

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.040/10/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000164103-33
Impugnação: 40.010127407-64
Impugnante: Companhia de Bebidas das Américas - AMBEV
IE: 740358740.00-44
Proc. S. Passivo: Peter de Moraes Rossi/Outro(s)
Origem: DF/Betim

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO DO ICMS – BEM PARA O ATIVO PERMANENTE - PROPORCIONALIDADE. Imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, tendo em vista o aproveitamento de créditos do imposto relativos à aquisições de bens para integrar o ativo permanente, sem a observância da proporcionalidade prevista no art. 66, § 3º da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. Lançamento reformulado pelo Fisco considerando os argumentos apresentados pela defesa. Entretanto, cabe, também, decotar do valor contábil as operações que não estejam vinculadas à comercialização das mercadorias objeto da atividade fim da Impugnante, além daquelas já promovidas pelo Fisco, bem como a parcela do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Lançamento procedente em parte. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca do recolhimento a menor do ICMS, no período de agosto de 2005 a dezembro de 2008, em face da imputação fiscal de apropriação indevida da parte dos créditos de ICMS escriturados nos livros Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) provenientes de aquisições de bens destinados ao ativo permanente, conforme demonstrado no Anexo 1 (fls. 43/44).

Segundo a Fiscalização, na apropriação dos créditos não teriam sido observadas na totalidade as regras estabelecidas no art. 206, Anexo V, Parte 1 do RICMS/02, resultando em excesso de crédito.

Exigências de ICMS e Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, no inciso II do art. 56 e no inciso XXVI do art. 55.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 311/327, com documentos anexados às fls. 328/395, em síntese, aos argumentos seguintes:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o Auto de Infração em comento contempla, a bem da verdade a não utilização do coeficiente previsto no § 7º do art. 70 do RICMS/MG, e inciso II do art. 20, da Lei Complementar nº 87/96, que determinam não ser admitido o creditamento da parcela de 1/48 (um quarenta e oito avos) mensal, 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, inclusive exportação;

- o direito ao crédito nasce da defesa absoluta do princípio da não cumulatividade, previsto na Constituição Federal, em seu art. 155, § 2º, item XII;

- cita doutrina e jurisprudência sobre o tema;

- a Fiscalização sustenta o posicionamento de que não teria sido considerado, na tomada de crédito de CIAP, o coeficiente determinado pela Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 20, § 5º, mas este posicionamento é equivocado, além da lesão ao princípio constitucional da não-cumulatividade;

- a legislação, apesar de não ser expressa nesse sentido, tem por objetivo a utilização deste coeficiente para evitar que o crédito do ativo imobilizado beneficie a saída de produtos imunes ou isentos e, no caso, somente fabrica produtos tributados – cervejas e refrigerantes – logo, o seu coeficiente deveria ser de 100% (cem por cento);

- não obstante, a Fiscalização considera em seus cálculos saídas não-tributadas, alheias à sua atividade principal, tais com o remessa para conserto, remessa de vasilhame, remessa para depósito, etc., estando o cálculo do lançamento incorreto;

- cita e transcreve o art. 70, §§ 7º e 8º do RICMS;

- todo seu ativo é destinado à produção/comercialização de produtos tributáveis. Assim sendo, mesmo considerando o cálculo da proporcionalidade, não existe a previsão legal de que sejam excluídas do valor a parcela do IPI e de ICMS/ST;

- está sendo-lhe exigido o cumprimento de obrigação não prevista em lei;

- na hipótese do Auto de Infração não ser considerado improcedente e caso ainda persista alguma penalidade, há que se aplicar a equidade, admitida expressamente pelo art. 108, inciso IV do Código Tributário Nacional, para abrandar os rigores da lei na quantificação da multa, de modo que a compatibilize com a razoabilidade e proporcionalidade, bem como com a capacidade em suportá-la sem ter que privar-se de seu patrimônio com graves prejuízos sociais;

- a sanção imposta pelo Órgão autuante e mantida pela Seção Julgadora não reflete a justa penalidade para a suposta infração;

- cita jurisprudência a respeito do tema;

- discorda da cobrança de juros com base na Taxa Selic e da incidência de juros sobre multas.

