

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.676/10/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000163171-12  
Impugnação: 40.010126889-67  
Impugnante: Vale S.A.  
IE: 619024161.46-88  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

### **EMENTA**

**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, em desacordo com o art. 206, inciso V, alínea “b”, Anexo V do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Deve-se, ainda, refazer os cálculos do “coeficiente de creditamento” para excluir do “Valor Total das Saídas” (denominador da fração) os valores referentes aos CFOPs cujas operações não representam uma saída definitiva e/ou não se enquadram no conceito de operação de circulação de mercadoria, decorrente da atividade da Contribuinte. Corretas, em parte, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, nos meses de fevereiro e dezembro de 2004 e janeiro e fevereiro de 2005, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes do cálculo incorreto do coeficiente de creditamento de imposto no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, motivando o estorno da diferença entre os valores escriturados no CIAP e os apurados pela Fiscalização.

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

O Fisco instruiu o processo com os seguintes documentos:

- Auto de Infração - AI (fls. 02/03);
- Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 04);
- Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF (fls. 05);
- Relatório Fiscal (fls. 06/07).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Anexo I (fls. 09/21):

Demonstrativo das Operações e prestações de Saídas;

Memória de Cálculo do Coeficiente de Creditamento do ICMS referente ao Ativo Permanente;

Cálculo do Crédito do ICMS referente ao Ativo Permanente.

- Anexo II (fls. 22/25):

Demonstrativo das Entradas e Saídas do Ativo Permanente (valores extraídos do CIAP);

Crédito a se apropriado referente ao Ativo Permanente;

Diferenças encontradas na apropriação do crédito do Ativo Permanente;

Recomposição da Conta Gráfica;

Demonstrativo do Cálculo do Crédito Tributário.

- Anexo III (fls. 26/55):

Cópia fiel do livro CIAP referente ao exercício de 2004.

- Anexo IV (fls. 56/94):

Cópia fiel do livro Registro de Apuração de ICMS do exercício de 2004.

Antes de findo o prazo para impugnação, o Fisco promoveu reformulação no Auto de Infração (fls. 95/96) para incluir no campo “Infringência/Penalidade” dispositivos do RICMS/02, da qual foi devidamente intimada a Autuada.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 103/111, na qual contesta a metodologia de cálculo utilizada pela Fiscalização para apuração do “coeficiente de creditamento” no livro “Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente” – CIAP.

Afirma que o estorno de crédito efetuado não encontra sustentação legal, em razão dos equívocos cometidos pela Fiscalização no cálculo do “coeficiente de creditamento”, incluindo como operações não tributadas as transferências de minério de ferro (CFOP 5501) para outro estabelecimento da empresa, com o fim específico de posterior exportação, por este último, as transferências de materiais de uso e consumo, bem como as saídas de ativo imobilizado.

Conclui que o que deve ser confrontado para se extrair o “coeficiente de creditamento” de uma empresa industrial são as operações de venda de produtos industrializados tributadas pelo ICMS e as operações de vendas de produtos industrializados não tributados pelo imposto (isenção ou não incidência de direito, exceto aquela derivada de exportação), sem levar em consideração as saídas “não operacionais” contabilizadas pelo contribuinte.

Invoca em seu amparo a Consulta de Contribuintes nº 11/06 e o Acórdão nº 18.222/07/1ª deste Conselho, e finaliza reafirmando o equívoco existente no cálculo do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

coeficiente de aproveitamento de créditos do ICMS decorrente da aquisição de ativo imobilizado, pelo que pleiteia o cancelamento do Auto de Infração.

O Fisco se manifesta às fls. 136/144, acata os argumentos da Impugnante relativamente às operações de remessa do estabelecimento com o fim específico de exportação e reformula o lançamento (fls. 145/165) para considerar no cálculo do coeficiente tais operações como tributadas.

Contesta a alegação de que foram consideradas as operações de transferências de materiais de uso e consumo e ativo imobilizado de forma a reduzir o coeficiente de creditamento.

