

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.087/11/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000163525-89
Recurso Inominado: 40.100129453-73
Recorrente: Vale S.A.
IE: 317024161.12-53
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. Recorrente: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)
Origem: DF/Ipatinga

EMENTA

CONTESTAÇÃO DA LIQUIDAÇÃO DA DECISÃO - CRÉDITO TRIBUTÁRIO. OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA FUNGIBILIDADE DOS RECURSOS. A decisão anterior da Câmara de Julgamento não foi corretamente implementada pelo Fisco uma vez que, a determinação relacionada ao denominador também se aplica ao numerador. Assim, devem ser refeitos os cálculos conforme demonstrado neste Acórdão. Recurso Inominado conhecido e provido. Decisões unânimes.

RELATÓRIO

Da Autuação

O presente lançamento refere-se a recolhimento a menor de ICMS, nos meses de março/maio e agosto/dezembro de 2004 e, ainda, ao mês de 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.

Da decisão da 3ª Câmara

Esta 3ª Câmara de Julgamento, em preliminar, à unanimidade, decidiu por indeferir o pedido de perícia. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 672/692 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 operações de circulação de mercadoria, decorrente da atividade da Contribuinte.

Da Liquidação da Decisão

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização promove a reformulação determinada pela Câmara de Julgamento (fls. 720/761), adotando exclusivamente os valores de saída de mercadorias.

Explica, no entanto, que os valores do numerador da fração foram alterados, uma vez que os valores de exportação já estavam lançados dentro dos valores contábeis.

Segundo a Fiscalização, tal alteração se justifica, pois, de acordo com a fórmula anterior, os valores dos coeficientes de creditamento, após a decisão do Conselho de Contribuintes, atingiriam número maior que 1 (um).

DO RECURSO INOMINADO

Conforme destaca a decisão lançada no Acórdão nº 19.678/10/3ª, a controvérsia enfrentada pela Câmara de Julgamento se resume a 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 destinados ao ativo permanente.

Com a decisão desta 3ª Câmara, o PTA foi encaminhado ao Fisco para promover a liquidação da decisão, com a alteração do crédito tributário. Para tanto, a Fiscalização alterou, não só os elementos do denominador da fração em cada período de apuração, mas, também, o numerador, ao entendimento de que os valores das exportações estavam duplicados em função destes estarem dentro dos valores contábeis.

De acordo com a Fiscalização, se as alterações não fossem realizadas, haveria coeficientes maiores que 1 (um), o que não poderia acontecer.

A providência fiscal implicou em redução significativa dos coeficientes (de 0,77417 para 0,38137, no mês de janeiro de 2004, por exemplo), com elevado aumento do crédito tributário.

Em seguida, mesmo com o lançamento julgado pelo CC/MG, reemitiu-se o Auto de Infração (fls. 789/790), contendo os novos valores do crédito tributário.

A Autuada foi intimada às fls. 794/795, comparecendo com nova peça de defesa às fls. 796/803.

Em sua nova Impugnação, a Autuada informa que o saldo decorrente da alteração determinada pela Câmara fora liquidado conforme documentos de fls. 861/862.

Em seguida, manifesta-se quanto ao mérito, entendendo que a reformulação não pode prosperar, em decorrência dos seguintes aspectos:

- por se tratar de fatos geradores relativos aos exercícios de 2004 e 2005, resta caracterizada a decadência, nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional – CTN, em relação aos créditos operados no exercício de 2004, bem como para o período de janeiro a dezembro de 2005, com fulcro no § 4º do art. 150 do referido Codex;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o crédito tributário encontra-se extinto, nos termos do inciso I do art. 111 do Regulamento do Processo e Procedimentos Tributários Administrativos, aprovado pelo Decreto nº. 44.747, de 03/03/2008 (RPTA) e art. 156, inciso IX do CTN;

- conquanto seja possível à Administração rever seus atos, exercendo o respectivo controle de legalidade, não é dado ao Poder Público alterar anteriores deliberações, em prejuízo de seus jurisdicionados, por equivocada aplicação da legislação, de acordo com a regra estampada no art. 146 do CTN.