Ao final, pede seja provida a Impugnação e, via de consequência, julgado insubsistente o Auto de Infração e canceladas as cominações ali previstas.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 403/408, contrariamente ao alegado pela defesa, resumidamente, aos argumentos seguintes:

- afora a polêmica doutrinária e jurisprudencial relativa ao direito pleno ao crédito do ativo permanente, a Autuada alega na impugnação apresentada, em síntese, que o cálculo do coeficiente de creditamento feito pela Fiscalização considerou “saídas não tributadas, alheias à atividade principal da impugnante, tais como remessa para conserto, remessa de vasilhame, remessa para depósito etc.”;

- acatando em parte os argumentos quanto à consideração de saídas não tributadas no cálculo do coeficiente de creditamento, reformulou-se o crédito tributário;

- na reformulação do cálculo do ICMS a estornar e multas, foram observadas as orientações contidas nas Consultas de Contribuinte nº 256/08 e 128/09, bem como as orientações da Consulta Interna nº 162/09;

- assim, para obtenção do Total de Saídas, excluíram-se do Valor Contábil os valores mensais correspondentes às saídas sob o regime de suspensão, extraídos dos arquivos SINTEGRA a partir dos CFOP's, e a parcela relativa ao ICMS/ST constante das DAPI's;

- o valor das Saídas Tributadas foi obtido excluindo-se do Total de Saídas, os valores correspondentes às saídas isentas, não tributadas, parcela com base de cálculo reduzida, outras saídas e IPI;

- após a reformulação dos cálculos, os valores obtidos foram transportados para o novo Demonstrativo do Crédito Tributário, reabrindo-se prazo para aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário.

Da Instrução Processual

Regularmente intimada (fls. 417 e 420/422), a Impugnante retorna aos autos e apresenta aditamento à Impugnação, às fls. 423/424 e os documentos de fls. 425/465, arguindo, em resumo, aos fundamentos que se seguem:

- a despeito das correções procedidas no Auto de Infração, ainda persistem alguns equívocos;

- ainda o IPI está sendo desconsiderado do valor das saídas tributadas. Isso não pode prevalecer, afinal de contas o IPI está sendo cobrado em produtos tributáveis (ou seja, saídas tributáveis) se desconsiderar do valor das saídas tributadas deve ser desconsiderado dos valores totais de saídas;

- outro ponto se refere aos valores desconsiderados no valor total das saídas referente aos CFOPs 5.915/5.920/5.921/6.901/6.915/6.920/6.921, pois quando se apura esses CFOP's verifica-se que os valores são lançados no valor contábil e em isentos;

- reitera, em todos os seus termos, a Impugnação já apresentada, pugnando pelo reconhecimento, perante o Conselho de Contribuintes, de que o direito caminha ao seu lado, sendo indevida, portanto, a exigência fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco volta a se manifestar às fls. 467/469 acatando parte dos novos argumentos apresentados pela Impugnante e reformulando o crédito tributário conforme quadros de fls. 470/472.

Regulamente intimada (fls. 476 e 480) com nova reabertura de prazo, a Impugnante comparece aos autos à fl. 482, mantendo suas razões remanescentes pelas improcedência do lançamento.

O Fisco também retorna aos autos às fls. 485/486, reiterando as acusações contidas em suas manifestações anteriores.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 492/504, opina pela procedência parcial do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo algumas alterações.

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado para formalizar as exigências de ICMS e Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, no inciso II do art. 56 e no inciso XXVI do art. 55, em face da imputação fiscal de aproveitamento, considerado pela Fiscalização como indevido, de créditos de ICMS escriturados nos livros Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) provenientes de aquisições de bens destinados ao ativo permanente.

A bem da verdade, conforme destacou a Impugnante, a irregularidade apontada pelo Fisco diz respeito à apuração do coeficiente previsto no inciso III do § 5º do art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96, apurado com a finalidade de dar efeito à vedação ao crédito contida no inciso II do § 3º do mesmo artigo. Mencionados dispositivos contêm a seguinte redação:

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.