Alega que a Impugnante está fazendo uma interpretação errônea da legislação, sendo certo que a obrigatoriedade de estorno de créditos previsto do art. 71, § 6º, c/c os arts. 204 e 205 do Anexo V, todos do RICMS/02, que leva em conta a proporcionalidade das saídas isentas e não tributadas, somente é prevista para escrituração de aquisição de Ativos Permanentes anteriores a 1º de agosto de 2000.

Faz uma análise detalhada da legislação que rege a matéria, para ao final rogar pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação efetuada.

Aberta vista para a Impugnante que manifesta às fls. 167/172, reafirmando as alegações defensivas aduzidas em sua peça impugnatória.

O Fisco novamente se manifesta às fls. 173, reiterando o seu pleito pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação efetuada.

---

### **DECISÃO**

#### **Do Mérito**

Conforme já relatado, a autuação versa sobre a imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, nos meses de fevereiro e dezembro de 2004 e janeiro e fevereiro de 2005, apurado por meio de recomposição da conta gráfica, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de cálculo incorreto do coeficiente de creditamento de imposto no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, motivando o estorno da diferença entre os valores escriturados no CIAP e os apurados pela Fiscalização.

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

É de se notar que a controvérsia gira em torno do critério utilizado para obtenção do “coeficiente de creditamento” de ICMS proveniente das entradas de bens destinado ao ativo permanente. No entendimento da Autuada, ela teria direito de apropriar da totalidade do valor dos créditos provenientes da entrada de ativo permanente, tendo em vista que o índice obtido como coeficiente de creditamento foi 1,0 (um inteiro), que corresponde a 100% (cem por cento), conforme se observa no demonstrativo de fls. 54, onde constam os índices referentes ao período fiscalizado.

A Fiscalização, por sua vez, com base na “interpretação literal” do disposto no art. 206, inciso V, Quadro 3, Anexo V do RICMS/02, que disciplina a forma de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

escrituração do livro Controle de ICMS de Ativo Imobilizado – CIAP, para apuração do “coeficiente de creditamento”, sustenta que a expressão “Valor Total das Saídas”, não pode ser interpretada como “saída parcial”, e, assim sendo, naquele montante (“Valor Total das Saídas”) deve ser considerado o “Valor Contábil” de todas as operações, independentemente da situação tributária.

Sabe-se que o “coeficiente de creditamento” é encontrado por meio da divisão do “valor das saídas” escrituradas no período (numerador da fração), pelo “valor total das saídas” (denominador da fração). É importante observar que a exatidão deste coeficiente depende do levantamento correto dos valores das saídas que deverão compor cada um dos elementos desta fração (numerador e denominador).

De acordo com o estabelecido na norma relativa à escrituração do livro Controle de ICMS do Ativo Imobilizado – CIAP, no “valor das saídas” (numerador) devem estar compreendidas as saídas tributadas e as exportações.

Conforme já relatado, o Fisco, acatando os argumentos trazidos pela Impugnante em sua peça defensiva reformulou o lançamento (fls. 145/165) para considerar no cálculo do coeficiente, como tributadas, as operações de remessa do estabelecimento com o fim específico de exportação.

Assim, a controvérsia restante a ser enfrentada nos presentes autos é definir se as operações de transferências de materiais de uso e consumo e as saídas de ativo imobilizado devem ou não ser incluídas no “Valor Total das Saídas” (denominador da fração), de forma a influenciar no cálculo do “coeficiente de creditamento” de ICMS proveniente das entradas de bens destinado ao ativo permanente.

A legislação tributária mineira que rege a matéria cuidou de estabelecer a forma de aproveitamento de créditos relativos a bens incorporados ao ativo permanente:

### RICMS/2002

“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:

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;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

A vedação estabelecida 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 disciplinada nos dispositivos 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."

Conforme se pode subsumir da norma legal acima reproduzida, a legislação promove a vinculação entre créditos e saídas tributadas em cada período de apuração através 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 do Fisco, 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". (grifos não constam do original).

