

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.642/14/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000173422-69
Impugnação: 40.010132018-41
Impugnante: TNL PCS S/A
IE: 062133441.00-10
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE. Constatado recolhimento a menor de ICMS resultante do estorno de créditos indevidamente apropriados, provenientes de apuração incorreta do “coeficiente de creditamento”, no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP). Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ESCRITURAÇÃO IRREGULAR DE LIVRO FISCAL/DOCUMENTO FISCAL. Constatada a escrituração do livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) em desacordo com o disposto no art. 206, inciso V, Anexo V do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação trata de recolhimento a menor do ICMS e descumprimento de obrigação acessória, no período de janeiro a dezembro de 2007, em face das seguintes irregularidades:

1) recolhimento a menor de ICMS, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de apropriação a maior do crédito correspondente à parcela mensal de 1/48 (um quarenta e oito avos) do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bens destinados ao ativo permanente.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e a Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

2) entrega do livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo “C”, em desacordo com o estabelecido no art. 206, inciso V, alínea “b” do Anexo V do RICMS/02.

Exige-se Multa Isolada prevista na alínea “a” do inciso VII do art. 54 da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Instrui o processo tributário administrativo (PTA):

- intimações (fls. 02/03),
- Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.000001692.15(fl. 04),
- Auto de Infração (fls. 06/07),
- Relatório Fiscal (fls. 09/12),
- Anexo 1 – Demonstrativo do crédito de ICMS do ativo permanente apropriado a maior (fls. 14), apurado de acordo com o inciso V do art. 206 do Anexo V (CIAP “C”),
- Anexo 2 – Demonstrativo do valor total das saídas e do valor total tributado para definição do coeficiente de creditamento (fls. 16),
- Anexo 3 – Demonstrativo da apuração do saldo acumulado do crédito de ICMS de bens do ativo permanente (fls. 18),
- Anexo 4 – Demonstrativo dos valores dos CFOPs excluídos (fls. 20/21),
- Anexo 5 – Cálculo do valor contábil real, considerando os descontos concedidos nas remessas de cartões para distribuidoras (fls. 23),
- Anexo 6 – Relação consolidada dos códigos tarifários referentes a receitas de terceiros e outras receitas excluídas (fls. 25),
- Anexo 7 – Relação consolidada dos códigos tarifários cujos valores foram acrescidos às saídas tributadas, em razão dos destinatários das prestações de serviços enquadrarem-se no benefício do diferimento previsto no item 53, Anexo II c/c art. 38, Anexo IX, ambos do RICMS/02 (fls. 27),
- Anexo 8 – Valores consolidados das prestações de serviços realizadas sem tributação em 2007 e tributadas posteriormente em 2008, 2009 e 2011 (fls. 29),
- Anexo 9 – Relação das ativações de cartões em Minas Gerais (fls. 31/32),
- Anexo 10 – Planilha com os valores mensais consolidados dos créditos do ativo permanente apropriados mensalmente e das parcelas estornadas (fls. 34/35),
- Anexo 11 – Planilha com valores de créditos do ativo permanente apropriados mensalmente (fls. 37/54),
- Anexo 12 – Relação das notas fiscais de entrada que geraram créditos de ICMS (fls. 56/100),
- Anexo 13 – Confronto entre total das NFST - Convênio nº 115/03 e livro Registro de Saídas (fls. 102),
- Anexo 14 – Relação dos serviços prestados em 2007 sem tributação constante do AI nº 01.000162538-02 (fls. 104/110),
- Anexo 15 – cópia de extrato das DAPI do período de janeiro a dezembro de 2007 (fls. 112/147),

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Anexo 16 – cópia dos livros Registro de Apuração de ICMS 2007 e “CD” contendo arquivos eletrônicos dos livros Registro de Entradas e Registro de Saídas de 2007 (fls. 149/184).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 186/194.

Requer a realização de perícia para comprovar a correta apropriação dos créditos relativos ao ativo permanente.

Requer, ainda, a procedência da impugnação, com o conseqüente cancelamento do Auto de Infração, bem como a exclusão da multa isolada e a aplicação do permissivo legal constante do art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75.

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 213/234, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 262/281, opina, em preliminar, pelo indeferimento do pedido de perícia. No mérito, pela procedência parcial do lançamento, para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Instrução Processual

Em 12/12/12, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em deferir o pedido de perícia formulado pela Impugnante. Vencidos os Conselheiros Alexandre Périssé de Abreu (Relator) e Luiz Geraldo de Oliveira que o indeferiam por julgarem desnecessária a prova pericial para o deslinde da questão.

Consta, às fls. 317/320, o Relatório da Perícia, seguido de manifestação do assistente técnico (321/324).

A Impugnante adita sua Impugnação às fls. 346/352. A Fiscalização manifesta-se às fls. 359/360.

A Assessoria do CC/MG ratifica seu parecer às fls. 362/370.

Em 29/05/13, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em exarar despacho interlocutório para que a Impugnante, no prazo de 30 (trinta) dias, apresente, em forma de planilha, a relação das prestações/operações que compuseram o CFOP 5949 dos meses de março e agosto de 2007. Em seguida, retorno dos autos ao Perito para que esclareça os questionamentos de fls. 351/352, considerando as informações trazidas pelo interlocutório.

A Impugnante manifesta-se às fls. 377 e junta mídia eletrônica às fls. 378. Em seguida o Perito manifesta-se (fls. 389/395), por meio de Laudo Complementar.

Às fls. 398/403 a Impugnante tece considerações sobre o Laudo Complementar e junta nova mídia eletrônica (fls. 404).

A Fiscalização manifesta-se às fls. 407/411 e junta documentos, abrindo vista à Impugnante que se manifesta às fls. 424/430.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG exara Despacho Interlocutório (fls. 433/434) para que a Impugnante traga aos autos cópias das notas fiscais modelo 1, referentes às operações realizadas no exercício de 2007, relativas ao CFOP 5.102 e acrescente as informações que julgar necessárias para esclarecimento das citadas operações, principalmente no caso de operações com cartões e assemelhados, como se deu a tributação da prestação do serviço de telecomunicação vinculada a tais meios e quais as séries de nota fiscal serviço de telecomunicação - NFST, modelo 22, que foram emitidas.

Exara, também, Diligência (fls. 435/436) para que a Fiscalização:

- apresente a análise dos documentos fiscais e das informações prestadas pela Impugnante após cumprimento do Despacho Interlocutório,

- manifeste-se considerando se as operações de CFOP 5.102 não estariam lançadas nos campos destinados às notas fiscais modelo1, da planilha 9 do Auto de Infração (fls. 31/32),

- e, ainda, esclareça se os valores levados para a coluna "K" do Anexo 2, fls. 16, estão corretos ou o correto seria os valores constantes na coluna "Outras" da planilha do Anexo 9 dos autos.