.....
§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

.....
§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

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

III - para aplicação do disposto nos incisos r e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos;

.....
A matéria encontra-se regulamentada no RICMS/02, com a seguinte redação:

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

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

.....
§ 7º Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o abatimento de que trata o inciso II do caput do artigo 66 deste Regulamento, na forma prevista no § 3º do mencionado artigo, na proporção das operações ou prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações ou prestações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 8º Na hipótese do parágrafo anterior, para cálculo do valor a ser abatido a título de crédito, deverá ser:

I - multiplicado o valor total do imposto incidente na operação relativa à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento por 1/48 (um quarenta e oito avos);

II - calculado o percentual das operações ou das prestações tributadas em relação ao total das operações ou das prestações realizadas no período;

III - multiplicado o valor obtido no inciso I pelo percentual encontrado no inciso II, correspondendo o resultado ao crédito a ser apropriado.

§ 9º Para efeito do disposto no inciso II do parágrafo anterior:

I - o valor das operações ou das prestações tributadas corresponde à diferença entre o valor das operações ou das prestações totais e o valor das isentas, das não tributadas e das com base de cálculo reduzida, tomando-se nestas apenas o valor relativo à redução.

II - equiparam-se às tributadas as operações ou as prestações com destino ao exterior, bem como as isentas e com base de cálculo reduzida em que haja previsão de manutenção integral do crédito.

Com efeito, a pretensão ao crédito de forma ampla e irrestrita como quer a Impugnante não encontra respaldo na legislação tributária mineira.

O texto constitucional, ao tratar dos créditos de ICMS no inciso II do § 2º do art. 155, assim determinou:

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

.....

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

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

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como pode ser visto do texto acima transcrito, a regra estabelece a não utilização de crédito na ocorrência de isenção ou não incidência.

Contudo, o próprio art. 155 da Constituição Federal estabeleceu a competência do legislador complementar para disciplinar o regime de compensação do imposto pela via da lei complementar, *in verbis*:

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

.....
XII - cabe à lei complementar:

- a) definir seus contribuintes;
- b) dispor sobre substituição tributária;
- c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

.....
Neste sentido, encontra-se a Lei Complementar nº 87/96, com suas alterações posteriores, conforme dispositivos anteriormente transcritos.

Cumpra aqui lembrar que o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais encontra-se o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

Art. 110. 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 resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.

A questão cinge-se, então, em verificar se a apuração elaborada pelo Fisco está correta ou se os apontamentos efetuados pela defesa devem ser levados em consideração.

Na primeira peça de defesa a Impugnante afirma que todas as operações de venda de seus produtos (cervejas e refrigerantes) ocorrem com incidência do imposto estadual.

O Fisco, ao analisar a peça impugnatória, acatou em parte os argumentos no tocante à consideração de saídas não tributadas no cálculo do coeficiente de creditamento, reformulando o lançamento conforme peças de fls. 409/412.

Para tanto, elaborou o quadro adiante, trazendo as seguintes informações:

"NA REFORMULAÇÃO DO CÁLCULO DO ICMS A ESTORNAR E MULTAS (ANEXO 8), FORAM OBSERVADAS AS ORIENTAÇÕES CONTIDAS NAS CONSULTAS DE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONTRIBUINTE N. 256/2008 E 128/2009, BEM COMO AS ORIENTAÇÕES DA CONSULTA INTERNA N. 162/2009.

ASSIM, PARA OBTENÇÃO DO TOTAL DE SAÍDAS (COLUNA A), EXCLUÍRAM-SE DO VALOR CONTÁBIL (COLUNA 1) OS VALORES MENSIS CORRESPONDENTES ÀS SAÍDAS SOB O REGIME DE SUSPENSÃO (COLUNA 7), EXTRAÍDOS DOS ARQUIVOS SINTEGRA A PARTIR DOS CFOP'S CONSTANTES DA RELAÇÃO ABAIXO, E A PARCELA RELATIVA AO ICMS/ST (COLUNA 5) CONSTANTE DAS DAPI'S."