Da Liquidação

Dispõe o art. 56 do Regimento Interno do Conselho de Contribuintes que:

Art. 56. Nas decisões em que o crédito tributário aprovado seja indeterminado, transcorrido o prazo de recurso, se cabível, o PTA será remetido à repartição fazendária de origem, para apuração do valor devido.

§ 1º Para os efeitos deste artigo, considera-se crédito tributário indeterminado quando o valor devido não puder ser apurado no Conselho de Contribuintes em razão da complexidade dos cálculos ou do volume de dados a serem revistos.

§ 2º Apurado o valor do débito, a repartição fiscal intimará o sujeito passivo a recolhê-lo no prazo de dez dias, contados da intimação.

§ 3º O sujeito passivo poderá, no prazo previsto no § 2º deste artigo, manifestar por escrito a sua discordância da liquidação efetuada, apresentando os fundamentos e indicando os valores que entender devidos, hipótese em que o PTA será devolvido diretamente ao Conselho de Contribuintes com os esclarecimentos da repartição fazendária, para julgamento da liquidação.

§ 4º No julgamento da liquidação, de cuja decisão não cabe recurso, discutir-se-á apenas a forma de apuração do débito de acordo com a decisão que julgou o feito, não sendo possível modificar o julgamento anterior.

Desta forma, todo o processamento ocorrido a partir da decisão prolatada pela 3ª Câmara de Julgamento (Acórdão 19.678/10/3ª), será tomado como inerente ao “Recurso Inominado”, adotando-se a técnica da fungibilidade dos recursos.

Neste sentido, ressalta-se o despacho do Delegado Fiscal de Ipatinga, que se encontrava apenso à contracapa do PTA, ora autuado por decisão da Câmara, mediante o qual encaminha o “Recurso Inominado” apresentado e no qual destaca a discordância da Contribuinte em relação aos valores apurados na liquidação efetuada.

Como visto anteriormente, a decisão da Câmara determina a revisão do denominador da fração, de modo a se excluir do “Valor Total das Saídas” os valores referentes aos CFOPs cujas operações não representam uma saída definitiva ou não se enquadram no conceito de operações de circulação de mercadorias.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao promover a liquidação, a Fiscalização atua em dois flancos, alterando o numerador e o denominador da fração.

Ao corrigir o denominador, agiu rigorosamente de acordo com a decisão da Câmara de Julgamento, conforme se percebe pela manifestação de fls. 720/722.

Para elaborar o novo cálculo dos coeficientes, apurou o “Total das Saídas”, com os CFOPs inerentes às “operações que representam saídas definitivas e/ou que decorram de circulação de mercadorias da atividade do contribuinte”.

Menciona-se, a título de exemplo, o mês de janeiro de 2004 (fls. 728), em que as “Saídas Totais” foram representadas pelos seguintes CFOPs:

CFOP	Natureza da Operação	Saídas Operacionais
5.101	Venda de produção	11.600.458,93
5.102	Venda de mercadoria adquirida de terceiro	1.850,00
5.152	Transferência de mercadoria	1.852.845,88
6.101	Venda de mercadoria da produção	2.977.495,93
6.102	Venda de mercadoria adquirida de terceiro	22.620,00
6.151	Transferência de mercadoria da produção	24.685.022,18
6.152	Transferência de mercadoria adquirida de terceiro	1.486,97
6.156	Transferência de mercadoria adquirida de terceiro	1.551,55
6.501	Remessa com fins específicos de exportação	19.073.259,62
6.502	Remessa com fins específicos de exportação	32.735.898,86
7.101	Exportação	153.570.772,90
Total	-	246.523.262,82

Pelo quadro acima, conclui-se que a liquidação da Câmara, em relação ao denominador, encontra-se correta e nos exatos termos da decisão prolatada.

