum item como bem alheio à atividade do Contribuinte, tais itens devem ser objeto de análise pela perícia determinada a seguir. Após as informações da Impugnante e manifestação fiscal, ainda, em preliminar, à unanimidade, em determinar a realização de perícia, nos termos do art. 142, Inciso I do RPTA, formulando os seguintes quesitos: 1- esclarecer se os bens cujos créditos foram estornados, identificados no Anexo 3 da mídia eletrônica de fls. 65, pelo “motivo 2”, ou seja, bens alheios à atividade principal do estabelecimento, são utilizados direta ou indiretamente na atividade comercial da Contribuinte Autuada; 2- esclarecer, se for o caso, se os bens atendem aos requisitos do art. 66, § 5º do RICMS/02, para fazer jus ao crédito”.

Dos Esclarecimentos da Impugnante

A Impugnante compareceu aos autos às fls. 134/135, e informou que os itens relacionados no Anexo 3 no CD acostado às fls. 65, “são utilizados no prédio administrativo da Impugnante, (...) onde também funciona a parte da área de redes, e em suas lojas, sendo uma delas localizada no Shopping BH (...)”.

Quanto à função dos itens constantes no referido anexo, ela informa “que além dos esclarecimentos já prestados no decorrer do procedimento de fiscalização e dos documentos anexados à impugnação, tais quais planilha, fotos e “book de padronização” (Docs. 4, 5 e 7 da Impugnação, respectivamente), maiores explicações a respeito desses itens podem ser fornecidas por dois funcionários destacados nos dois endereços (...)”.

Da Manifestação da Fiscalização

A Fiscalização manifesta-se às fls. 145/147, oportunidade em que sustenta que a resposta dada pela Impugnante ao despacho interlocutório exarado pela 2ª

Câmara do CC/MG foi inócua, em nada alterando o feito fiscal, pedindo ao final pela procedência do lançamento.

Da Realização de Perícia

Foi realizada perícia de ofício, de acordo com o que estabelece o art. 142, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

O Laudo Pericial e seus anexos constam às fls. 158/186, que serão abordados no mérito

Da Manifestação da Autuada em relação ao resultado da Perícia

A Autuada manifesta-se após a perícia às fls. 195/196, pedindo ao final que seja dado provimento integral à Impugnação apresentada às fls. 76/82.

Da Manifestação da Fiscalização em relação ao resultado da Perícia

A Fiscalização manifesta-se às fls. 200/202, em que pede pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Do Mérito

Conforme apresentado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de crédito de ICMS, decorrente da aquisição de materiais de uso e consumo, bens alheios a atividade do estabelecimento, bens cuja utilização não foi informada pela Autuada, mesmo após a intimação, e também, relativo à contratação de serviços de transporte sem vinculação aos bens utilizados na atividade fim.

O aproveitamento de créditos de ICMS, observado por meio da verificação da escrituração fiscal digital da Autuada, ocorreu nos períodos de outubro e novembro de 2012 e também em janeiro e março de 2013, os quais se referem ao período de janeiro de 2011 a dezembro de 2012.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente, a Contribuinte foi intimada por meio do Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF nº 10.000015523-22 em 14/04/15, a apresentar cópia dos recibos de transmissão do SPED- Fiscal, cópia do Estatuto Social e Ata da última Assembleia da empresa, com a finalidade de avaliar a regularidade da apropriação dos créditos de ICMS decorrentes da aquisição de bens do Ativo Permanente relativos ao período de 01/01/11 a 31/12/12, com apropriação extemporânea até 31/05/13, conforme fls. 02.

Essa solicitação foi plenamente atendida, conforme documentos de fls. 03/40.

Em 20/10/15 a Contribuinte foi intimada por e-mail, conforme Termo de Intimação para apresentar documento contendo a indicação da utilização/função e local de aplicação dos bens indicados no Bloco G – SPED Fiscal Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP do período de 2011, documentos de fls. 66/72.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Essa intimação foi cumprida parcialmente pela Contribuinte, de acordo com os e-mails trocados com a Fiscalização.

Em sua defesa a Autuada alega, “*que por ser um período muito antigo, exercício de 2011, não logrou êxito em apresentar todas as informações solicitadas, uma vez que as nomenclaturas dos itens costumam ser modificadas a cada renovação de contrato com os fornecedores. Deste modo, houve dificuldade em realizar o cruzamento entre as nomenclaturas utilizadas em 2011 com as do período atual*”.