CFOP excluídos do Total das Saídas
5.915 - Remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo
5.920 - Remessa de vasilhame ou sacaria
5.921 - Devolução de vasilhame ou sacaria
6.901 - Remessa para industrialização por encomenda
6.915 - Remessa de mercadoria ou bem para conserto ou reparo
6.920 - Remessa de vasilhame ou sacaria
6.921 - Devolução de vasilhame ou sacaria
Total

Esclareceu, ainda, o Fisco que o "*valor das Saídas Tributadas (Coluna B) foi obtido excluindo-se do Total de Saídas, calculado na Coluna A: os valores correspondentes às saídas Isentas (Coluna 2); Não-tributadas (Coluna 3); Parcela com Base de Cálculo Reduzida (Coluna 4); Outras Saídas (Coluna 6) e IPI (Coluna 8).*"

Após a reformulação do crédito tributário, retornou a Impugnante aos autos questionando a inclusão do valor do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e a apuração de saídas isentas e não tributadas, ao argumento que tais valores não foram excluídos do valor contábil.

Na ocasião, a Impugnante juntou aos autos os documentos de fls. 425/465, contendo o resumo de suas operações.

Em nova alteração do crédito tributário (fl. 468), informou o Fisco ter agregado à planilha de fl. 470 as saídas com suspensão, provocando um aumento das saídas tributadas, ao deduzir do valor contábil os valores da mencionada "Coluna 7".

Por fim, sustenta a autoridade lançadora à fl. 486 que os cálculos dos coeficientes foram elaborados com fulcro nas orientações contidas nas Consultas de Contribuintes n.ºs 256/08 e 128/09 e Consulta Interna 162/09.

Adiante se transcreve a íntegra da Consulta n.º 256/08 para melhor elucidação dos fatos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 256/2008

(MG de 07/11/2008)

PTA Nº : 16.000200241-06

CONSULENTE: EMH – Eletromecânica e Hidráulica Ltda.

ORIGEM: Belo Horizonte - MG

DOCUMENTO FISCAL - LIVRO FISCAL - CIAP - ESCRITURAÇÃO - Os valores relativos às parcelas que não sofrem tributação, mas que são consignados no valor total da nota fiscal, caso do IPI quando não compõe a base de cálculo do ICMS, deverão ser considerados no campo "Total das Saídas" do livro de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente, que adota regime de apuração débito e crédito e comprova suas saídas por meio de nota fiscal modelo 1, tem como atividade econômica principal a fabricação de ferramentas, máquinas e equipamentos para uso industrial, suas peças e acessórios.

Afirma que recupera créditos de ICMS referentes às aquisições de compra de ativo permanente conforme prevê o art. 66, § 3º, do RICMS/2002 e apura os créditos do período conforme art. 70, §§ 7º a 10, do mesmo Regulamento, preenchendo o livro de Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP, modelo "C", conforme art. 204, Parte 1, Anexo V, também do RICMS/2002.

Aduz que compra e vende mercadorias com a finalidade de industrialização e, portanto, o IPI não integra a base de cálculo do ICMS, de acordo com o art. 48 do citado RICMS/2002.

Com dúvidas acerca da escrituração dos livros fiscais. formula a presente consulta.

CONSULTA:

1 - Para o preenchimento correto do livro CIAP e recuperação devida do crédito em cada período, o que deverá ser considerado como valor total das operações no campo "Total das Saídas"?

2 - O valor do IPI que não compõe a base de cálculo do ICMS e que é somado no valor total da nota fiscal é considerado como parte integrante do valor total das saídas para o cálculo do crédito do imposto?

3 - A parcela do IPI que compõe o total da nota fiscal e que não faz parte da base de cálculo do ICMS deverá ser lançada na coluna "Isenta ou Não-tributada" dos livros fiscais?

RESPOSTA:

1 - Para fins de apuração dos valores das operações de saída (campo "Total de Saídas" do livro CIAP, modelo "C"), deverão ser computados apenas os valores das saídas que afiguram caráter definitivo, devendo ser desconsideradas as saídas sob o regime da suspensão, ou seja, dependentes de um evento futuro para serem tributadas, tais como remessa para conserto, reparo, industrialização, demonstração etc. Também não deverá ser incluída a parcela relativa ao ICMS/ST, na hipótese de sua retenção pela Consulente na condição de substituta tributária.