Ao apurar as “Saídas Totais” do denominador e, utilizando-se do numerador apurado na alteração do crédito tributário (fls. 676/691), constatou a Fiscalização que o coeficiente seria maior que 1(um). Para o mesmo mês de janeiro de 2004, constata-se a seguinte equação:

$$R\$ 247.587.917,31/R\$ 246.523.262,82 = 1,0043$$

Vislumbrando a impossibilidade do coeficiente apurado, decidiu a Fiscalização alterar o cálculo dos numeradores, sob a alegação de duplicidade de valores das exportações realizadas.

Mas a alteração aviada pela Fiscalização não se encontra correta. Em primeiro lugar, na apuração inicial, não há de se falar em duplicidade dos valores das exportações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É fato que tais valores já estavam lançados na coluna “Valor Contábil”. Ao elaborar os primeiros coeficientes, a Fiscalização adotou a seguinte fórmula:

- Saídas Tributadas e Exportação = Valor Contábil – Isentas – Não Tributadas – Parcela BC reduzida – Suspensão – Outras + Exportação.

Num primeiro momento, parece ter havido a tal duplicidade. Entretanto, cabe observar que a expressão “Não Tributada” contempla as “Exportações”, donde se conclui que, do Valor Contábil foram excluídas as exportações, mas depois adicionadas pela fórmula adotada. Esta duplicidade de operações matemáticas acabou por neutralizar a tal duplicidade enxergada pelo Fisco, ou seja, $(X - 1 + 1 = X)$.

Observando o cálculo de fls. 09, constata-se que a Fiscalização deduziu do “Valor Contábil” a parcela de R\$ 210.553.576,08, que se compõe de valores não tributados, inclusive o total de exportações do período, para em seguida adicionar o montante de exportações.

Neste caso, o resultado é neutro, pois, ao se deduzir e adicionar um mesmo número, retorna-se ao valor original, no tocante ao volume de exportações.

A mesma situação ocorre por ocasião da retificação do crédito tributário. Naquela oportunidade, o Fisco alterou a fórmula de cálculo, deduzindo do “Valor Contábil” a diferença entre o total de “Não Tributadas” e o montante de saídas com fins específicos para exportação.

Pelo cálculo de fls. 676, verifica-se que:

Total de “Não Tributadas”:	R\$ 210.553.576,08
(-) Fins de exportação:	R\$ 51.809.158,48
=	R\$ 158.744.417,60

Ao deduzir do “Valor Contábil” a parcela acima, a Fiscalização manteve como se tributadas fossem, as saídas com fins específicos de exportação. Mas, naquele instante, ainda excluía do total de saídas tributadas as remessas para exportação. Logo após, com a adição deste valor, volta a ocorrer a neutralidade, sem duplicidade de valores.

Analisando os novos cálculos dos coeficientes, percebe-se que, ao tentar cumprir a decisão da Câmara, o Fisco acabou por, equivocadamente, excluir as operações de exportação do numerador.

Tomando o mês de janeiro de 2004, como exemplo (fls. 726/728), verifica-se que o Fisco laborou em erro ao excluir do “Valor Contábil” o montante de R\$ 158.744.417,60, pois neste valor está incluso a parcela da exportação (R\$ 153.570.772,90), sem que adicionasse a mesma parcela (exportação), como fizera por ocasião da reformulação do crédito tributário.

Na verdade, para acertar o cálculo, deveria ter sido deduzido, além das parcelas indicadas no cálculo, o valor total de “Não Tributadas” (R\$ 210.553.576,08), para em seguida adicionar os valores relativos à exportação e remessa com fins específicos de exportação (R\$ 153.570.772,90 e R\$ 51.809.158,48).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tivesse tal providência sido tomada, o numerador seria apurado da seguinte forma:

Valor Contábil:	270.847.454,82
(-) Isentas:	111.832,58
(-) Não tributadas:	210.553.576,08
(-) Parcela Reduzida:	14.645,35
(-) Suspensas:	17.959.310,54
(-) Outras:	104,34
= Subtotal:	42.207.985,93
(+) Exportação:	153.570.772,90
(+) RF Espec.:	51.809.158,48
Total Saídas Trib:	247.587.917,31

Este valor é o mesmo adotado como numerador na reformulação de fls. 676, mas resulta em coeficiente maior que 1 (um).