Apresenta também CD-ROM, em que consta o DOC.04, que se refere à fase anterior, da atividade exploratória realizada pela Fiscalização. As respostas apresentadas foram consideradas para elaboração do presente Auto de Infração e contempladas no crédito tributário.

Nesse CD-ROM, no DOC 5 são apresentadas fotos ilustrativas de alguns materiais e no DOC. 7 o “Book Estrutural Montado”.

Entretanto, como destacado pela Fiscalização, os bens que foram objeto de estorno são de outros tipos, possuem outra classificação. Portanto, a inclusão dessas fotos e desenhos não ensejam qualquer tipo de retificação no trabalho.

Para o deslinde da questão, será apresentada a seguir a legislação pertinente à matéria em que são especificados os bens e situações em que o crédito é autorizado.

O art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 é a regra geral de creditamento do ICMS:

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.

O § 1º do citado dispositivo já apresenta a primeira limitação, dentre as diversas não observadas pela Autuada em sua escrituração, no sentido de que as mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento não dão direito ao crédito pelas suas entradas no estabelecimento:

Art. 20.

(...)

§ 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.

(Grifou-se)

O art. 31, inciso III da Lei nº 6.763/75, assim como o art. 70, inciso XIII do RICMS/02, veda a apropriação do imposto, a título de crédito, quando se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento:

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;

(...)

O § 3º do art. 70 do RICMS/02 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:

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

(...)

§ 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.

O art. 33, inciso I da LC nº 87/96 traz à luz a segunda restrição ao direito de crédito, também desrespeitada pela Impugnante, no sentido de que as entradas de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento somente darão direito ao crédito a partir de janeiro de 2020:

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

(...)

I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020;

(...)

O art. 70, inciso III do RICMS/02, regulamentando a questão, apresenta idêntica restrição:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento;

(...)

Importante esclarecer que os bens adquiridos e não empregados nas atividades operacionais da Autuada não ensejam direito ao crédito de ICMS.

Tais bens, por não preencherem o requisito do art. 66, § 5º, inciso II do RICMS/02 – ser utilizado nas atividades operacionais da Contribuinte – são considerados como alheios à atividade do estabelecimento, nos termos do art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98:

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:

(...)

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

(...)

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte; (Grifou-se)

(...)

IN DLT/SRE nº 01/98

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

I - os veículos de transporte pessoal;

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;

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

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.

Diante de toda a legislação retrotranscrita, para que haja direito ao creditamento do ICMS, não basta a escrituração do bem, nos termos dos arts. 204/206 do Anexo V do RICMS/02. É necessário também, que sejam atendidos, cumulativamente, os requisitos contidos nas normas legais e regulamentares citadas.

Saliente-se que, ao estabelecer a impossibilidade de aproveitamento de crédito de bem utilizado em atividade alheia à do estabelecimento, a *contrario sensu*, prescreve a norma que o crédito do ICMS somente poderá ser aproveitado quando o bem ou mercadoria for empregado na atividade finalística realizada pelo contribuinte.

Os bens empregados nas demais atividades do estabelecimento, as quais podem ser classificadas como atividades meio, não gerarão direito ao aproveitamento de crédito para o estabelecimento, não obstante poderem ser tais atividades tidas como indispensáveis, no desempenho da atividade de telecomunicação e revenda de aparelhos celulares. A indispensabilidade não é um critério adotado pela legislação para fins de permitir o creditamento de ICMS.

No caso em tela, a Autuada só pode se apropriar dos créditos referentes à entrada de mercadorias adquiridas para emprego na atividade de telecomunicação e revenda de aparelhos celulares, desde que atendidos os requisitos anteriormente expostos.