Nova manifestação da Impugnante às fls. 441/444 e juntada de mídia eletrônica às fls. 445, seguida de Manifestação da Fiscalização de fls. 447/451 e Parecer da Assessoria do CC/MG (fls. 453/465), ratificando os anteriores.

Em sessão realizada em 07/08/14, presidida pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, acorda a 1ª Câmara do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de documentos relativos aos atos constitutivos da empresa. Também, em preliminar, à unanimidade, deferiu-se o pedido de vista do processo, nos termos da Portaria nº 04/01, formulado pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 12/08/14.

Na oportunidade, foram proferidos os votos dos Conselheiros, a saber: o Conselheiro Marco Túlio da Silva (Relator) que julgava procedente o lançamento e o Conselheiro Regis André (Revisor) que julgava parcialmente procedente para excluir as exigências relativas à Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea "a" da Lei nº 6.763/75, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Alice Gontijo Santos Teixeira e, pela Fazenda Pública Estadual o Dr. Célio Lopes Kalume.

Em sessão realizada em 12/08/14, presidida pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, nos termos da Portaria nº 04/01, deferiu-se o pedido de vista do processo formulado por essa Conselheira, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 21/08/14.

Na oportunidade, foram mantidos os votos proferidos anteriormente e, ainda, o do Conselheiro Antônio César Ribeiro que julgava parcialmente procedente para excluir as exigências relativas à Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea "a" da Lei nº 6.763/75, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Impugnante, assistiu ao julgamento a Dra. Alice Gontijo Santos Teixeira e, pela Fazenda Pública Estadual o Dr. Célio Lopes Kalume.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram, em sua maior parte, os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão, exceto em relação à multa isolada e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo as alterações requeridas.

A autuação trata de recolhimento a menor do ICMS e descumprimento de obrigação acessória, no período de janeiro a dezembro de 2007, em face das seguintes irregularidades:

1) recolhimento a menor de ICMS, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS proveniente de apropriação a maior do crédito correspondente à parcela mensal de 1/48 (um quarenta e oito avos) do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bens destinados ao ativo permanente.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e a Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

2) entrega do livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo “C”, em desacordo com o estabelecido no art. 206, inciso V, alínea “b” do Anexo V do RICMS/02.

Exige-se Multa Isolada prevista na alínea “a” do inciso VII do art. 54 da Lei nº 6.763/75.

A Fiscalização, por meio de verificação fiscal dos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS e arquivos eletrônicos no formato dos Convênios nº 57/95 e nº 115/03, contendo a totalidade das prestações de serviços de telecomunicações, efetuou a apuração do ICMS a ser apropriado relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, de acordo com o inciso V do art. 206 do Anexo V do RICMS/02 (CIAP “C”). Tal apuração resultou em estorno de crédito apropriado a maior nos meses de junho, agosto, setembro e dezembro de 2007.

A Impugnante alega que a Fiscalização equivocou-se ao realizar o cálculo do percentual de estorno, pois não respeitou a composição da fórmula prevista na legislação para obtenção do “coeficiente de aproveitamento”, qual seja pela divisão das “receitas oriundas de saídas tributadas do ICMS” (numerador) pelo “valor total das receitas” (denominador), sendo estas as potencialmente tributáveis.

Por sua vez, a Fiscalização argumenta que o trabalho fiscal foi elaborado com base nas disposições legais aplicáveis à espécie, descrevendo todo o procedimento adotado para a apuração do referido coeficiente.

Sabe-se que o “coeficiente de creditamento” é encontrado por meio da divisão do “valor das saídas tributadas” escrituradas no período (numerador), pelo “valor total das saídas” (denominador). É importante observar que a exatidão desse

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

coeficiente depende do levantamento correto dos valores das saídas que deverão compor cada um dos elementos dessa fração (numerador e denominador).

Dessa forma, cabe analisar a legislação de regência da matéria.

Em consonância com o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, a legislação tributária mineira que rege a matéria cuidou de estabelecer a forma de aproveitamento de créditos relativos a bens incorporados ao ativo permanente:

Lei nº 6.763/75

Art. 29. O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo imobilizado, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

(...)

§5º Para o efeito de aplicação deste artigo, será observado o seguinte:

(...)

4. darão direito a crédito:

a) a entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, hipótese em que:

a.1) a apropriação será feita à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;

a.2) a fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) será proporcionalmente aumentada ou diminuída, "pro rata die", caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês civil;

a.3) na hipótese de alienação do bem antes do término do quadragésimo oitavo período de apuração contado a partir daquele em que tenha ocorrido a sua entrada no estabelecimento, não será admitido, a partir do período em que ocorrer a alienação, o creditamento de que trata esta alínea em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

a.4) além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente e o crédito correspondente serão escriturados em livro próprio;

(...) (Grifou-se).

RICMS/02

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º e 12 a 16 deste artigo;

(Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 8º, I, ambos do Dec. nº 43.443, de 17/07/2003):

"II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;"

(...)

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento observará o seguinte:

(Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011 - Redação original):

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento observará, além do disposto nos §§ 7º a 10 do artigo 70 deste Regulamento, o seguinte:

I - será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;

II - a fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) será proporcionalmente aumentada ou diminuída, *pro rata die*, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês civil;

III - na hipótese de alienação, transferência, perecimento, extravio ou deterioração do bem, ou de o bem deixar de ser utilizado de forma definitiva na atividade do estabelecimento antes do término do quadragésimo oitavo período de apuração, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a sua entrada no estabelecimento, não será admitido, a partir do período de apuração subsequente ao da ocorrência do fato, o abatimento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

IV - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração do imposto, no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

montante determinado, conforme o caso, pelos incisos I e II deste parágrafo ou pelo § 8º do art. 70 deste Regulamento, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado e o crédito correspondente serão escriturados no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP).

(Grifou-se).

(Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011 - Redação original):

III - na hipótese de alienação do bem antes do término do quadragésimo oitavo período de apuração, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a sua entrada no estabelecimento, não será admitido, a partir do período em que ocorrer a alienação, o abatimento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

IV - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração do imposto, no montante determinado, conforme o caso, pelos incisos I e II deste parágrafo ou pelo § 8º do artigo 70 deste Regulamento, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente e o crédito correspondente serão escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo C.

(...)

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

(Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011 - Redação original):

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

I - ser de propriedade do contribuinte;

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

Verifica-se, portanto, tratar-se de previsão de forma própria de aproveitamento de crédito, em parcelas mensais e sucessivas, com utilização de instrumento específico para escrituração e apuração do montante a ser apropriado mensalmente no livro CIAP, modelo "C".

Trata, o Anexo V do RICMS/02, em seus arts. 204 e 206, da escrituração do livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP. Veja-se:

Art. 204. O documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) será escriturado pelo contribuinte para a apuração do valor do crédito a ser apropriado em decorrência da entrada de bem do ativo imobilizado, nos modelos a seguir relacionados:

(...)

