

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.529/14/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000217580-91  
Impugnação: 40.010136491-91  
Impugnante: Usiminas Mecânica S/A  
IE: 313025169.01-48  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM DO ATIVO PERMANENTE – PROPORCIONALIDADE.** Constatado o recolhimento a menor do ICMS, tendo em vista o aproveitamento indevido de créditos relativos às aquisições de bens para o ativo permanente, em decorrência de erro na apuração da proporcionalidade prevista no art. 66, § 3º do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada estabelecida no art. 55, inciso XXVI, ambas da Lei n.º 6.763/75. Infração caracterizada.

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/09 a 31/07/09, apurado mediante recomposição da conta gráfica, em razão da falta de inclusão das notas fiscais de serviços no cálculo do coeficiente de creditamento no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), gerando apropriação a maior de crédito.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 60/73, contra a qual o Fisco manifesta-se às fls. 185/194.

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

##### Do pedido de perícia

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender necessário à elucidação de eventuais obscuridades do processo.

Para tanto formula seus quesitos à fl. 71.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

SE A MATÉRIA TRATADA NOS AUTOS VERSAR SOBRE QUESTÃO EMINENTEMENTE DE DIREITO, QUANTO AO RECONHECIMENTO OU NÃO DA PERCEPÇÃO DE DIFERENÇA SALARIAL, DECORRENTE DA CONVERSÃO DE URV, DESNECESSÁRIA A REALIZAÇÃO DE PROVA PERICIAL CONTÁBIL, A QUAL PODERÁ SER REALIZADA, ACASO NECESSÁRIO, EM SEDE DE EXECUÇÃO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DA OPINIÃO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA QUE ESCAPA DO UNIVERSO DE CONHECIMENTO DO JULGADOR, HIPÓTESE ESSA NÃO CARACTERIZADA NO CASO VERTIDO. ASSIM, INDEFERE-SE O PEDIDO (PROCESSO NÚMERO 1.0024.05.661742-6/001(1), RELATOR: CÉLIO CÉSAR PADUANI, TJMG). (GRIFOU-SE)

A perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Todavia, o exame pericial no caso sob exame, mostra-se absolutamente desnecessário, na medida em que os quesitos propostos tem respostas no conjunto probatório acostado aos autos e na legislação de regência do imposto.

Além disso, os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação das questões postas.

Assim, decide-se pelo indeferimento da prova requerida, com fundamento no art. 142, § 1º, II, “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...) (Grifou-se)

**Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/09 a 31/07/09, apurado mediante recomposição da conta gráfica, em razão da falta de inclusão das notas fiscais de serviços no cálculo do coeficiente de creditamento no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), gerando apropriação a maior de crédito.

Inicialmente, a Impugnante erige a decadência do direito da Fazenda Pública realizar o lançamento com fundamento no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN). No entanto, tal dispositivo refere-se à homologação tácita dos valores recolhidos pelo Contribuinte por ocasião do lançamento realizado, e não dos valores não pagos que são submetidos ao lançamento de ofício, previsto no inciso I do art. 173 do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Portanto, não há de se falar em decadência ao direito de lançar, relativamente aos fatos geradores ocorridos no período de 01/01/09 a 31/05/09, com aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, conforme pleiteado pela Impugnante.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...). TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório (de comunicação) não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim, em lançamento de ofício, ensejando a aplicação da norma do art. 173, inciso I do CTN.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Da mesma forma, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial o Ministro do STJ, o Relator Humberto Martins:

PROCESSO:

AGRG NO ARESP 76977 RS 2011/0191109-3

RELATOR(A):

MINISTRO HUMBERTO MARTINS

JULGAMENTO:

12/04/2012

ÓRGÃO JULGADOR:

T2 - SEGUNDA TURMA

PUBLICAÇÃO:

DJE 19/04/2012

**EMENTA**

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, *IN CASU*, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao período sob enfoque, bem como todo o exercício de 2009, somente expirará em 31/12/14, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 26/06/14.

Quanto ao mérito propriamente dito, elementar trazer à baila os ditames da Lei Complementar nº 87/96, sobre o assunto:

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

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

(...)

§ 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II 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;

(...)

VI - serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo;

(...)

A legislação tributária mineira reguladora da matéria cuidou de estabelecer a forma de aproveitamento de créditos relativos aos bens incorporados ao ativo permanente, assim dispondo:

### RICMS/02

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

(...)

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 permanente do estabelecimento observará, além do disposto nos §§ 7º a 10 do artigo 70 deste Regulamento, o seguinte:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

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.

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, o livro CIAP-C.

Parte considerável dos fundamentos expostos na manifestação fiscal foi utilizada pela Câmara para sustentar sua decisão, passando a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações complementares.