Para caracterizar a infração à legislação tributária, a Fiscalização inseriu na mesma planilha as informações referentes à função e local de aplicação do bem ou do serviço, dados que foram obtidos diretamente com a Impugnante, por meio do Termo de Intimação, conforme documentos de fls. 66/72. Como já citado, essa intimação foi cumprida parcialmente pela Autuada, de acordo com os e-mails trocados com a Fiscalização. Esses dados foram apresentados no Anexo 1 da seguinte forma:

1. a) Planilha Sumarizada - contendo o universo de bens que compõe o CIAP/EFD, e respondida parcialmente pela Contribuinte;

1.b) Planilhas “CIAP RESP”- contendo os valores lançados mensalmente a crédito no CIAP/EFD e consolidados por exercício, 2011 e 2012. Foram acrescentadas da coluna classificatória “Exclusão” (Itens passíveis ou não de exclusão do CIAP/EFD) e as colunas constantes da Planilha Sumarizada, denominadas “Utilização e Função” e “Local de Aplicação”;

1.c) Planilhas “CIAP RESP B” - contendo os valores lançados mensalmente a crédito no CIAP/EFD e consolidados nos exercícios de 2011 e 2012, subgrupados e somados por planilha. Foram acrescentadas da coluna classificatória “Exclusão” (Itens passíveis ou não de exclusão do CIAP/EFD) e as colunas constantes da Planilha Sumarizada respondida pela Contribuinte, denominadas “Utilização e Função” e “Local de Aplicação”.

No Anexo 3 do Auto de Infração são apresentadas as planilhas mensais que demonstram os itens e os valores dos créditos de ICMS indevidamente apropriados no CIAP/EFD e estornados pela Fiscalização, contém a listagem dos bens que foram indevidamente escriturados em tal livro pela Contribuinte, além do período do lançamento, do número da nota fiscal de entrada e do valor do ICMS indevidamente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

lançado. Devido ao grande volume de dados foi gravado no CD-R que compõe o Anexo 6.

Os motivos que ensejaram o estorno em relação a cada item foram inseridos nas colunas “Z” e “AA” da planilha do Anexo 3.

Tais motivos foram denominados “Motivo do Estorno” e “Informação Complementar”, tratando-se de um código alfanumérico, que deve ser confrontado com o índice contido no campo “Observações”, ao fim da planilha, na qual estão listados todos os motivos possíveis para o estorno de crédito, os quais foram transcritos para melhor visualização e esclarecimento:

MOTIVO/ESTORNO – os motivos determinantes para a Fiscalização ter procedido o estorno são:

CÓDIGO	DESCRIÇÃO
1	Material de uso e consumo
2	Bens alheios à atividade principal do estabelecimento
3	Frete – Impossibilidade de vinculação do frete ao bem utilizado na atividade fim do estabelecimento
4	Diversos- Por não constar resposta na planilha encaminhada pelo contribuinte após intimação eletrônica de 20/10/2015

INFORMAÇÃO COMPLEMENTAR – detalhamento do motivo do estorno procedido pela Fiscalização

CÓDIGO	DESCRIÇÃO
A	Bens utilizados em obras de construção civil
B	Bens que não se revestem do caráter de essencialidade na consecução das atividades de telecomunicação e revenda de aparelhos celulares
C	Ferramentas

No Anexo 2, conforme fls. 52/53, são apresentados os valores do coeficiente de creditamento utilizados pela Contribuinte, que foram obtidos por meio do Registro G110 do SPED Fiscal.

Cumprе destacar, que o art. 66, inciso II do RICMS/02 veda a apropriação do imposto, na proporção das saídas isentas e não tributadas em relação ao total de saídas do período de apuração:

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

(...)

II - 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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Trata-se de um desdobramento do princípio da não cumulatividade, na medida em que só haverá creditamento pelas entradas, quando as saídas com a mesma mercadoria ou outra dela resultante também forem alcançadas pela tributação do ICMS.

Com fulcro no dispositivo retrotranscrito, e com base em informações constantes do livro CIAP e do Anexo 2, a Fiscalização apresenta no Anexo 4, o Demonstrativo dos créditos de ICMS indevidamente apropriados no CIAP/efd com a aplicação do coeficiente de creditamento empregado pela Contribuinte por exercício de 2011 e 2012, conforme fls. 57/59.

No Anexo 5, é apresentado o Demonstrativo do Crédito Tributário conforme fls. 60/63.

Portanto, com base na legislação apresentada, é possível verificar que nem todos os bens que compõem o ativo permanente/imobilizado da empresa são passíveis de apropriação de crédito de ICMS. A retirada ou eliminação dos bens ora estornados, não impede a Impugnante de desenvolver de forma plena as suas atividades, no caso, a prestação de serviços de telecomunicação.

Cumprido destacar que o despacho interlocutório exarado pela 2ª Câmara de Julgamento, na Sessão de 10/11/16, foi mais uma das inúmeras oportunidades dadas à Autuada para esclarecimento do local de utilização e função dos itens, cujo crédito do imposto foi objeto de estorno, relacionados no Anexo 3 da mídia eletrônica de fls. 65, identificada como “**motivo 4**” a razão do estorno.