II - modelo C, relativamente ao contribuinte não obrigado ou não optante pela Escrituração Fiscal Digital.

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011 - Redação original:

Art. 204. O livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) será escriturado pelo contribuinte que adquirir mercadoria para integrar o ativo permanente, nos modelos a seguir relacionados, de acordo com a data de aquisição:

(...)

II - modelo C: destina-se à apuração do valor do crédito a ser mensalmente apropriado relativo a bem do ativo permanente cuja entrada no estabelecimento ocorra a partir de 1º de agosto de 2000.

(...)

Art. 206. No CIAP, modelo C, o controle dos créditos de ICMS dos bens do ativo imobilizado será efetuado englobadamente, devendo a sua escrituração ser feita nas linhas, nos quadros e nas colunas próprias, da seguinte forma:

Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011 - Redação original:

Art. 206. No CIAP, modelo C, o controle dos créditos de ICMS dos bens do ativo permanente será efetuado englobadamente, devendo a sua escrituração ser feita nas linhas, nos quadros e nas colunas próprias, da seguinte forma:

(...)

V - Quadro 3 - Demonstrativo da Apuração do Crédito a ser Efetivamente Apropriado:

- a) coluna Mês: o mês objeto de escrituração;
- b) colunas com os títulos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COLUNAS	ESCRITURAÇÃO
Tributadas e Exportação (1)	O valor das operações e prestações tributadas e de exportação escrituradas no mês.
Total das Saídas (2)	O valor total das operações e prestações de saídas escrituradas pelo contribuinte no mês.
Coefficiente de Creditamento (3 = 1 : 2)	O índice de participação das saídas e prestações tributadas e de exportação no total das saídas e prestações escrituradas no mês, encontrado mediante a divisão do valor das saídas e prestações tributadas e de exportação pelo valor total das saídas e prestações, considerando-se, no mínimo, 4 (quatro) casas decimais.
Saldo Acumulado (Base do Crédito a ser Apropriado) (4)	O valor base do crédito a ser apropriado mensalmente, transcrito da coluna com o mesmo nome, do Quadro Demonstrativo da Base do Crédito a ser Apropriado.
Fração Mensal (5)	O quociente de 1/48 (um quarenta e oito avos).
Crédito a ser Apropriado (6 = 3 x 4 x 5)	O valor do crédito a ser apropriado, encontrado mediante a multiplicação do coeficiente de creditamento, pelo saldo acumulado e pela fração mensal, cujo resultado deve ser escriturado na forma prevista neste Regulamento.

Em relação a vedação à utilização do crédito do ativo na proporção das operações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações e prestações praticadas pelo contribuinte, encontra-se a matéria disciplinada no art. 70, §§ 7º e 8º do RICMS/02, *in verbis*:

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

(...)

§ 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.

§ 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. (Grifou-se).

Conforme se pode subsumir da norma legal reproduzida, a legislação promove a vinculação entre créditos e saídas tributadas, em cada período de apuração, por meio da proporção estabelecida pelo cálculo do coeficiente representado pelo percentual de saídas tributadas em relação às saídas totais, multiplicado pelo total de crédito apurado como saldo do CIAP.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para validar ou não o procedimento da Fiscalização, necessário se faz a correta interpretação da norma legal que rege a matéria. Para tanto, há de se tomar como ponto de partida a redação do § 6º do art. 71 do RICMS/02, *in verbis*:

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:

(...)

§ 6º - Em qualquer período de apuração do imposto, se bens do ativo permanente entrados no estabelecimento até 31 de julho de 2000 forem utilizados na comercialização, industrialização, produção, geração ou extração de mercadorias que resulte em saídas isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida, ou na prestação de serviços isentos, não tributados ou com base de cálculo reduzida, haverá estorno proporcional dos créditos escriturados, observado o disposto no artigo 74 deste Regulamento. (grifou-se)

Da análise da disposição legal supracitada, pode-se concluir com facilidade que a proporcionalidade entre saídas tributadas e não tributadas deve levar em consideração a atividade fim do estabelecimento, vale dizer, as operações e as prestações de serviços com produtos resultantes da utilização dos bens do ativo permanente. No caso em exame, as receitas advindas da prestação de serviços realizada pela Impugnante é que serão consideradas na elaboração do coeficiente de creditamento.

Dessa forma, as saídas contabilizadas como “não operacionais” não deverão ser consideradas no cálculo da proporcionalidade.

Ressalte-se, que esse é o entendimento que prevalece no âmbito na Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG), conforme se depreende da resposta dada à Consulta de Contribuinte nº 098/10, pela Diretoria de Orientação e Legislação Tributária da Superintendência de Tributação (DOLT/SUTRI/SEF), da qual se extrai o trecho a seguir reproduzido:

Consulta de Contribuinte nº 098/10

(...) Preliminarmente, impõe esclarecer que as aquisições de bens destinados ao ativo permanente ensejam direito ao crédito de ICMS, desde que atendidas as condições estabelecidas na legislação tributária, especialmente no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, nos §§ 3º e 5º a 7º do art. 66 do RICMS/02 e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

É importante ressaltar também a vedação expressa na legislação tributária quanto ao aproveitamento do imposto relativo à entrada de bem alheio à atividade do estabelecimento, conforme inciso III, art. 31 da Lei

nº 6763/75, e art. 70, inciso XIII, do RICMS/02 mencionado.

(...)

A imobilização de bens destinados ao ativo imobilizado, em regra, se dá por ocasião da sua entrada no estabelecimento, devendo a primeira fração de 1/48 do crédito de ICMS ser apropriada no mês correspondente, conforme previsão do inciso I do § 3º do art. 66 do RICMS/02.

(...)

Nos termos do § 8º do art. 70 do RICMS/02, para cálculo do valor a ser abatido a título de crédito relativo à entrada de bem do ativo permanente, a fração mensal de 1/48 deverá ser multiplicada pelo percentual das operações ou prestações tributadas em relação ao total das operações ou prestações realizadas no período.

Para fins de apuração do total das operações ou prestações realizadas no período, 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.

Já as mercadorias remetidas para depósito fechado ou armazém-geral somente deverão ser consideradas quando da saída das mesmas do armazém-geral ou do depósito fechado, salvo se para retornar ao estabelecimento de origem, ou quando da transmissão da propriedade da mercadoria que permanecer depositada.

No cálculo das operações tributadas deverão ser incluídas, conforme inciso II do § 9º do art. 70 do RICMS/02, as operações ou prestações destinadas ao exterior, bem como as isentas e com base de cálculo reduzida em que haja previsão de manutenção integral do crédito.