Desse modo, serão computadas as saídas tributadas com débito do imposto, as que ocorrem sob o regime de substituição tributária, as diferidas, as com base de cálculo reduzida, as parcelas que não sofrem tributação, mas que são consignadas no valor total da nota fiscal (caso do IPI e ISSQN) e as saídas sem débito do imposto (isentas ou não-tributadas). Essas saídas referem-se a operações destinadas a terceiros ou a estabelecimentos do mesmo contribuinte, em transferências.

Por sua vez, no campo "Tributadas e Exportação" do livro CIAP, modelo "C", será lançado o valor da base de cálculo sobre a qual incidiu o imposto, bem como as saídas que ocorrem sob o regime de substituição tributária, as diferidas, as com base de cálculo reduzida, relativamente à parcela tributada, as saídas ou prestações que tiverem destinado mercadorias ou serviços ao exterior e as operações ou prestações isentas ou não-tributadas com previsão legal de manutenção de crédito.

Ressalte-se que no referido livro CIAP, modelo "C", não há campo específico para lançamento das saídas isentas ou não-tributadas.

2 - Sim. Os valores relativos às parcelas que não sofrem tributação, mas que são consignadas no valor

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

total da nota fiscal, caso do IPI quando não compõe a base de cálculo do ICMS, deverão ser considerados no campo "Total das Saídas" do livro CIAP, modelo "C".

3 - Não. Na escrituração dos livros Registro de Entrada e Registro de Saída de que tratam, respectivamente, os arts. 166 e 172, Parte 1, Anexo V do RICMS/2002, os valores relativos às operações isentas ou não tributadas deverão ser lançados, respectivamente, nas Colunas "ICMS - Valores Fiscais e Operações sem Crédito do Imposto" e "ICMS -Valores Fiscais e Operações sem Débito do Imposto", deduzindo-se a parcela relativa ao IPI, conforme orientação contida nos arts. 168 e 174, Parte 1 do mesmo Anexo V.

DOLT /SUTRI/SEF, 06 de novembro de 2008.

Inês Regina Ribeiro Soares

Diretoria de Orientação e Legislação Tributária

Antonio Eduardo M. S. P. Leite Junior

Superintendência de Tributação”

Pelo que se observa da consulta, dentre outras considerações, posiciona-se o Órgão Fazendário pela negativa de crédito do ICMS sobre aquisições do ativo imobilizado, em relação à parcela do IPI, quando esta não compuser a base de cálculo do imposto estadual.

Analisando a legislação posta e já transcrita, pode-se dizer que o método determinado para apuração do coeficiente, nada mais é que a exclusão do crédito em relação às saídas isentas e não tributadas, quando não autorizada a manutenção dos créditos pelas entradas.

Noutras palavras, em se tratando de crédito de bens do ativo, o adquirente tem direito a parcela de 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre o saldo de crédito do livro CIAP, acrescido dos créditos das aquisições do mês, neutralizando a parcela relativa às saídas isentas e não tributadas, e o faz utilizando-se dos cálculos dos coeficientes.

A Impugnante argumenta que todas as suas operações comerciais são tributadas pelo ICMS e que, em razão disso, coeficiente é igual a 1.0000, ou seja, 1/48 (um quarenta e oito avos) sobre 100% (cem por cento) do saldo de créditos do livro CIAP.

Analisando os documentos juntados pela defesa (fls. 425/465), é possível perceber que parte das saídas não tributadas decorre de operações de remessa e retorno de vasilhames e sacarias, poucos casos de devolução de mercadoria em consignação e outras movimentações de bens e material de uso e consumo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mas, por outro lado, a denominada coluna "outras" dos mesmos documentos noticiam parcelas de operações não tributadas vinculadas às vendas e bonificações, o que demanda a exclusão dos créditos em relação às estas parcelas não tributadas.

O Fisco, ao elaborar o crédito tributário remanescente, decotou o montante de saídas amparadas pela suspensão do imposto, que, via de regra, correspondem às saídas e retornos de vasilhames, cabendo destacar que o mesmo tratamento foi dado às saídas para industrialização.