A Autuada às fls. 134/135, conforme já relatado, limitou-se a informar que os itens em questão são utilizados no seu prédio administrativo, onde também funciona a parte da área de redes, e em suas lojas, sendo uma delas localizada no Shopping BH.

Quanto à função dos itens constantes no referido anexo, ela informa “que além dos esclarecimentos já prestados no decorrer do procedimento de fiscalização e dos documentos anexados à impugnação, tais quais planilha, fotos e “book de padronização” (Docs. 4, 5 e 7 da Impugnação, respectivamente), maiores explicações a respeito desses itens podem ser fornecidas por dois funcionários destacados nos dois endereços (...)”.

Constata-se que nessa nova oportunidade concedida pela 2ª Câmara de Julgamento a Autuada não apresentou nenhuma informação objetiva do local de utilização (citando o prédio administrativo e as lojas, com endereço de apenas uma delas) e com relação a função dos itens, traz apenas a informação que os dados já se encontram nos autos, e destaca dois funcionários para “maiores explicações”.

A Perícia realizada, conforme fls. 158/186, foi composta pelas seguintes etapas:

- reunião das planilhas mensais do Anexo 3 relativas aos itens excluídos em 2 planilhas anuais dos exercícios 2011 e 2012;
- foram anotados os itens com o **motivo de exclusão 2** – Bens Alheios à atividade do Contribuinte;

- análise do “book de padronização” para dirimir dúvidas;
- pesquisas na internet (fabricantes e bens);
- análise das declarações prestadas pela empresa à Fiscalização.

A partir da análise desses itens, a perícia elaborou o documento “Análise dos Bens”, em que são apresentados comentários acerca da utilização dos bens pela Autuada.

Transcreve-se a seguir a conclusão da perícia:

(...)

O resultado pode ser conferido no documento anexo sob o título **Análise dos Bens**, em que para cada item das planilhas de relação de bens são feitos comentários que embasam a resposta ao Quesito 1 – **se pode ser utilizado na atividade comercial do contribuinte.**

Note-se que a resposta difere um pouco da pergunta, uma vez que a mesma solicita algo impossível de atestar nesta perícia, se os bens são utilizados direta ou indiretamente na atividade do contribuinte. **Tudo o que se pode afirmar é que o bem pode ter ou não alguma utilidade para atividade comercial, propicia a gerar direito ao crédito do ICMS.**

As respostas ao Quesito 1 encontram-se nos quadros de relação de bens, também em anexo, em que consta o número do item adotado no documento citado, Análise de Bens.

Com relação ao Quesito 2, podemos informar que para os bens em que a resposta ao Quesito 1 foi sim, isto é, que podem e muito provavelmente foram utilizados na atividade comercial dos estabelecimentos da empresa, atendem os requisitos dos incisos I a VI do § 5º do art. 66 do RICMS/MG. (Grifou-se)

Percebe-se que o Perito, diante da impossibilidade de dizer se os bens são utilizados direta ou indiretamente na atividade da Contribuinte, tendo em vista a falta de informação precisa da Autuada, trouxe aos autos a informação se o “bem pode ou não ter utilização na atividade com aposição de “sim ou não” em relação a cada item autuado”.

O que se pode dizer é que a perícia não foi conclusiva para os quesitos formulados pela 2ª Câmara de Julgamento, em razão da falta de informações da própria Autuada, conforme se constata das respostas apresentadas ao despacho interlocutório retro.

Em relação à apropriação de créditos do imposto de ativos imobilizados, a Instrução Normativa nº 01/98 estabelece:

IN DLT/SRE N° 01/98

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(MG de 09/05 e ret. em 12/09)

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

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

I - os veículos de transporte pessoal;

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;

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

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

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

Verifica-se que o dispositivo supra, em consonância com o § 3º do art. 70 do RICMS/02, considera alheios à atividade do estabelecimento os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que vise aumentar a produtividade da empresa, aqueles que 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, bem como as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

Portanto, no que se refere ao ativo imobilizado, o direito ao crédito se dá em relação àqueles bens que, além de imobilizados, têm por finalidade a utilização efetiva e específica na atividade relacionada à tributação do ICMS (vinculação à comercialização, no caso).