Esta situação decorre de um erro material contido na decisão. Ao determinar o ajuste para o denominador da fração, a Câmara fundamentou sua decisão com os seguintes dizeres:

(...)

Sabe-se que o “coeficiente de creditamento” é encontrado por meio da divisão do “valor das saídas” (tributada*) 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)

(...)

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

(...)

Conforme se pode subsumir da norma legal acima 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.

(...)

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.

(...)

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 mercadorias, decorrente da atividade da Contribuinte (transferência de material de uso e consumo, saída de ativo imobilizado, etc).

(...).

De se notar, portanto, que toda a fundamentação da decisão caminha no sentido de que essas saídas atípicas não devem ser consideradas para apuração do coeficiente de creditamento. Assim, como o cálculo do coeficiente se faz pelo confronto entre numerador e denominador, não é difícil concluir que tais saídas, segundo a fundamentação do *decisum*, não deveriam ter sido consideradas em ambas as posições (numerador e denominador).

O erro material está, então, no ponto final da decisão da Câmara, ao reduzir as exclusões apenas para o denominador, muito embora tenha tratado de ambos no corpo da decisão.

Desta forma, considerando corretos os valores indicados pela Fiscalização para o denominador da fração, o numerador deve ser corrigido de modo a refletir a fundamentação do acórdão.

Com efeito, tomando-se o mesmo mês de janeiro de 2004, verificam-se as seguintes operações:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CFOP	Natureza da Operação	Saídas Operacionais	Saídas Não Operacionais
5.101	Venda de produção	11.600.458,93	
5.102	Venda de mercadoria adquirida de terceiros	1.850,00	
5.152	Transferência de mercadoria	1.852.845,88	
5.201	Devolução		38.033,00
5.410	Devolução-ST		6.504,75
5.551	Venda de bem do Ativo		42.300,00
5.552	Transferência de Ativo		72.280,45
5.556	Devolução de uso/consumo		60.145,40
5.557	Transferência de uso/consumo		3.853.219,82
5.901	Remessa para industrialização		1.200,00
5.909	Retorno de bem em comodato		564,38
5.913	Retorno de bem em demonstração		1.500,00
5.915	Remessa para conserto		16.587.551,24
5.916	Retorno de bem recebido para conserto		201.650,00
5.920	Remessa de vasilhame		5.950,00
5.921	Devolução de vasilhame		7.387,50
5.949	Outras saídas não especificadas		1.517.395,48
6.101	Venda de mercadoria da produção	2.977.495,93	
6.102	Venda de mercadoria adquirida de terceiro	22.620,00	
6.151	Transferência de mercadoria da produção	24.685.022,18	
6.152	Transferência de mercadoria adquirida de terceiro	1.486,97	
6.156	Transferência de mercadoria adquirida de terceiro	1.551,55	
6.201	Devolução de compras		2.646,60
6.501	Remessa com fins específicos de exportação	19.073.259,62	
6.502	Remessa com fins específicos de exportação	32.735.898,86	
6.551	Venda de bens do Ativo		26.200,00
6.552	Transferência de bens do Ativo		15.000,00

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

6.553	Devolução de bens do Ativo		29.863,20
6.556	Devolução de uso/consumo		10.995,08
6.557	Transferência de uso/consumo		488.690,84
6.912	Saída para demonstração		186,57
6.913	Retorno de bem em demonstração		128.922,00
6.915	Remessa para conserto		1.152.830,24
6.920	Remessa de vasilhame		46.568,00
6.921	Devolução de vasilhame		10.468,00
6.949	Outras saídas não especificadas		16.179,45
7.101	Exportação	153.570.772,90	
Total	-	246.523.262,82	24.324.232,00
Total Geral			270.847.494,82

Assim, para cumprir a decisão da Câmara, deve-se adotar como denominador o montante de saídas operacionais, nelas incluídas as saídas para exportação e remessas com fins específicos de exportação, ou seja, R\$ 246.523.262,82, como de fato procedera o Fisco. Neste caso, apurou-se o montante de saídas do estabelecimento, vinculadas à atividade operacional da empresa.

