

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.355/14/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000173422-69
Recurso de Revisão: 40.060136929-38
Recorrente: TNL PCS S/A
IE: 062133441.00-10
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
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. Mantida a decisão recorrida.

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. Mantida a decisão recorrida.

Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido por maioria de votos.

RELATÓRIO

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

1) 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.

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.642/14/1ª, pelo voto de qualidade, julgou 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 nº 6.763/75, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 519/525 e documentos de fls. 528/533 e requer, ao final, seu conhecimento e provimento.

DECISÃO

Da Preliminar

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Do Mérito

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

Em síntese, alega a Recorrente que houve equívoco da Fiscalização ao calcular o coeficiente de creditamento do ICMS.

Alega que a decisão recorrida está correta ao ponderar que “as saídas contabilizadas como não operacionais não deverão ser consideradas no cálculo da proporcionalidade”. E, é justamente por isso, que as saídas de cartões telefônicos para os distribuidores, por se tratar de simples remessas, sequer são tributadas. Conclui que essas notas fiscais não têm qualquer relevância para fins de apuração do imposto, de sorte que é incoerente permitir que impactem o cálculo do coeficiente de creditamento.

Argui que as saídas referentes às remessas de cartões telefônicos são não tributadas por força da norma impositiva que não as contemplam como fato gerador do tributo. Ou seja, não se trata de qualquer isenção, mas de não subsunção do fato “remessa de cartões” à hipótese de incidência do serviço de comunicação.

Entende que apenas as “ativação de cartões” devem ser consideradas no cálculo do coeficiente de creditamento.

Sustenta que a inclusão de valores relativos a descontos não devem ser computados no valor contábil das saídas (Coluna A do Anexo 2) que compõe o denominador para apuração do fator do crédito do ativo permanente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cita jurisprudência do STJ na qual consta que os descontos incondicionais devem ser excluídos da base de cálculo do imposto.

Explica que o desconto concedido refere-se à comissão dos revendedores, ou seja, trata-se de receita de terceiros, o que a decisão recorrida reconhece como valores estranhos ao cálculo do coeficiente de creditamento.

Entende que a decisão recorrida ofende a segurança jurídica do contribuinte, pois em outro lançamento, de mesma sujeição passiva (PTA nº 01.000182580-08), nos cálculos elaborados pela Fiscalização, não foram feitos os “ajustes” no valor contábil das saídas para inclusão, no valor total das saídas, dos descontos concedidos nas notas fiscais (doc. 1).

Ao final, requer seja reconhecida a conexão entre as penalidades do art. 55, inciso XXVI e 54, inciso VII, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Contudo, não merece reforma a decisão recorrida.

Assim, considerando que a decisão tomada por esta Câmara Especial não se contrapõe à fundamentação do acórdão recorrido, adota-se os mesmos fundamentos da decisão “a quo”, salvo pequenas alterações e acréscimos.

Conforme relatado, 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.

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).

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

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 montante determinado, conforme o caso, pelos incisos I e II deste parágrafo ou pelo § 8º do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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”.

Dispõe o Anexo V do RICMS/02, em seus arts. 204 e 206, sobre a 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.

A vedação de utilização do crédito do imposto 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 disciplinada no art. 70, §§ 7º e 8º da Parte Geral 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 da Parte Geral 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 das disposições legais retro, 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 realizadas pela Recorrente 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.

Ressalta-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 Recorrente. Devem 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, entre outras).

Nesse sentido, a Fiscalização elaborou 14 (quatorze) anexos para demonstrar como apurou o valor do ICMS indevidamente apropriado pela Recorrente.

Bem esclarece a Fiscalização que procedeu a glosa do ICMS com base na legislação, tendo apurado o percentual de crédito a ser aproveitado pela Recorrente nos termos do disposto no art. 70, § 8º, itens 1 a 3 da Parte Geral do RICMS/02.

Em seu levantamento, a Fiscalização apurou que o coeficiente encontrado pela Recorrente 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 o disposto no inciso V do art. 206 do Anexo V do RICMS/02 e estornado, conforme demonstrado no Anexo 1 do Auto de Infração - AI (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 saídas com “base de cálculo reduzida”, extraindo-se destas apenas o valor relativo à redução do período, conforme disposição expressa do art. 70, § 9º da Parte Geral do RICMS/02.

A controvérsia a ser enfrentada nos presentes autos é definir quais as receitas se referem a operações “isentas” e “não tributadas” e quais as 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 contém 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 tipos de operações e prestações praticadas pelo contribuinte.

Diante disso, a Fiscalização, após a análise das receitas da Recorrente, elaborou o Anexo 4 (fls. 20/21), que contém planilha com o demonstrativo dos valores

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Ressalta-se que as receitas de terceiros não são auferidas pela Recorrente, 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 Recorrente, 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, nessa prestação de serviços.

Assim, 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 Recorrente, na medida em que aumenta o coeficiente de creditamento.

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 Recorrente 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).

Conforme já mencionado esse ajuste é um dos pontos questionados no recurso aviado pela Autuada.