Veja-se que o critério da “utilização na consecução da atividade econômica” é **condição necessária, mas não suficiente** para determinação se um bem, integrante do Ativo Imobilizado, é ou não alheio à atividade do estabelecimento, nos termos definidos na Instrução Normativa nº 01/98.

Assim, **não** basta que sejam os bens utilizados na consecução da atividade econômica e, sim, que **exercam ação intrínseca no processo de comercialização**, nos termos do art. 1º, inciso II, alínea “c”, da referida instrução normativa:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

O termo “alheio” não deve ser interpretado no sentido literal, como algo que não tenha relação com a empresa. **Em termos meramente tributários**, 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.

Vale dizer que a essencialidade ou imprescindibilidade explica a utilização dos produtos, mas **não** a pretensão da Impugnante, qual seja, a desclassificação dos produtos como alheios a sua atividade.

Aliás, a imprescindibilidade dos produtos resta implícita, pois sendo uma empresa um conjunto de meios e recursos aplicados com a finalidade de lucro, a compra de um determinado bem justifica-se em razão da sua imprescindibilidade, pois **não** seria adquirido se prescindível fosse.

Em nenhum diploma normativo, seja de cunho constitucional, seja no âmbito da Lei Complementar nº 87/96, da Lei Estadual nº 6.763/75 ou do RICMS/02, há referência à imprescindibilidade, como sinônimo do direito a crédito de ICMS. É imprópria a correlação entre imprescindibilidade e não cumulatividade.

Como já esclarecido, o direito ao crédito está subordinado às hipóteses previstas na legislação mencionada e não ao fato de determinado bem ser ou não essencial ou imprescindível.

Corroboram o entendimento, ora externado, várias decisões judiciais, dentre as quais se destaca a seguinte:

PROCESSUAL. CERCEAMENTO DE DEFESA. TRIBUTÁRIO. ICMS. MATERIAL DE CONSTRUÇÃO. UTILIZAÇÃO NO ESTABELECIMENTO. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS. IMPOSSIBILIDADE. SELIC. APLICAÇÃO. O ARTIGO 155, § 2º, INCISO XII, ALÍNEA "C", DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, DETERMINA QUE CABE À LEI COMPLEMENTAR DISCIPLINAR O REGIME DE COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PREVISTO NO INCISO II, DO "CAPUT", DO ALUDIDO ARTIGO (ICMS). (...) O DIREITO AO CREDITAMENTO NÃO TEM A NATUREZA DE CRÉDITO FINANCEIRO, PELO QUE VEDADO O CREDITAMENTO DE ICMS REFERENTE A OPERAÇÕES EXTRÍNSECAS À ATIVIDADE PRODUTIVA DO CONTRIBUINTE. INCABÍVEL O PLEITO DA APELANTE DE AFASTAR A

APLICAÇÃO DE MULTA POR INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA EIS QUE A PENALIDADE É PREVISTA EM LEI, OCORRIDA A INFRAÇÃO FISCAL, O QUE ESTÁ PREVISTO NA LEI N. 6.763/75. APELO IMPROVIDO. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0480.01.027485-4/008, RELATOR(A): DES.(A) CLÁUDIO COSTA , 5ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 09/08/2007, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 22/08/2007)

(...)

DA NÃO-CUMULATIVIDADE

DE FATO, O ARTIGO 155, § 2º, INCISO XII, ALÍNEA "C", DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, DETERMINA QUE CABE À LEI COMPLEMENTAR DISCIPLINAR O REGIME DE COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PREVISTO NO INCISO II, DO "CAPUT", DO ALUDIDO ARTIGO (ICMS).

(...)

DESTA FORMA, PARA O APROVEITAMENTO, PELO CONTRIBUINTE, DE CRÉDITOS RELATIVOS A ENTRADAS DE MERCADORIAS DESTINADAS AO USO, CONSUMO OU ATIVO FIXO DE SEU ESTABELECIMENTO, DEVE SER RESPEITADO O DISPOSTO NA LEI COMPLEMENTAR QUE REGULA A MATÉRIA.

NESTES TERMOS, DISPÕE A LEI COMPLEMENTAR N. 87/1996:

"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.

...OMISSIS...

§ 1. 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."