As operações realizadas ao abrigo do diferimento também serão computadas, pois, apesar de ocorrerem sem débito do imposto, são consideradas tributadas, uma vez que não se trata de desoneração do ICMS, mas de postergação do seu prazo de pagamento.

Vê-se, pois, que as operações que devem ser consideradas para a apuração do coeficiente de creditamento são aquelas decorrentes da atividade de prestação de serviços de telecomunicações da Impugnante. Devendo ser desconsideradas as saídas não definitivas (remessas para conserto, reparo, demonstração e industrialização, saídas de vasilhames, etc.) ou que não se enquadram no conceito de prestação de serviço de comunicação, decorrente da atividade da Contribuinte (transferência de material de uso e consumo, saída de ativo imobilizado, etc.).

Cabe destacar que a Fiscalização elaborou 14 (quatorze) anexos para demonstrar como apurou o valor do ICMS indevidamente apropriado pela Autuada.

Bem esclarece a Fiscalização que procedeu a glosa do ICMS com base na legislação, tendo apurado o percentual de crédito a ser aproveitado pela Impugnante nos termos do art. 70, § 8º, item 1 a 3 do RICMS/02.

Em seu levantamento, a Fiscalização apurou que o coeficiente encontrado pela Impugnante era maior do que o correto, o que gerou aproveitamento indevido de crédito de ICMS referente à parcela de 1/48 (um quarenta e oito avos) do crédito de ICMS de bens do ativo permanente. O excesso foi apurado de acordo com inciso V do art. 206 do Anexo V do RICMS/02 e estornado, conforme demonstrado no Anexo 1 do Auto de Infração (fls.14), por meio da planilha “Demonstrativo do crédito de ICMS do ativo permanente apropriado a maior”.

Para obtenção dos valores apropriados a maior, a Fiscalização apurou o “Saldo acumulado de crédito do Ativo Permanente”, Anexo 3 do AI (fls. 18), valendo-se dos valores de ICMS apropriados mensalmente pela Contribuinte, conforme planilha contida no Anexo 11 do AI (fls. 37 a 54).

É cediço que o “coeficiente de creditamento” é calculado por uma fração em que o numerador é formado pelo valor das operações ou das prestações tributadas e o denominador pelo total das operações ou das prestações realizadas no período. Assim, para se chegar ao montante das saídas tributadas pelo ICMS (numerador), utiliza-se o valor contábil de todas as operações e prestações de saídas e delas se diminui o valor das saídas “isentas” e “não tributadas” e das com “base de cálculo reduzida”, tomando-se nestas apenas o valor relativo à redução do período, conforme disposição expressa do art. 70, § 9º do RICMS/02. Veja-se:

Art. 70.

(...)

§ 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Grifou-se)

A controvérsia a ser enfrentada nos presentes autos é definir quais as receitas que podem e que não podem ser consideradas como “isentas” e “não tributadas” e quais as receitas que podem ser incluídas no total de prestações de saídas realizadas pela empresa no período (valor contábil), para fins de apuração do coeficiente de aproveitamento.

É sabido que o documento fiscal possui elementos que possibilitam a perfeita identificação e caracterização das operações ou prestações, dentre eles o CFOP (Código Fiscal de Operações) que identifica a descrição da natureza dos mais variados tipos de operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

Diante disso, a Fiscalização, após a análise das receitas da Impugnante, elaborou o Anexo 4 (fls. 20/21), que contém planilha com o demonstrativo dos valores dos CFOPs (Código Fiscal de Operações e Prestações) excluídos do valor total das saídas (contábil) e das saídas tributadas.

O Anexo V do RICMS/02, em sua Parte 2, trata do Código Fiscal de Operações e Prestações (CFOP) e Código de Situação Tributária, e dele pode ser retirado o conteúdo de cada CFOP utilizado nesse Anexo 4 do lançamento fiscal.

Do exame da planilha constante do Anexo 4 dos autos (Demonstrativo dos valores dos CFOPs excluídos), verifica-se que as receitas que foram subtraídas do valor total das saídas e da base de cálculo, visando à determinação do valor de creditamento do ICMS do ativo permanente, trata de operações isentas e não tributadas pelo ICMS relativas às prestações de serviços dentro e fora do Estado, notadamente, as advindas de devoluções de bem para o ativo imobilizado e de material de uso e consumo, de remessa de mercadorias para demonstração, conserto e comodato, dentre outras.

Também a título de exclusão do valor total das saídas e das saídas tributadas, foi elaborada planilha com a relação consolidada dos códigos tarifários referentes a receitas de terceiros e outras receitas, destacando-se aqui as receitas oriundas de refaturamento e créditos a clientes, conforme Anexo 6 (fls. 25) dos autos.

Ressalte-se que as receitas de terceiros não são auferidas pela Autuada, em razão de se tratar de valores por ela cobrados para outras empresas que prestaram serviços para seus clientes. Ou seja, quem prestou o serviço de telecomunicação foi uma empresa diversa para um cliente da Impugnante, que apenas faz a cobrança dessa prestação de serviço na nota fiscal mensal de seu cliente NFST – Mod. 22 (Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações), por razões de praticidade e economia e cujo ICMS é recolhido pela operadora diversa, que é o verdadeiro contribuinte do ICMS comunicação.

Diante do exposto, dúvidas não restam de que referidas receitas, por serem de terceiros, devem ser excluídas do cálculo do coeficiente de crédito de ICMS referente às entradas de bens para o ativo permanente, registradas no livro CIAP. A exclusão de tais receitas beneficia a Impugnante, na medida em que aumenta o coeficiente de creditamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, consta do Anexo 5 do AI (fls. 23) planilha com os valores consolidados das operações e prestações de saídas lançadas e informadas no livro Registro de Saídas de Mercadorias e nos arquivos eletrônicos, correspondendo ao valor contábil real, adicionados os descontos (comissões) concedidos pela Impugnante às distribuidoras, nas remessas de cartões ocorridas em 2007. Tais valores foram obtidos do cotejo dos dados contidos nos arquivos eletrônicos contendo as notas fiscais de serviços de telecomunicações (NFST) com o livro Registro de Saídas, conforme demonstrado no Anexo 13 do AI (fls. 102).

Da mesma forma, foram acrescidos às saídas tributadas os valores destacados no Anexo 7 dos autos (fls. 27), referentes às receitas com a rubrica “EILD” (Exploração Industrial de Linha Dedicada), em razão das prestações de serviços enquadrarem-se no benefício do diferimento, previsto no item 53, Anexo II c/c art. 38, Anexo IX, ambos do RICMS/02. Veja-se:

Anexo II

PARTE 1

DO DIFERIMENTO

(a que se refere o artigo 8º deste Regulamento)

	ITEM	HIPÓTESES/CONDIÇÕES
(470)	53	Prestação de serviço de comunicação na modalidade de cessão onerosa de meios de redes de telecomunicações de que trata o art. 38 da Parte 1 do Anexo IX.