Contudo, tal ajuste mostra-se adequado pois, embora tais rubricas constem nos documentos fiscais emitidos como descontos, tratam-se, na verdade, de parcela dos valores das vendas dos cartões telefônicos que é transferida pela Recorrente aos distribuidores, a título de comissão.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por se referirem à prestação de serviço de telecomunicação, prestado pela Recorrente, é que tais comissões pagas aos distribuidores, na forma de descontos nos documentos fiscais, diferem das receitas de serviços de comunicação prestados por terceiros e cobrados por ela, rubricas estas que não impactaram a apuração do coeficiente de creditamento de crédito de ICMS.

Registra-se, por oportuno, que os arquivos do Convênio 115/03, dos quais foram extraídas as informações dos descontos referentes às comissões, tratam exclusivamente das operações de prestação de serviço de telecomunicação. Portanto, os valores que foram lançados a menor no livro Registro de Entradas foram ajustados com base nas informações repassadas ao Fisco pela Recorrente conforme determinação constante no referido convênio e referem-se, sim, à atividade operacional da Contribuinte.

Não há se falar em ofensa à segurança jurídica, pois, se em outro lançamento de mesma sujeição passiva, como argui a Autuada, a Fiscalização não teria efetuado os “ajustes” no valor contábil das saídas (inclusão dos descontos concedidos nas notas fiscais relativos à comissão dos distribuidores), dois aspectos devem ser considerados.

Primeiro, a discussão sobre o procedimento adotado pela Fiscalização em outro lançamento não é objeto de análise nessa sentada.

Segundo, conforme já destacado, entende-se correto os ajustes levados a efeito nos presentes autos.

Lado outro, 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 sujeitarem-se ao diferimento, previsto no item 53, Anexo II c/c art. 38, Anexo IX, ambos do RICMS/02.

Esclareça-se 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 às saídas tributadas para apuração do coeficiente de creditamento. Da mesma forma, a adição desses valores favorece à Recorrente, já que aumenta o coeficiente de creditamento.

Constam, ainda, da apuração, os valores das denúncias espontâneas feitas pela Recorrente, 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).

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

Foi alegado pela Defesa 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).

Concluiu a Defendente 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, não foram apresentadas 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 Recorrente confrontados com as considerações da Fiscalização, verifica-se que a Contribuinte lançou as remessas para recargas para as distribuidoras no CFOP 5.102, sem destaque do ICMS, portanto, não foram consideradas 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 se identificar as remessas efetivas, lançadas equivocadamente pela Recorrente no CFOP 5.102.

A Fiscalização elaborou a planilha com a relação das ativações de cartões pré-pagos neste Estado, 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.

Registra-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 no aumento do numerador da equação no cálculo do coeficiente (saídas tributadas), o que beneficia a Contribuinte, uma vez que aumenta o coeficiente de creditamento.

Destaca-se que o valor do CFOP 5.102 não está lançado na coluna “G” do Anexo 2 (Base de Cálculo 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 e o denominador todas as operações relativas à atividade operacional da Contribuinte. Assim, na composição do denominador foram consideradas as operações declaradas pela Recorrente no livro Registro de Saídas, 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, a seguir transcrita, deixa claro que para cálculo do coeficiente de aproveitamento do imposto do ativo permanente, no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“Total das operações/prestações” (denominador do coeficiente) deverão ser computados os valores das saídas que afiguram caráter definitivo.

Portanto, no denominador da fração 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 Recorrente com destino aos distribuidores enquadram-se como saídas não tributadas.

Tais remessas de cartões não se caracterizam como operações em consignação, dependendo de evento futuro, tanto que as notas fiscais são faturas emitidas em nome dos distribuidores, nelas já calculadas as comissões destes.

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. Desse modo, são saídas definitivas, que não comportam retorno ao remetente, além de ficar claro que fazem parte da 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 prevê que devem ser excluídas apenas do numerador as operações isentas e não tributadas. As remessas de cartões não se sujeitam à incidência do imposto, portanto, não foram consideradas pela Fiscalização no numerador (operações tributadas).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Recorrente, 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 - comissões, 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 espontâneas referentes ao exercício de 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 Recorrente que foi objeto de estorno nos presentes autos.

Pelo conjunto probatório dos autos, conclui-se que a Recorrente apropriou crédito de ICMS a maior que o permitido pela legislação tributária mineira e que correto está o procedimento da Fiscalização ao promover o respectivo estorno.

Portanto, corretas as exigências de ICMS, Multas de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei, *in verbis*:

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

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;

Depreende-se dos autos que o livro CIAP não se encontrava escriturado de acordo com a legislação, uma vez que 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 Recorrente, foram necessários ajustes, já mencionados, 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.

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

Não se verifica, também, conexão entre as penalidades isoladas exigidas nos presentes autos, pois, além do equívoco nos cálculos, o livro CIAP não foi devidamente escriturado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em lhe negar provimento. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora) e Antônio César Ribeiro, que lhe davam provimento parcial 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 voto vencido. Designada relatora a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros (Revisora). Pelo Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Marina Soares Machado e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além da signatária e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves, Fernando Luiz Saldanha e José Luiz Drumond.

Sala das Sessões, 05 de dezembro de 2014.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente / Relatora designada**