

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.739/14/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000218046-03
Impugnação: 40.010136539-54
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. Constatação 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 do RICMS/02, uma vez que as prestações de serviço tributadas pelo ISSQN não foram utilizadas na apuração dos coeficientes. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 50% (cinquenta) por cento no período de agosto a dezembro de 2009 e em 100% (cem por cento) no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2013, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75. Devem ser excluídos do cálculo dos coeficientes os valores de serviços prestados sem a utilização de equipamentos da atividade industrial.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/08/09 a 31/12/13, em decorrência da falta de inclusão dos valores constantes nas notas fiscais de serviços no cálculo do coeficiente de creditamento do livro Controle de Créditos 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, majorada nos termos do §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 84/93 e requer, ao final, a procedência da peça de Defesa.

O Fisco manifesta-se às fls. 294/299, refutando as alegações da Impugnante e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 311/318, opina, em preliminar, pelo indeferimento do pedido de perícia. No mérito, pela procedência parcial do 21.739/14/1ª

lançamento para que sejam excluídos do cálculo dos coeficientes, os serviços de: projetos executivos, consultoria em serviço adicional de engenharia, serviços de engenharia, “serv civil”: colocação de cabos para estaio, engenharia de alteração de projeto, medição de serviços de campo, serviços de ensaios não destrutivos, ensaio de qualidade, ensaio de dobramento e treinamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão.

Da Preliminar do Pedido de Perícia

A Impugnante requer a realização de prova pericial apresentando os quesitos de fls. 91, em que pretende confirmar quais os serviços tributados pelo ISSQN foram utilizados pelo Fisco no cálculo dos coeficientes, bem como a indicação de quais serviços utilizam bens do ativo permanente e aqueles que são realizados sem o emprego de equipamentos do estabelecimento.

A questão não demanda a realização de prova pericial, uma vez que a própria Impugnante relaciona os serviços prestados vinculados aos documentos emitidos e utilizados pelo Fisco na apuração dos coeficientes (planilha de fls. 113/289).

Assim, indefere-se o pedido de realização de prova pericial.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/08/09 a 31/12/13, em decorrência da falta de inclusão dos valores constantes das notas fiscais de serviços no cálculo do coeficiente de creditamento do livro CIAP, gerando apropriação a maior de crédito.

Apurou o Fisco que a Impugnante, ao elaborar os cálculos dos coeficientes de apropriação de créditos dos bens do ativo imobilizado, deixou de incluir no valor total das operações, as prestações de serviços tributadas pelo ISSQN.

Os valores estornados foram levados para a recomposição da conta gráfica, exigindo o Fisco, o ICMS, multa de revalidação e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei n° 6.763/75, majorada em 50% (cinquenta por cento), no período de agosto a dezembro de 2009 e em 100% (cem por cento) no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2013, nos termos dos §§ 6° e 7° do art. 53, ambos da Lei n° 6.763/75.

A planilha de fls. 16/17 indica os valores mensais de notas fiscais de prestação de serviços tributados pelo ISSQN.

Os novos coeficientes foram apurados nos “Anexos 4 e 5” do Auto de Infração (fls. 18/19 e 20/22), em decorrência da emissão das notas fiscais de serviços relacionadas no “Anexo 10”, também, do Auto de Infração (CD de fls. 77).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A recomposição da conta gráfica e o demonstrativo do crédito tributário encontram-se presentes nos autos às fls. 24/25 e 34/35.

A Impugnante sustenta que as prestações de serviços sujeitas ao ISSQN não podem ser classificadas como isentas ou não tributadas, uma vez que constituem situação alheia à regra matriz de incidência do ICMS.

Conclui que, para que ocorra a inclusão no divisor da equação do cálculo do coeficiente de creditamento, deve haver um mínimo de vinculação entre a prestação praticada pelo contribuinte e o ativo cujo crédito foi glosado, o que não teria ocorrido nos serviços prestados.