Anexo IX

Art. 38. Na cessão onerosa de meios de redes de telecomunicações a outra empresa de telecomunicação constante do Anexo Único do Convênio ICMS 126/98, de 11 de dezembro de 1998, quando a cessionária não se constitua em usuário final, ou seja, quando utilizar os meios para prestar serviços de telecomunicações a seus próprios usuários, o imposto será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final.

Cabe esclarecer que o valor da rubrica “EILD” corresponde à cessão onerosa de meios de redes de telecomunicação para outras operadoras. A Fiscalização cuidou para que a legislação pertinente fosse observada, ao acrescentar tais valores ao valor das saídas tributadas para apuração do coeficiente de creditamento. Da mesma forma, a adição desses valores favorece a Autuada, já que aumenta o coeficiente de creditamento.

Constam, ainda, da apuração, os valores das denúncias espontâneas feitas pela Autuada, referentes a 2007, conforme Anexo 8 dos autos (fls. 29), que foram adicionados às saídas tributadas em razão dos recolhimentos efetuados a título de ICMS. Pelo mesmo motivo foram acrescidos os valores constantes do Auto de Infração nº 01.000162638.02, recolhidos com os benefícios do Convênio nº 81/11, conforme demonstrativo constante do Anexo 14 dos autos (fls. 104/110).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No Anexo 9 do AI (fls. 31/ 32) encontram-se os valores referentes a ativações de cartões no Estado de Minas Gerais, os quais foram acrescidos às saídas tributadas.

A Impugnante esclarece que, no momento em que ocorre a venda dos cartões emite-se a fatura sem tributação, que no caso, seriam as notas fiscais de CFOP 5.102, sendo a receita escriturada no livro fiscal e, posteriormente, é emitida nova nota fiscal, com destaque do ICMS, incidente no momento da ativação do cartão pré-pago (quando o terminal é associado ao cartão).

Conclui que o erro ocorre quando são consideradas para cálculo do “total das saídas” tanto as notas fiscais de remessa de cartões quanto às notas fiscais de ativação dos referidos cartões.

No entanto, a Impugnante não apresentou quais foram as notas fiscais emitidas, nas quais se deu a tributação, relacionando-as às notas fiscais de CFOP 5.102.

Da análise dos esclarecimentos prestados pela Impugnante confrontados com as considerações da Fiscalização, verifica-se que a Contribuinte lançou as remessas para recargas para distribuidoras no CFOP 5.102, sem destaque do ICMS, portanto, não foi lançado pela Fiscalização como operações tributadas.

Por sua vez, a Fiscalização lançou as “ativações de recargas”, em substituição às remessas efetivas para distribuidoras no exercício, em razão da dificuldade de identificar as remessas efetivas, lançadas equivocadamente pela Impugnante no CFOP 5.102.

A Fiscalização elaborou a planilha com a relação das ativações de cartões pré-pagos em Minas Gerais, as quais foram consideradas como tributadas para o cálculo de coeficiente de crédito de ICMS, para equilibrar o valor contábil da primeira remessa de cartões, cujas notas foram emitidas sem tributação.

Registre-se que os valores lançados na coluna “K” do Anexo 2 (Saídas de Ativações de Cartão), detalhadas no Anexo 9, foram retirados das notas fiscais NFST U3, U4, U5, U23 e Mod.1.

Do confronto entre os valores lançados pela Fiscalização na coluna “K” do Anexo 2 e o valor total das remessas para distribuidoras no exercício de 2007 (CFOP 5.102), verifica-se que o valor lançado pela Fiscalização é superior, resultando num aumento do numerador da equação no cálculo do coeficiente (saídas tributadas), beneficiando a Contribuinte, uma vez que aumenta o coeficiente de creditamento.

Registre-se que o valor do CFOP 5.102 não está lançado na coluna “G” do Anexo 2 (BC dos CFOPs excluídos) visto que em tal coluna foram lançadas apenas as operações isentas e não tributadas pelo ICMS relativas às prestações de serviços dentro e fora do Estado, notadamente, as advindas de devoluções de bem para o ativo imobilizado e de material de uso e consumo, de remessa de mercadorias para demonstração, conserto e comodato, dentre outras.

O numerador da equação contempla apenas as operações efetivamente tributadas. O denominador, todas as operações que sejam “a atividade operacional do Contribuinte”. Assim na composição do denominador foram consideradas as operações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

declaradas por ele no livro Registro de Saídas - LRS, acrescido do ajuste de “diferenças do LRS x arquivo eletrônico”, nesse valor incluído o CFOP 5.102 (remessas não tributadas de cartões).

A Consulta de Contribuinte nº 256/08, em seguida transcrita, deixa claro que para cálculo do coeficiente de aproveitamento do imposto do ativo permanente, no “Total das operações/prestações” (denominador do coeficiente) deverão ser computados os valores das saídas que afiguram caráter definitivo.

Assim no denominador serão computadas:

- as saídas tributadas com débito do imposto,
- as saídas que ocorrem sob o regime de substituição tributária,
- as saídas diferidas,
- as saídas 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).

As remessas de cartões promovidas pela Autuada com destino aos distribuidores se enquadram nestas últimas, saídas não tributadas.

Tais remessas de cartões não se caracterizam como operações em consignação, dependendo de evento futuro, tanto que as notas fiscais emitidas são faturas contra o distribuidor, já calculadas as suas comissões.

A Impugnante insiste na tese de que, especificamente aos meses autuados (junho, agosto, setembro e dezembro), verifica-se que os valores apurados pela Empresa no cômputo total das saídas (denominador) são muito inferiores aos valores apontados pela Fiscalização, conforme demonstra pelos quadros de fls. 427/428 dos autos.

Em relação ao CFOP 5949, não há como prosperar tal argumento, visto que se pode verificar do confronto do Anexo 4, de fls. 20 dos autos, que em todos os meses autuados, os valores foram excluídos do valor total das saídas (denominador do coeficiente de aproveitamento), apurado na coluna D do Anexo 2 de fls.16.

Cabe esclarecer que a divergência entre o valor apurado pela Empresa (R\$ 1.637.803.742,12) e o valor apurado pela Fiscalização (R\$1.707.340.941,33), relativo ao valor contábil total das saídas (coluna A do Anexo 2), no montante de R\$ 69.537.199,21 (sessenta e nove milhões quinhentos e trinta e sete mil cento e noventa e nove reais e vinte e um centavos), refere-se ao valor de descontos (comissões) concedidos pela Impugnante às distribuidoras, nas remessas de cartões ocorridas em 2007.