ASSIM, A PRETENSÃO DA APELANTE DE REALIZAR O APROVEITAMENTO DOS CRÉDITOS ORIUNDOS DA AQUISIÇÃO DE BENS DE USO E CONSUMO FUNDAMENTA-SE NA ALEGAÇÃO DE QUE O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE, PREVISTO NA CONSTITUIÇÃO, SERIA NORMA DE EFICÁCIA IMEDIATA, SENDO QUE QUALQUER LIMITAÇÃO TEMPORAL À SUA APLICAÇÃO, CONFIGURARIA RESTRIÇÃO INDEVIDA AO SEU DIREITO.

ORA, O DIREITO AO CREDITAMENTO NÃO TEM A NATUREZA DE CRÉDITO FINANCEIRO, PELO QUE VEDADO O CREDITAMENTO DE ICMS REFERENTE A OPERAÇÕES EXTRÍNSECAS À ATIVIDADE PRODUTIVA DO CONTRIBUINTE, TENDO ESTA CÂMARA DECIDIDO:

EMENTA: EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO RELATIVO A AQUISIÇÃO DE MATERIAIS DE CONSTRUÇÃO EMPREGADOS EM OBRAS DE EXPANSÃO DE ESTABELECIMENTO. NÃO-CUMULATIVIDADE. LC 87/96, ART. 20.

COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS RELATIVOS A AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS A ATIVO IMOBILIZADO. NÃO CUMULATIVIDADE DO IMPOSTO. CONSTITUCIONALIDADE DA LEI COMPLEMENTAR 87/96 E ALTERAÇÕES POSTERIORES, QUE RESTRINGEM A COMPENSAÇÃO DO CRÉDITO. IMPROCEDÊNCIA DA PRETENSÃO." (TJMG, 5. CÂMARA CÍVEL, AP. 1.0024.03.101451-7/002, REL. DES. JOSÉ FRANCISCO BUENO, JULGADO EM 07/04/2005, PUBLICADO EM 29/04/2005).

A LC Nº 87/1996 ESTABELECE QUE OS BENS ALHEIOS À ATIVIDADE PREPONDERANTE DA EMPRESA NÃO ENSEJAM O APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS.

NESTES TERMOS, NÃO HÁ ÓBICE CONSTITUCIONAL OU LEGAL À VEDAÇÃO AO APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS RELATIVOS À ENTRADA DE MERCADORIAS OU AOS SERVIÇOS RECEBIDOS QUE SE DESTINEM À CONSTRUÇÃO, REFORMA OU AMPLIAÇÃO DO ESTABELECIMENTO. (GRIFOU-SE).

MANDADO DE SEGURANÇA. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. APROVEITAMENTO DO CRÉDITO. ENERGIA ELÉTRICA E TELECOMUNICAÇÕES. (...) **SEGUNDO O ORDENAMENTO CONSTITUCIONAL, COMPETE À LEI COMPLEMENTAR DISCIPLINAR O REGIME DE COMPENSAÇÃO DO TRIBUTO, O QUE SIGNIFICA QUE A REGRA DA NÃO-CUMULATIVIDADE NÃO É ABSOLUTA, POIS DEPENDE DE LEI REGULAMENTADORA, DEFININDO OS CASOS EM QUE SERÁ PERMITIDO O APROVEITAMENTO CREDITÍCIO. APELO NÃO PROVIDO. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0000.00.309356-4/000, RELATOR(A): DES.(A) CÉLIO CÉSAR PADUANI , 6ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 19/08/2003, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 03/10/2003) (GRIFOS ACRESCIDOS).**

Imprescindível, assim, a informação **precisa** sobre o **local de utilização e função dos bens para a análise se ativo imobilizado alheio ou não.**

Como já relatado, a Autuada só pode se apropriar dos créditos referentes à entrada de mercadorias adquiridas para emprego na **atividade de telecomunicação e revenda de aparelhos celulares**, desde que atendidos os requisitos da legislação.

A partir da análise das informações constantes do CD de fls. 65, das informações do “book de padronização” e das planilhas apresentadas às fls.165/183, alguns itens não deixam dúvidas, que devem ser tratados como bens alheios a atividade

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do estabelecimento, por nitidamente não exercerem ação intrínseca em processo de comercialização, como os destacados a seguir:

- Máquina fotográfica Sony Mod. Mavica;
- Aparelho de DVD;
- Suporte para TV de LCD 32;
- CJ. LCD 32 com Mod. Vertical;
- Kit de segurança – Alarme, detector de presença ou câmeras/ monitoramento e segurança.