No desenvolvimento dos seus objetivos sociais, a empresa realiza operações/prestações que se enquadram no campo de incidência do imposto estadual – ICMS, como também no campo de incidência do imposto de competência municipal – ISS, conforme se constata pela relação de notas fiscais emitidas pela Autuada.

As operações de saída sujeitas ao ICMS são escrituradas em livro próprio instituído pela SEF/MG e as operações de saída sujeitas ao ISS são registradas em livros, também próprios, instituídos pelos municípios.

Conforme se extrai da norma legal que cuida da apuração do coeficiente utilizado para fins de creditamento do ICMS relacionado a bens do ativo, é promovida a vinculação entre créditos e saídas tributadas em cada período de apuração. Assim, é erigida a parcela aproveitável, por meio da proporção estabelecida por meio do cálculo do coeficiente, representado pelo percentual de operações tributadas em relação às operações totais, a multiplicar o total do crédito apurado como saldo no livro CIAP.

Da análise do disposto nos §§ 7º a 9º do art. 70 do RICMS/02, combinado com o inciso V, art. 206, Anexo V, do citado regulamento, pode-se concluir com facilidade que a proporcionalidade entre operações tributadas e não tributadas deve levar em consideração toda a atividade do estabelecimento, vale dizer, todas as operações e prestações de serviços resultantes da utilização dos bens do ativo permanente, com segue:

### RICMS/02

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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.

§ 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.

(...)

### **Anexo V do RICMS/02.**

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:

(...)

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

(...)

b - colunas com os títulos:

COLUNAS	ESCRITURAÇÃO
Tributadas e	O valor das operações e prestações tributadas e de exportação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exportação escrituradas no mês.  
(1)

Total das Saídas O valor total das operações e prestações de saídas escrituradas pelo contribuinte no mês.  
(2)

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.

Exemplificando, no processo industrial da Autuada, relativo à recuperação de rolos, as máquinas que recuperam rolos enviados por seus clientes integram o ativo imobilizado da empresa, mas realizam operações de saídas que são mistas.

Destaca-se, que as operações são mistas porque as mercadorias utilizadas na recuperação dos rolos são tributadas pelo ICMS e os serviços são tributados pelos ISSQN.

Nada impede o contribuinte de realizar, no mesmo estabelecimento industrial, operações tributadas pelo ISSQN. Contudo, se determinados equipamentos que compõem o ativo imobilizado são utilizados pela empresa em tais atividades, é natural que a legislação tributária estadual coloque restrições ao uso do crédito relacionado com operações de saída mistas, e o faz por intermédio da fórmula de cálculo do coeficiente de creditamento do ICMS, nos termos do art. 206 do Anexo V do RICMS/02.

É importante destacar que este Conselho de Contribuintes já se manifestou pela inclusão das notas fiscais de serviços como operação tributada na apuração do coeficiente de creditamento.

Cabe ressaltar, que apesar da Autuada ter citado o Acórdão nº 19.234/11/2ª, referente a mesma matéria, essa decisão foi reformada para restabelecimento das exigências fiscais, conforme Acórdão nº 3.820/12/CE, que é relativo ao mesmo contribuinte:

### **ACÓRDÃO Nº 3.820/12/CE**

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM PARA O ATIVO PERMANENTE – PROPORCIONALIDADE. IMPUTAÇÃO FISCAL DE RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS, TENDO EM VISTA O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS RELATIVOS ÀS AQUISIÇÕES DE BENS PARA O ATIVO PERMANENTE, EM DECORRÊNCIA DE ERRO NA APURAÇÃO DA PROPORCIONALIDADE PREVISTA NO ART. 66, § 3º DA PARTE GERAL DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA, AMBAS PREVISTAS NA LEI N.º 6.763/75,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RESPECTIVAMENTE, NO ART. 56, INCISO II E NO ART. 55, INCISO XXVI. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. ENTRETANTO, DEVEM SER CONSIDERADOS NA APURAÇÃO DOS COEFICIENTES DE CREDITAMENTO, COMO OPERAÇÕES TRIBUTADAS, OS VALORES DAS NOTAS FISCAIS DE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS EMITIDAS CONTRA A ALUNORTE.

RECURSO DE REVISÃO 40.060130199-91 (USIMINAS MECÂNICA S/A) CONHECIDO À UNANIMIDADE E NÃO PROVIDO POR MAIORIA DE VOTOS. RECURSO DE REVISÃO 40.060130265-80 (FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL) CONHECIDO À UNANIMIDADE E PARCIALMENTE PROVIDO PELO VOTO DE QUALIDADE.