Tais valores, como já dito, foram obtidos do cotejo dos dados contidos nos arquivos eletrônicos contendo as notas fiscais de serviços de telecomunicações (NFST) com o livro Registro de Saídas, conforme demonstrado no Anexo 13 (fls. 102). A apuração do valor contábil real está demonstrada no Anexo 5 (fls. 23), contendo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

planilha com os valores consolidados das operações e prestações de saídas lançadas e informadas nos livros Registro de Saídas de Mercadorias e nos arquivos eletrônicos.

Destaca-se, que nas notas fiscais emitidas para tal fim (CFOP 5.102), consta do campo “dados adicionais” a informação “Não incidência conforme convênio 55/05”. Em tais notas fiscais está consignado desconto relativo às comissões pagas ao distribuidor. Portanto, são saídas definitivas, que não comportam retorno ao remetente, além de ficar claro que são atividade operacional da Contribuinte.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 256/2008

(MG de 07/11/2008)

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.

(...)

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.

(...)

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

Conforme se verifica, a legislação afirma que devem ser excluídas apenas do numerador as operações isentas e não tributadas. As remessas de cartões são tratadas como sem incidência, portanto, não foram consideradas pela Fiscalização no numerador (operações tributadas).

Ademais, o correto seria considerar os valores das ativações quando ocorreu a efetiva tributação, uma vez que tal rubrica compõe o valor das operações tributadas.

Ao contrário do que alega a Impugnante, o que se verifica por meio da demonstração detalhada da apuração do coeficiente de creditamento do ICMS, é que a Fiscalização observou estritamente todas as regras para apuração da fórmula, conforme se verifica em resumo:

a) das saídas tributadas e do valor total das saídas (numerador e denominador) foram excluídas as rubricas do Anexo 4 do AI (CFOPs excluídos) e do Anexo 6 do AI (códigos tarifários referentes a receitas de terceiros), para apuração do coeficiente de creditamento, em razão de não se tratar de receitas operacionais da Autuada;

b) ao valor total das saídas (denominador) e às saídas tributadas (numerador) foram adicionadas as rubricas do Anexo 5 do AI (descontos concedidos às distribuidoras, nas remessas de cartões), a fim de compor o valor contábil real;

c) ao valor da base de cálculo das saídas tributadas foram adicionadas as rubricas do Anexo 7 (valores de receitas com a “Exploração Industrial de Linha Dedicada”, abrangidas pelo diferimento), do Anexo 8 (valores das denúncias

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

espontâneas referentes a 2007), do Anexo 14 (valores do Auto de Infração nº 01.000162638.02) e do Anexo 9 (valores referentes a ativações de cartões no Estado de Minas Gerais).

Finalmente, a Fiscalização, por meio do “Demonstrativo do valor total das saídas e do valor total tributado para definição do coeficiente de creditamento”, constante do Anexo 2 do AI (fls. 16), apresenta a apuração do total das saídas e da base de cálculo para a definição do coeficiente de creditamento de 1/48 (um quarenta e oito avos) de ICMS, transportando tais valores para a planilha constante do Anexo 1 dos autos (fls. 14). Fica demonstrado, assim, o valor do crédito de ICMS apropriado a maior pela Autuada que foi objeto de estorno e cobrança do lançamento fiscal.

Em relação ao pedido de perícia acatado pela Câmara, importante esclarecer que o relatório de perícia apresentado foi elaborado baseando-se nas informações disponíveis nos autos, uma vez que não houve a apresentação regular do CIAP, modelo “C” (intimação fls. 002 e AIAF n.º 10.000001692.15, fls. 004), tendo as respostas referentes aos quesitos 2, 3, 4 e 6 (fls. 319/320), acerca dos procedimentos de apuração adotados pela Impugnante para cálculo do coeficiente de creditamento do ICMS do ativo permanente, sido respondidos com base nas informações que constam no PTA.

Já os quesitos 1 e 5 de fls. 318/320 foram respondidos mediante a constatação da sistemática adotada pela Fiscalização para apurar o coeficiente de creditamento do ICMS do ativo permanente, qual o índice foi aplicado sobre a parcela passível de aproveitamento informada pela Contribuinte e como confrontou o resultado com os valores declarados no livro Registro de Apuração do ICMS.

Em relação ao denominador da fração questionado no quesito 01, sobre quais operações foram consideradas pela Fiscalização para sua composição, a resposta do Sr. Perito não deixou qualquer dúvida. Os valores que compõem o total das saídas foram os valores informados pela Contribuinte nos arquivos eletrônicos e no livro Registro de Saídas; subtraídos os valores relacionados aos CFOPs que não representam receitas da atividade principal da empresa e dos valores de “outras receitas” (receitas de terceiros).

Portanto correto o procedimento da Fiscalização na apuração do “valor total das saídas”, lançado na coluna B do Anexo 1 (fls. 14), como denominador da fração que apura o coeficiente de creditamento.

Questionado, o Perito, se a Impugnante classificou como isentas e não tributadas receitas de operações sujeitas à incidência do ICMS em sua a apuração feita por meio do CIAP (quesito 02), ele respondeu que sim. E, ainda, se a Impugnante respeitou a fórmula que compõe o cálculo do CIAP (questão 06), o Sr. Perito respondeu que não.

Entendeu o Sr. Perito que a Impugnante não considerou, no total de saídas do período, receitas diversas daquelas resultantes da prestação de serviços de telecomunicações e receitas pertencentes a terceiros (quesitos 03 e 04).

Diante de tais respostas, a Impugnante alega que há divergência entre as respostas dadas aos quesitos 03 e 04 e a resposta dada ao quesito 01, não podendo haver divergência entre os valores apurados pela Fiscalização e pela Impugnante já que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ambos não consideraram no total das saídas, os valores de receitas diversas da atividade fim da Contribuinte e que, se a Fiscalização e a Impugnante basearam seus cálculos nos mesmos parâmetros não haveria razão para a divergência nos valores contábeis dos CFOPs excluídos.

O Sr. Perito analisou os documentos constantes dos autos, nos quais a Fiscalização apurou por meio do Anexo 1 (fls. 14) os valores aos quais a Autuada teria direito a se creditar que correspondem à parcela mensal de 1/48 (um quarenta e oito avos) do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bens destinados ao ativo permanente, nos termos da legislação.

Verifica-se da análise da planilha do Anexo 1, que constam nas colunas de “A” a “F” a apuração nos moldes da legislação supracitada, na qual se computa o valor a ser apropriado e o valor efetivamente apropriado pela Autuada (coluna G), retirado do seu livro Registro de Apuração do ICMS (LRAICMS), resultando em valores apropriados a maior.

Esclarece, ainda, o Sr. Perito, respondendo ao quesito de nº 05, que a Fiscalização considerou como saídas tributadas, a base de cálculo das saídas informadas no livro Registro de Saídas, acrescida das saídas tributadas correspondentes à cessão onerosa de meios de redes de telecomunicação para outras empresas, dos valores das bases de cálculo de autuação e autodenúncias do ano de 2007, da base de cálculo das ativações de cartões em Minas Gerais e das demais bases de cálculo autuadas em 2007; excluídas a base de cálculo relacionadas às CFOPs não vinculadas à atividade principal da empresa.