Os demais itens como por exemplo os computadores, monitores, teclados, placas de rede, dentre outros, destaca-se que podem também ser utilizados em qualquer área da empresa, não apenas na área comercial, portanto, sem as informações específicas acerca do **local de utilização e função dos bens**, não é possível à análise quanto à correção do aproveitamento de crédito do imposto realizado pela Impugnante.

Ressalta-se que essas informações são de conhecimento da Autuada, cabendo a ela apresentar ao Fisco, principalmente dado ao caráter múltiplo de utilização dos bens.

Verifica-se que a prova pericial determinada pela Câmara de Julgamento deveria ser antecedida pela apresentação das informações quanto ao local de utilização e função dos bens pela Autuada, conforme despacho interlocutório exarado, o que não ocorreu a contento.

Constata-se, pois, que a Autuada não se desincumbiu devidamente do ônus de demonstrar os fatos constitutivos do direito, consoante determinação do art. 373, inciso I do Código de Processo Civil (Lei n.º 13.105/15), a saber:

Art. 373. O ônus da prova incumbe:

I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito;

Conforme se depreende da legislação retro, a classificação de bens como alheios **há que ser feita pela análise da finalidade e aplicação dos mesmos no contexto das atividades desenvolvidas no estabelecimento do contribuinte**, sujeitas ao ICMS, que, na presente situação, consecução das atividades de telecomunicação e revenda de aparelhos celulares. E essa informação, repita-se, não foi apresentada pela Autuada.

Corroborar esse entendimento a Consulta de Contribuinte nº 85/2017:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 085/2017

PTA Nº : 45.000012793-35

CONSULENTE: Arcom S/A

ORIGEM: Uberlândia - MG

ICMS - CRÉDITO - ATIVO IMOBILIZADO - As aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado ensejam direito ao crédito de ICMS, desde que

atendidas as condições estabelecidas na legislação tributária, especialmente nos §§ 5º a 7º, 12 e 13 do art. 66 do RICMS/2002 e no art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/1998.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente apura o ICMS pela sistemática de débito e crédito e tem como atividade principal informada no **cadastro estadual o comércio atacadista de mercadorias em geral, sem predominância de alimentos ou de insumos agropecuários** (CNAE 4693-1/00).

Informa que tem por objeto social a importação, exportação e comercialização de produtos em geral, além de serviço de transporte rodoviário de cargas, armazenagem e embalagem de mercadorias, **serviços auxiliares ao comércio de mercadorias, representação e distribuição, entre outros.**

Diz que suas vendas são realizadas, principalmente, por representação autônoma e televendas, tendo como maiores clientes redes de farmácias e supermercados.

Afirma que sempre adquiriu bens do ativo imobilizado para uso em sua atividade operacional, de acordo com o inciso IV do art. 179 da Lei Federal nº 6.404/1976, tais como: veículos (caminhões, carros, empilhadeiras, aeronaves, motos, etc.), equipamentos eletrônicos (tablets, computadores, celulares, impressoras, servidores, entre outros), instalações, móveis, equipamentos e utensílios (porta pallet, mobiliário, inclusive mesas e cadeiras para área de televendas, eletrodomésticos, ferramentas de maior porte e vida útil superior a 12 meses para uso na oficina, etc.).

Alega que sempre observou o inciso II e § 5º do art. 66 do RICMS/2002, bem como o art. 1º da Instrução Normativa nº 01/1998, para fins de aproveitamento de crédito DE ICMS.

Com dúvida sobre a correta interpretação da legislação tributária, formula a presente CONSULTA.

CONSULTA:

Tendo em vista o objeto social da empresa (comercialização, armazenamento, venda e distribuição de mercadorias em geral), poderá aproveitar créditos de ICMS sobre as aquisições dos bens abaixo relacionados, como ativo imobilizado utilizado em suas atividades operacionais:

a) Veículos: caminhões utilizados na entrega e distribuição de mercadorias, automóveis e motos utilizados pela equipe de vendas (gerentes,

supervisores e representantes), empilhadeiras utilizadas na armazenagem e manuseio do estoque de mercadorias, aeronaves utilizadas no transporte de diretores, supervisores e gerentes (inclusive no deslocamento de equipe de vendas para reuniões e atendimentos de clientes especiais e grandes redes), etc.;