A Impugnante destaca também, que as operações estranhas ao campo de incidência do ICMS não devem ser levadas para a apuração dos coeficientes de creditamento. Segundo alega, *“a prevalecer a autuação impugnada, estar-se-á admitindo que valores estranhos ao campo de incidência do ICMS integrem a somatória de operações tributadas para fins de composição do creditamento na aquisição de ativos, neutralizando o direito ao creditamento, em afronta direta ao princípio da não-cumlatividade esculpido no artigo 155, §2º, I da Constituição Federal.”*

Com a assertiva, defende que as operações tributadas pelo ISSQN não devem ser somadas para o cálculo da totalidade das operações ou das prestações realizadas no período, conforme assevera a Fiscalização na forma do previsto no inciso II do § 8º do art. 70 do RICMS/02, bem como no inciso II do § 5º do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Entretanto, não pode prosperar esse entendimento da Impugnante, sob pena de distorções desproporcionais no cálculo do coeficiente de aproveitamento dos créditos do ICMS dos bens integralizados como ativo das empresas, especialmente naquelas com atividades com menor incidência do tributo estadual em relação ao municipal.

A *ratio legis* mais correta há de ser a que atribui ao Estado a competência para suportar a parcela de crédito do tributo diretamente relacionada com as atividades sob tributação estadual.

A título de simulação exemplificativa por percentual de operações/prestações, considerando-se uma empresa não praticante de operações de saídas não tributadas pelo ICMS, merece estudo o quadro apresentado a seguir:

Operações/ Prestações			Coeficiente Crédito	
ICMS	ISSQN	Total	Fisco	Impugnante
100	0	100	1,00	1,00
90	10	100	0,90	1,00
30	70	100	0,30	1,00
10	90	100	0,10	1,00

Pela lógica do trabalho fiscal, a hipotética empresa somente auferiria índice 1,00 como coeficiente de creditamento caso seu faturamento fosse 100% (cem por

cento) tributado pelo ICMS, sendo este índice diminuído proporcionalmente à diminuição das atividades sujeitas ao tributo estadual.

Já pela teoria da Impugnante, a existência da tributação mista não interferiria no coeficiente, ou seja, independentemente da empresa da simulação utilizar ativos com capacidade para o emprego em atividades sujeitas à incidência dos dois tributos, a diferença proporcional de faturamento de um em relação ao outro num determinado período não alteraria o índice.

Portanto, ao levar a efeito a construção do coeficiente a ser aplicado sobre a parcela apurada no Livro CIAP para fins de apuração do crédito dos bens do ativo a apropriar, o legislador vislumbrou a possibilidade de um ente suportar valores destinados a gerar receita para outro e previu a utilização do valor total das operações e prestações no período de referência, evitando a distorção.

Dessa forma, reputa-se correta a sistemática de cálculo do coeficiente adotada pela Fiscalização com base na legislação vigente.

Relativamente às multas aplicadas, aduz a defesa não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, uma vez que só existe descumprimento de obrigação principal, inexistindo obrigação acessória, devendo o montante global atribuído pela Fiscalização a título de multa ser reduzido, mediante cancelamento da multa isolada.

Entretanto, não lhe assiste razão, conforme descrito a seguir.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo aproveitamento indevido do crédito, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar como previsto na legislação os créditos decorrentes de suas aquisições, escriturando-os corretamente em seus livros fiscais. Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Os arts. 53 e 55 da Lei nº 6.763/75 dispõem sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

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

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado; (Nota: Conforme o § 1º do Art. 224, as menções, na legislação tributária estadual, à Unidade Fiscal de Referência - UFIR - consideram-se feitas à UFEMG, bem como os valores em UFIR consideram-se expressos em UFEMG.)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência;

V - o valor do imposto a ser informado em documento fiscal por exigência da legislação.

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(...)

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;

(...)

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

Analisando o disposto no art. 53 retrocitada, pode-se concluir que o inciso I cuida das infrações formais, ou seja, o descumprimento de obrigações acessórias mais simples e diretas, independentemente da ausência de recolhimento do tributo.

Ao contrário, os incisos II a IV tratam de obrigações acessórias normalmente vinculadas à obrigação principal, sendo, portanto, proporcionais ao valor do ilícito praticado ou do tributo não recolhido.

Segundo o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo Nº 61/79, “*punitiva é aquela penalidade que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, onde o arrependimento oportuno e formal da infração faz cessar o motivo de punir*”, enquanto a multa de natureza compensatória destina-se,

diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra, chamados moratórios.

Neste sentido é o entendimento de abalizada doutrina.

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Na lição de Ricardo Lobo Torres (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

*"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)"* (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, *"são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias"*.

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

Ao contrário do que sustenta a Impugnante, é possível a incidência concomitante das multas em questão, porquanto foram cobradas nos exatos termos da legislação pertinente.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. André Starling Hubner e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Guilherme Henrique Baeta da Costa (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves.

**Sala das Sessões, 21 de outubro de 2014.**

**Fernando Luiz Saldanha  
Presidente**

**Eduardo de Souza Assis  
Relator**

T

CC/MIG