Apresenta a Impugnante um quadro que diz tratar de base de cálculo de CFOPs excluídos na sua apuração, no qual constata apresentar valores muito superiores aos constantes da planilha apresentada pela Fiscalização, sem, contudo dizer referentes a quais operações fiscais.

Tais informações não modificam os valores apurados pela Fiscalização, que corretamente detalha nas planilhas constantes do Anexo 4 o demonstrativo dos valores dos CFOPs excluídos (fls. 20/21).

Conclui-se da análise do Laudo Pericial que todos os procedimentos adotados pela Fiscalização para apuração do “coeficiente de creditamento” estão corretos e fundamentados na legislação.

Os novos questionamentos apresentados pela Impugnante às fls. 351/352, quando da sua manifestação após o relatório de perícia, por determinação da 3ª Câmara do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (fls. 373), foram respondidos considerando as informações trazidas no interlocutório.

O Perito, responde aos novos questionamentos apresentados pela Impugnante nos seguintes termos:

Quesito a:

Quais operações foram consideradas como isentas e não tributadas pela Impugnante que são, em verdade, sujeitas ao ICMS e, dessa forma, precisam ser adicionadas ao “total de saídas tributadas pelo ICMS” (numerador)?

Resposta do Perito:

Tomando-se como base as informações trazidas pelo Interlocutório e pelo fato do Contribuinte não ter apresentado regularmente o CIAP C, a resposta a este questionamento encontra-se parcialmente prejudicada.

No entanto, da análise dos documentos que compõem o PTA, em especial as colunas “J” e “L” do Anexo 2, fls. 16, conclui-se que a Impugnante considerou em seus cálculos como operações não tributadas, receitas que foram objeto de Autodenúncias e PTAs pagos.

Porém, a nosso ver, ainda que o Contribuinte tenha considerado essas operações como não tributadas, as mesmas não podem ser novamente adicionadas ao total de saídas tributadas (numerador), pois já foram assim consideradas no presente caso pela Fiscalização e esse adicionamento implicaria em soma duplicada dos valores.

Quesito b:

Quais foram os CFOPs excluídos pelo Fisco no período autuado? Qual o valor contábil deles?

Resposta do Perito:

Os CFOPs que o Fisco considerou, por não representarem receitas da atividade principal da empresa, com suas respectivas descrições e valores e que foram excluídos das saídas para fins de definição do coeficiente de creditamento do ICMS dos bens do ativo imobilizado são aqueles relacionados mês a mês no anexo 4, fls. 19.

Os valores contábeis relacionados no Anexo 4, fls. 19, coluna “VC”, foram transportados para o Anexo 2, coluna B, fls. 16.

Quanto ao CFOP 5949 – Outra Saída de Mercadoria ou Prestação de Serviço Não Especificado – que é o cerne do Interlocutório, a Fiscalização excluiu os seguintes valores nos meses de março e agosto de 2007:

Valor excluído do total das saídas (Relacionado ao CFOP 5949):

Março: R\$1.702.342,49 (um milhão setecentos e dois mil trezentos e quarenta e dois reais e quarenta e nove centavos) – fls. 388 e fls. 20.

Agosto: R\$1.816.775,63 (um milhão oitocentos e dezesseis mil setecentos e setenta e cinco reais e sessenta e três centavos) – fls. 384 e fls. 21.

Quesito c:

Quais foram os CFOPs excluídos pelo Impugnante no período autuado? Qual o valor contábil deles?

Resposta do Perito:

A não apresentação regular do CIAP modelo C (intimação fls. 002 e AIAF n.º 10.000001692.15, fls. 004) prejudica a resposta ao presente questionamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não há nos autos demonstração detalhada dos CFOPs que foram excluídos pela Impugnante quando da apuração do cálculo do coeficiente de creditamento do ICMS do Ativo Permanente.

O que consta nos autos, em especial no Anexo 10 do PTA, fls. 33, é a relação dos valores lançados mensalmente pelo Contribuinte como crédito relacionado ao CIAP no LRAICMS, valores estes que foram transportados para o Anexo 1, fls. 14, coluna G, e que foram confrontados com os valores apurados pela Fiscalização.

Quanto ao CFOP 5949 – Outra Saída de Mercadoria ou Prestação de Serviço Não Especificado – os valores contábeis que compõem as planilhas trazidas pela Impugnante no Interlocutório são no mês de março/07: R\$1.702.342,49 (um milhão setecentos e dois mil trezentos e quarenta e dois reais e quarenta e nove centavos), fls. 388, e no mês de agosto/07 R\$1.816.775,63 (um milhão oitocentos e dezesseis mil setecentos e setenta e cinco reais e sessenta e três centavos), fls. 384.

Quesito d:

Qual é a origem da diferença dos valores lançados pelo Fisco e pela Impugnante na coluna “Valor contábil dos CFOPs excluídos”?

Resposta do Perito:

No mesmo sentido do que foi respondido nos questionamentos anteriores e em observância ao que foi determinado pela 3ª Câmara do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais (fls. 373), constatou-se que em relação ao CFOP 5949 – Outra Saída de Mercadoria ou Prestação de Serviço Não Especificado, não há divergência dos valores apresentados pelo Contribuinte, fls. 388 e 384, com os valores apurados pelo Fisco, fls. 20 e 21, no que se refere ao valor contábil dos CFOPs excluídos.

Os valores contábeis que compõem o referido CFOP são no mês de março/07 R\$1.702.342,49 e no mês de agosto/07 R\$1.816.775,63.

Tais valores foram somados pelo Fisco aos demais valores dos CFOPs que foram excluídas, conforme consta no Anexo 4, fls. 20 e 21, e transportados para a Coluna B – *Valor Contábil dos CFOP Excluídos* – do Anexo 2, fls. 16.

Quesito e:

Quais foram os supostos erros cometidos pela Impugnante no cálculo do CIAP? Tais erros implicaram no creditamento indevido do ICMS?

Resposta do Perito:

Não tendo havido a apresentação regular do CIAP modelo C (intimação fls. 002 e AIAF n.º 10.000001692.15, fls. 004), este questionamento não tem como ser respondido de forma individualizada.

A efetiva constatação que se chega da análise dos autos é de que o Fisco, diante da não apresentação regular do CIAP, modelo “C”, apurou os valores para se calcular o coeficiente de creditamento do ICMS do ativo permanente, Colunas A, B e C do Anexo 1 dos autos, fls. 14.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A partir desse coeficiente foram apurados os valores aos quais a Contribuinte teria direito de se creditar mensalmente, relativos às entradas de bens destinados ao ativo permanente, Colunas D, E e F do mesmo Anexo 1, fls. 14.