A planilha de fl. 470, em relação ao mês de agosto de 2005, demonstra que o valor contábil da "Coluna 1" contém as exclusões dos CFOP's anteriormente descritos, sendo deduzido, ainda, o montante do ICMS/ST retido, quando for o caso, sendo igual a:

Agosto de 2005

Valor contábil: 87.911.292,33.

(-) suspensão: 1.075.266,71.

(-) ICMS/ST: 0,00.

= Saídas totais: 86.836.025,62 (Coluna A).

Este valor foi confrontado com as saídas tributadas (Coluna B), resultando num coeficiente de 0,8138.

Após as adequações, a Impugnante continua a insistir que seu coeficiente deve ser igual a 1.0000. Entretanto, não se pode acatar este argumento de defesa, uma vez que a chamada coluna "Outras", sem tributação pelo ICMS, se refere às operações não tributadas vinculadas às vendas, transferências e bonificações, e demanda a exclusão dos créditos em relação a tais parcelas não tributadas.

Mas, não obstante o posicionamento da Superintendência de Tributação, outras parcelas devem ser excluídas do valor contábil ou adicionadas ao montante tributável para fins de apuração do coeficiente.

A fórmula adotada visa excluir o crédito pelas entradas dos bens do ativo imobilizado em relação às saídas não tributadas e isentas que não autorizarem a manutenção dos créditos.

Então, o que se busca com a norma é verificar a real participação dos bens no processo produtivo (como no caso dos autos), ou seja, a sua efetiva contribuição no processo produtivo vinculado às saídas da produção efetivamente tributadas.

Desta forma, à dedução do valor contábil efetuada pelo Fisco (Coluna 7) devem ser acrescidas outras saídas que não dizem respeito diretamente ao processo produtivo, tais como:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CFOP	Operação
5552	Transferência de bens do ativo
5557	Transferência de material de uso/consumo
5908	Remessa de bens em comodato
5916	Retorno de bens recebidos para conserto
5949	Outras saídas
6552	Transferência de bens do ativo
6557	Transferência de material de uso/consumo
6908	Remessa de bens em comodato
6916	Retorno de bens recebidos para conserto
6949	Outras saídas

Os CFOP's 5949 e 6949 devem receber o mesmo tratamento proposto para os demais itens elencados no quadro, uma vez que pertencem ao grupo "6.900 - OUTRAS SAÍDAS DE MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS", e este grupo, por sua vez, se compõe de saídas que não se referem à comercialização de mercadorias, à exceção do CFOP 6904.

Seguindo a mesma linha de argumentação, e de modo diverso da posição lançada nas consultas, a parcela relativa ao IPI não pode ser mantida na apuração do coeficiente, de modo a reduzir o índice de aproveitamento de crédito.

Cabe ressaltar, ainda, que o IPI é um tributo indireto, cobrado na modalidade "por fora", diferentemente do ICMS que é calculado "por dentro", estando incluso no valor da mercadoria.

No caso do IPI, apura-se primeiro o valor da mercadoria e cobra-se do destinatário o valor do imposto, diretamente na nota fiscal.

Importante lembrar que, ao elaborar a Demonstração do Resultado do Exercício - DRE, para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, das receitas totais são deduzidas as parcelas de ICMS e IPI, de forma a se obter exatamente o valor da mercadoria ou produto comercializado.

Se não bastasse, a regra apontada nas consultas contraria a apuração do ICMS nas indústrias, relativamente às suas saídas operacionais. Como se sabe, não se faz qualquer estorno de crédito nas saídas de mercadorias industrializadas quando a diferença entre a base de cálculo e o valor contábil se refere exclusivamente à parcela do imposto federal.

Nesta situação, o que se procura é verificar se a parcela da mercadoria comercializada é integralmente tributada pelo ICMS, independentemente da incidência do imposto estadual sobre a parcela do imposto federal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com certeza, razão não há para que se determine dois modos diferentes de apuração envolvendo uma mesma rubrica (IPI).