b) **Móveis e utensílios, incluindo o mobiliário utilizado pela equipe de televendas: PA (posições de atendimento em vendas), mesas, cadeiras, armários, estantes, etc;**

c) Instalações: ar condicionado dos setores de televendas, kits de câmeras de segurança utilizadas na automação do processo de carga e descarga, além de estruturas porta-pallet utilizadas na armazenagem das mercadorias de revenda, etc;

d) Ferramentas e equipamentos: balanças eletrônicas, geradores elétricos e baterias utilizados na armazenagem do estoque de mercadorias, outras ferramentas e equipamentos utilizados na manutenção da frota de veículos da empresa;

e) **Equipamentos eletrônicos necessários para a manutenção e realização das vendas (utilizados pela equipe de vendas e televendas): tablets, notebooks, computadores, celulares, impressoras, servidores, switches, storage, estrutura de redes (vendas e estoque), telefones IP para televendas, etc.?**

RESPOSTA:

O direito ao creditamento do imposto em razão da entrada no estabelecimento de CONTRIBUINTE de mercadoria destinada ao seu ativo imobilizado está condicionado ao reconhecimento contábil do bem como ativo imobilizado (arts. 179 e 183 da Lei Federal nº 6.404/1976 e §§ 5º a 7º, 12 e 13 do art. 66 do RICMS/2002) e, ainda, que este não seja empregado em atividade alheia a do estabelecimento (§§ 3º e 5º do art. 70 do RICMS/2002 e art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/1998).

Portanto, o bem corretamente classificado como ativo imobilizado gera direito ao crédito do ICMS relativo à sua aquisição nas condições impostas pela legislação, exceto se considerado alheio à atividade do estabelecimento adquirente.

Conforme art. 1º da citada **Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/1998:**

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

I - os veículos de transporte pessoal;

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;

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

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.**

Depreende-se da legislação acima referida que a classificação de bens como alheios há que ser feita pela análise da finalidade e aplicação dos mesmos no contexto das atividades desenvolvidas no estabelecimento do CONTRIBUINTE, sujeitas ao ICMS, que, na presente situação, é a comercialização e distribuição de mercadorias em geral.

Assim, serão considerados alheios às atividades da Consulente, por não serem empregados na área de comercialização, não ensejando o aproveitamento de crédito de ICMS:

- os veículos de transporte pessoal, tais como os automóveis e motos utilizados por gerentes, supervisores e representantes e as aeronaves para transporte de diretores, supervisores e gerentes;

- **os móveis e utensílios, incluindo o mobiliário utilizado pela equipe de televendas: PA (posições de atendimento em vendas), mesas, cadeiras, armários, estantes, etc;**

- outras ferramentas e equipamentos utilizados na manutenção da frota de veículos da empresa;

- as instalações: ar condicionado dos setores de televendas e kits de câmeras de segurança utilizadas na automação do processo de carga e descarga.

Por outro lado, admite-se o aproveitamento dos créditos relativamente àqueles veículos utilizados para comercialização de mercadorias, como os caminhões próprios utilizados na entrega e distribuição dos produtos vendidos, bem como às empilhadeiras e estruturas porta-pallet utilizadas na armazenagem de mercadorias.

Quanto aos equipamentos eletrônicos, não serão considerados alheios se utilizados para realização das vendas, como, por exemplo, tablets, notebooks, computadores, impressoras e demais periféricos utilizados para demonstração dos produtos aos clientes, para elaboração e transmissão de pedidos ou para impressão de documentos fiscais, assim como os telefones utilizados para televendas. Do contrário, sendo, por exemplo, utilizados no setor administrativo, serão considerados alheios e não ensejarão o aproveitamento de créditos.

(...)

DOT/DOLT/SUTRI/SEF, 28 de março de 2017.

A Autuada alega também, efeito confiscatório da multa aplicada, afirma que a soma da multa de revalidação com a multa isolada, equivale a nada menos que 100% (cem por cento) do valor do imposto devido.

Entretanto, não lhe assiste razão.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo aproveitamento indevido do crédito, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar, como previsto na legislação, os créditos decorrentes de suas aquisições, escriturando-os corretamente em seus livros fiscais. Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Nesse sentido é o entendimento de abalizada doutrina.

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel 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).

O desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

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 configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, 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.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Cindy Andrade Moraes (Revisora) e Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 12 de julho de 2017.

Sauro Henrique de Almeida
Presidente

Marcelo Nogueira de Moraes
Relator

T