Em seguida esses valores foram confrontados com os valores efetivamente apropriados pela Impugnante e, finalmente, apontadas as diferenças para mais ou para menos, Colunas G e H, ainda do Anexo 1, fls. 14.

Em síntese, a análise da perícia conclui que em relação ao CFOP 5949 – Outra Saída de Mercadoria ou Prestação de Serviço Não Especificado, não há divergência dos valores apresentados pela Contribuinte, fls. 388 e 384, com os valores apurados pela Fiscalização, fls. 20 e 21, no que se refere ao valor contábil dos CFOPs excluídos.

Pelo conjunto probatório e em razão da fragilidade da defesa da Impugnante, não há outra conclusão possível, à luz dos documentos acostados aos autos, senão que houve apropriação de crédito de ICMS a maior e que correto está o procedimento da Fiscalização ao promover o respectivo estorno.

Portanto devido o ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Com efeito, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei, foram aplicadas nos exatos termos dos dispositivos, que assim preveem:

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.

(...)

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;

(...)

Em razão da Autuada ter feito a entrega do livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo “C”, em desacordo com o estabelecido no art. 206, inciso V, alínea “b” do Anexo V do RICMS/02, exigiu, ainda, a Fiscalização, a penalidade prevista na alínea “a” do inciso VII do art. 54 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por deixar de manter, manter em desacordo com a legislação tributária, deixar de entregar ou exibir ao Fisco, em desacordo com a legislação tributária, nos prazos previstos em regulamento ou quando intimado:

a) livros, documentos, arquivos eletrônicos, cópias-demonstração de programas aplicativos e outros elementos que lhe forem exigidos, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos III, VIII e XXXIV deste artigo - 1.000 (mil) UFEMGs por intimação;

Com relação ao livro CIAP, a Impugnante, na tentativa de se eximir da penalidade aplicada pela Fiscalização, afirma que “os erros na confecção do mencionado documento não acarretam qualquer prejuízo ao Erário Estadual, pelo que deve-se aplicar a equidade com atenuação do rigor da lei”.

Entretanto, não se pode concordar com tal assertiva, pois, ao contrário do que alega, a Fiscalização precisou promover uma apuração à parte para determinar o valor da parcela do crédito sobre a entrada dos bens do ativo permanente com direito a apropriação. Para tanto, foram elaboradas as planilhas dos Anexos 1 a 14, por meio das quais se apurou apropriação a maior da parcela de 1/48 (um quarenta e oito avos) de crédito de ICMS do ativo permanente.

Além disso, diante das peculiaridades das operações e prestações promovidas pela Impugnante, foram necessários alguns ajustes, já demonstrados anteriormente, para se chegar ao total das saídas tributadas e ao total das saídas para apuração do coeficiente, conforme demonstrado no Anexo 2 dos autos.

Portanto, correta a aplicação da penalidade prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, pois a Impugnante apresentou o livro CIAP escriturado fora dos padrões legais indicados no art. 206 do Anexo V do RICMS/02.

O fato da Impugnante entregar o referido livro não atenua a penalidade, visto que a sua escrituração deve ser feita de acordo com a legislação tributária.

Não se vislumbra, como alegado pelo parecer da Assessoria, uma possível conexão entre as penalidades, pois, além do equívoco nos cálculos, o livro CIAP não foi devidamente escriturado e registrado.

Inaplicável ao caso em tela o disposto no art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, uma vez que a infração cometida pela Autuada, tendo aproveitado indevidamente crédito de ICMS, resultou em falta de recolhimento do tributo, sendo essa uma das condições negativas para aplicação da redução da Multa Isolada. O dispositivo assim trata a matéria:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

(...)

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

As alegações concernentes à violação do princípio da legalidade e vedação ao confisco não é matéria passível de discussão no âmbito do Conselho de Contribuintes nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08.

Assim, plenamente caracterizado o ilícito tributário, mostram-se corretas as exigências fiscais.

Em razão da aplicação da Portaria n.º 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 12/08/14. ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Regis André (Revisor) e Antônio César Ribeiro, que o julgavam parcialmente procedente, para excluir as exigências relativas à Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea "a" da Lei n.º 6.763/75, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Assistiu ao julgamento a Dra. Alice Gontijo Santos Teixeira. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 21 de agosto de 2014.

Maria de Lourdes Medeiros
Presidente

Marco Túlio da Silva
Relator

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.642/14/1 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000173422-69	
Impugnação:	40.010132018-41	
Impugnante:	TNL PCS S/A	
	IE: 062133441.00-10	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-1 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Regis André, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A autuação trata de recolhimento a menor do ICMS e descumprimento de obrigação acessória, no período de janeiro a dezembro de 2007, em face das seguintes irregularidades:

1) recolhimento a menor de ICMS, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de apropriação a maior do crédito correspondente à parcela mensal de 1/48 (um quarenta e oito avos) do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bens destinados ao ativo permanente.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e a Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

2) entrega do livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo “C”, em desacordo com o estabelecido no art. 206, inciso V, alínea “b” do Anexo V do RICMS/02.

Exige-se Multa Isolada prevista na alínea “a” do inciso VII do art. 54 da Lei nº 6.763/75.

Contudo, em relação à exigência para apresentação do livro CIAP, modelo “C”, foi feita específica e exclusivamente para apurar o ICMS objeto de fiscalização tributária, já que a Fiscalização tinha como irregular o aproveitamento indevido de créditos de ICMS proveniente de apropriação a maior do crédito corresponde a parcela mensal de 1/48 (um quarenta e oito avos) do imposto incidente nas operações relativas a entrada de bens destinados ao ativo permanente na forma como a Impugnante praticava.

Nota-se que a irregularidade indicada na escrituração fora dos padrões legais, indicados no art. 206 do Anexo V do RICMS/02, do livro CIAP “C” é conexa ao irregular aproveitamento indevido de créditos de ICMS pela Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim sendo, tem-se que a exigência do livro CIAP, modelo “C” e a sua consequente descaracterização a respeito da escrituração fora dos padrões legais previstos na legislação tributária guardam estreita vinculação e direta conexão às exigências de ICMS e multa isolada por aproveitamento indevido de crédito.

Portanto, aplica-se ao caso dos autos a hipótese de conexão prevista no art. 211 do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 211. Apurando-se, na mesma ação fiscal, o descumprimento de mais de uma obrigação tributária acessória pela mesma pessoa, será aplicada a multa relativa à infração mais grave, quando forem as infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem.

Decisão proferida pela 1ª Câmara do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais abona a presente tese, como se vê dos fundamentos do Acórdão nº 21.519/14.

Assim, opina-se pela exclusão da multa isolada em epígrafe.

Sala das Sessões, 21 de agosto de 2014.

**Régis André
Conselheiro**