Da análise da disposição contida no texto legal reproduzido, 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 com produtos resultantes da utilização dos bens do ativo permanente. No caso em exame, o produto resultante da atividade industrial da Impugnante é que será levado em conta na elaboração dos coeficientes de creditamento.

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

Na interpretação do Fisco, a obrigatoriedade de estorno de créditos prevista na legislação tributária mineira, que leva em conta a proporcionalidade das saídas isentas e não tributadas, somente surtiu efeito para a escrituração de aquisição de Ativos Permanentes anteriores a 1º de agosto de 2000, o que não é o caso dos autos.

Ressalte-se, no entanto, que esse não é o entendimento que prevalece no âmbito na Secretaria de Fazenda deste Estado (SEF/MG), conforme se pode depreender da resposta dada à Consulta Interna nº 156/07, pela Diretoria de Orientação e Legislação Tributária da Superintendência de Tributação (DOLT/SUTRI/SEF), da qual se extrai o trecho abaixo reproduzido:

“(...) O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento fica condicionado ao atendimento das disposições contidas na legislação tributária. Deverá ser observada especialmente a norma estabelecida no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, com nova redação dada pela Lei Complementar nº 102/2000, disciplinada no § 3º do art. 66 e nos §§ 7º a 10 do art. 70, todos da Parte Geral do RICMS/2002.

(...)

Considerando a possibilidade do bem do ativo permanente, utilizado para produção de mercadoria a ser objeto de saída tributada, ser também empregado na produção de produto objeto de operação isenta ou não tributada, o legislador complementar determinou forma específica para cálculo do percentual a ser apropriado em cada período de apuração, conforme estabelecido no inciso III, § 5º, art. 20 da mencionada Lei Complementar 87/96, norma disciplinada nos §§ 8º e 9º, art. 70, Parte Geral do RICMS/02.

O RICMS/02 estabeleceu que, para efeito do estorno (CIAP A) ou da apropriação (CIAP C), deverá ser adicionado às saídas tributadas o valor das saídas para exportação. Já como saídas não-tributadas deverão ser consideradas também aquelas saídas abrigadas pela não-incidência, listadas no art. 5º, Parte Geral do mesmo RICMS/02, excetuadas as saídas nas quais não se verifique mudança de titularidade do bem.

(...)

Quanto à saída do próprio bem do ativo permanente, p. ex., para venda, comodato ou arrendamento, necessário se faz o estorno do crédito restante a ele relativo (CIAP A) ou a exclusão do saldo de crédito ao mesmo correspondente e ainda não apropriado (CIAP C).”

Vê-se, pois, como já afirmado alhures, que as operações que devem ser consideradas para o estabelecimento do coeficiente de creditamento são aquelas decorrentes da atividade industrial da Impugnante, devendo ser desconsideradas para tal as saídas não definitivas (remessas para conserto, reparo, demonstração e industrialização, saídas de vasilhames, etc.) ou que não se enquadram no conceito de operação de circulação de mercadoria, decorrente da atividade da Contribuinte (transferência de material de uso e consumo, saída de ativo imobilizado, etc.).

No tocante à operação de saída do próprio bem do ativo permanente (p. ex., para venda, comodato, arrendamento, etc.), além de não ser considerada no cálculo do coeficiente, necessário se faz o estorno do crédito restante a ele relativo (CIAP A) ou a exclusão do saldo de crédito correspondente ainda não apropriado (CIAP C).”

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 97 e 145/164 e, ainda, para excluir do "Valor Total das Saídas" (denominador da fração) os valores referentes aos CFOPs cujas operações não representam uma saída definitiva e/ou não se enquadram no conceito de operação de circulação de mercadoria, decorrente da atividade da Contribuinte. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento,

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

além do signatário, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor), José Luiz Drumond e Luiz Fernando Castro Trópia.

**Sala das Sessões, 07 de julho de 2010.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente / Relator**

CC/MIG