Assim, no presente caso, é necessário deduzir da "Coluna A" de fl. 470 (Total de Saídas) o valor da "Coluna 8" (IPI), ou, produzindo o mesmo resultado, agregar ao valor da "Coluna B" (Saídas Tributadas), o valor do IPI (Coluna 8), bem como as outras operações apontadas no quadro anterior.

Cabe ressaltar que não se confundem as obrigações da Impugnante no caso. Uma principal, de recolher o imposto devido, de acordo com a apuração do período (o que deixou de ser feito em razão do aproveitamento indevido de créditos), e outra acessória, de utilização indevida de créditos. A legislação tributária estadual que rege a espécie, Lei n.º 6.763/75, assim está posta:

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

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

.....
Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do art. 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 redução previstas nos §§ 9º e 10º do art. 53.

.....
Argui ainda a Impugnante ser vedado utilizar tributo com efeito de confisco a teor do inciso IV do art. 150 da Constituição Federal de 1988. No entanto, cumpre lembrar que multa não se confunde com tributo.

De se destacar que as penalidades possuem diferentes naturezas jurídicas. Enquanto a chamada Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75 busca ressarcir o erário em face do inadimplemento da obrigação principal, recompondo os cofres públicos daquilo que lhe foi subtraído, a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei visa punir o infrator pelo descumprimento das obrigações acessórias (fazer ou não fazer), neste caso, consubstanciado em registrar créditos sem o devido respaldo normativo.

Assim, não se verifica a argüição de confisco na atual cobrança, bem como desrespeito aos princípios da proporcionalidade e razoabilidade, porquanto o presente Auto de Infração foi lavrado nos termos das normas tributárias mineiras às quais encontra-se o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento a teor do art. 110

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, transcrito acima.

As multas aplicadas são aquelas disciplinadas pela legislação tributária vigente, tanto na forma quanto no conteúdo e encontram-se regularmente capituladas no Auto de Infração.

No que tange à controvérsia a respeito dos juros de mora lastreados na “Taxa Selic”, cabe ressaltar que a medida também encontra-se dentro dos parâmetros normativos estaduais aos quais o Conselho de Contribuintes tem seu limite de competência adstrito.

Com efeito, prevê o art. 127 da Lei n.º 6.763/75, que os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seus valores corrigidos em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

A matéria vem, ainda, regida no art. 226 da mesma Lei, que estabelece:

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança de débitos fiscais federais.

Os critérios adotados para cobrança dos débitos fiscais federais estão disciplinados na Lei n.º 9.430/96, especificamente no art. 5º, § 3º, com a seguinte redação:

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

.....
§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalente à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

A atualização monetária dos créditos tributários do Estado, bem como, a cobrança de juros de mora já eram previstos pela Resolução n.º 2.554/94, quando foi editada a Resolução n.º 2.816/96, introduzindo a Taxa “Selic” como parâmetro para cálculo dos juros moratórios incidentes sobre créditos tributários em atraso.

Atualmente, a matéria encontra-se regulamentada pela Resolução n.º 2.880/97 que, em seu art. 1º é clara ao dispor que os créditos tributários, cujos vencimentos ocorressem a partir de 1º de janeiro de 1998 seriam expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema de Liquidação e Custódia (SELIC) estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

A citada Resolução n.º 2.880/97 acha-se ajustada aos critérios definidos para cobrança dos débitos federais, conforme condicionado em dispositivos da Lei n.º 6.763/75, já aludidos.

Conveniente comentar que a alteração do *quantum* do tributo é prerrogativa de lei, mas a incidência de juros de mora, questionados, não implica nenhuma alteração de lei, mas tão somente compensar a parcela do tributo não paga no prazo legal.

Desta forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Não procede também a alegação de que os juros não incidem sobre as multas a teor das disposições contidas no art. 161 do Código Tributário Nacional, que assim determina:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 409/412 e 470/472 excluindo-se, também, do valor contábil as parcelas relativas aos CFOPs 5552, 5557, 5908, 5916, 5949, 6552, 6557, 6908, 6916 e 6949 e o montante do IPI. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor), Carlos Alberto Moreira Alves e Fernando Luiz Saldanha.

Sala das Sessões, 14 de dezembro de 2010.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Relatora