Considerando-se que o numerador compreende as saídas tributadas vinculadas à atividade operacional (atividade fim), acrescidas das operações relativas à exportação e remessa com fins específico de exportação, a Fiscalização deve, primeiramente, deduzir do “Valor Contábil”, as parcelas do quadro acima, denominadas de “Saídas Não Operacionais”, eliminando tais parcelas do numerador, como já o fizera também no denominador.

Observe-se que, até o cálculo da reformulação do crédito (e inclusive na reformulação), o numerador continha outras saídas tributadas, que serão expurgadas com o presente raciocínio, moldando a liquidação à fundamentação da decisão.

Desta providência, apura-se como saídas tributadas o mesmo montante do denominador, o que equivale ao coeficiente 1 (um).

Feito isso, é o momento de se excluir das saídas de produtos vendidos, a parcela não tributada na operação, como visto a seguir:

CFOP	Natureza da Operação	Saídas Operacionais	Base de Cálculo para Coeficiente
5.101	Venda de produção	11.600.458,93	*11.600.458,93
5.102	Venda de mercadoria adquirida de terceiro	1.850,00	1.850,00

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

5.152	Transferência de mercadoria	1.852.845,88	1.852.845,88
6.101	Venda de mercadoria da produção	2.977.495,93	**2.939.258,79
6.102	Venda de mercadoria adquirida de terceiro	22.620,00	22.620,00
6.151	Transferência de mercadoria da produção	24.685.022,18	***24.603.404,44
6.152	Transferência de mercadoria adquirida de terceiro	1.486,97	1.486,97
6.156	Transferência de mercadoria adquirida de terceiros	1.551,55	1.551,55
6.501	Remessa com fins específicos de exportação	19.073.259,62	19.073.259,62
6.502	Remessa com fins específicos de exportação	32.735.898,86	32.735.898,86
7.101	Exportação	153.570.772,90	153.570.772,90
Total	-	246.523.262,82	246.403.407,94

Do quadro anterior extraem-se as seguintes conclusões:

* - A diferença entre valor contábil e base de cálculo no documento de fls. 726 equivale às saídas com diferimento do imposto. Assim, para fins de apuração do coeficiente, a operação amparada pelo diferimento será considerada como saída tributada.

** - A diferença entre VC e BC (R\$ 38.237,14) refere-se a uma saída amparada pela isenção.

*** - A diferença entre VC e BC (R\$ 81.617,74) refere-se a uma saída não tributada.

Prosseguindo, constata-se:

- Saídas tributadas, exportação e fins específicos: R\$ 246.403.407, 94

- Saídas totais : R\$ 246.523.262,82

- Coeficiente = 0,9995.

Desta forma, os cálculos dos coeficientes devem ser refeitos, tomando-se como parâmetro a metodologia aqui aplicada para o mês de janeiro de 2004.

Cumprе esclarecer que o refazimento dos cálculos ora autorizado pela Câmara não representa alteração ou inovação em relação à decisão anterior, configurando-se apenas em adequação dos valores exigidos à decisão da câmara.

Registre-se, por oportuno, que provavelmente, os coeficientes apurados na forma proposta serão maiores que aqueles apontados na reformulação de fls. 672/692, com base no qual o Contribuinte efetuou o recolhimento (fls. 861/862).

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, determinar seja autuado o despacho do Sr. Delegado Fiscal que encontra-se na contracapa do PTA. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conhecer do Recurso Inominado. No mérito, também à unanimidade, em dar provimento ao Recurso. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Luciana Trindade Fogaça. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor), José Luiz Drumond e Luiz Fernando Castro Trópia.

Sala das Sessões, 02 de junho de 2011.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente/Relatora**

CC/MG