Na verdade, nada impede o contribuinte do ICMS 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 imponha restrições ao uso do crédito relacionado com operações de saída mistas, e o faz por meio da fórmula de cálculo do coeficiente de creditamento do ICMS, nos termos do art. 70, §§ 7º a 9º do RICMS/02 e art. 206 do Anexo V do citado regulamento. Os §§ 7º a 9º assim dispõem.

RICMS/02

§ 7º Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o abatimento de que trata o § deste Regulamento, na forma prevista no § 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Analisando a planilha de fls. 113/289 constata-se que a maior parte dos serviços refere-se à recuperação de rolos. Nesse caso, as máquinas que recuperam os rolos enviados pelos clientes da Autuada integram o ativo imobilizado do estabelecimento, mas realizam operações de saídas que são mistas, ou seja, as mercadorias utilizadas na recuperação dos rolos são tributadas pelo ICMS e os serviços são tributados pelos ISSQN.

Essa matéria esteve na Câmara Especial do CC/MG, em apreciação de recurso interposto pela Fazenda Pública, em lançamento realizado em desfavor da ora Autuada, tendo a Câmara restabelecido as exigências decorrentes da reformulação dos coeficientes, conforme Acórdão nº 3.820/12/CE, cuja ementa é a seguinte:

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, 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.

Naquela decisão a Egrégia Câmara Especial destacou:

CONFORME SE PODE SUBSUMIR DA NORMA LEGAL QUE CUIDA DA APURAÇÃO DO COEFICIENTE, A LEGISLAÇÃO PROMOVE A VINCULAÇÃO ENTRE CRÉDITOS E SAÍDAS TRIBUTADAS EM CADA PERÍODO DE APURAÇÃO POR MEIO DA PROPORÇÃO ESTABELECIDADA PELO CÁLCULO DO COEFICIENTE, REPRESENTADO PELO PERCENTUAL DE OPERAÇÕES TRIBUTADAS EM RELAÇÃO ÀS OPERAÇÕES TOTAIS, MULTIPLICADO PELO TOTAL DE CRÉDITO APURADO COMO SALDO DO CIAP.

DA ANÁLISE DO DISPOSTO NOS §§ 7º A 9º DO ART. 70, PARTE GERAL DO RICMS/02, EM CONJUNTO COM O INCISO V, ART. 206, ANEXO V, DO MESMO REGULAMENTO, PODE-SE CONCLUIR COM FACILIDADE QUE A PROPORCIONALIDADE ENTRE OPERAÇÕES TRIBUTADAS E NÃO TRIBUTADAS DEVE LEVAR EM CONSIDERAÇÃO TODA A ATIVIDADE DO ESTABELECIDAMENTO, VALE DIZER, AS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RESULTANTES DA UTILIZAÇÃO DOS BENS DO ATIVO PERMANENTE.

Certo é que para a aplicação do disposto no § 7º do art. 70 do RICMS/02, não se individualiza a produção em relação aos equipamentos, como pretende a Autuada, mas sim no tocante ao conjunto de bens do estabelecimento lançados no livro CIAP, até mesmo pela impossibilidade de aferir o exato esforço de cada equipamento na produção.

No caso dos autos, no entanto, a planilha apresentada pela Defesa indica que determinados serviços estão afastados da atividade industrial, porquanto não se utiliza de quaisquer equipamentos do processo produtivo, ou seja, todo o esforço empregado na execução desses serviços é capital humano ou se utiliza de bens alheios, como mesas e equipamentos de escritórios.

Nessa linha, devem ser excluídos da apuração dos coeficientes, os serviços de: projetos executivos, consultoria em serviço adicional de engenharia, serviços de engenharia, “serv civil”: colocação de cabos para estaió, engenharia de alteração de projeto, medição de serviços de campo, serviços de ensaios não destrutivos, ensaio de qualidade, ensaio de dobramento e treinamento.

Noutro giro, alega a Defesa que não há amparo legal para coexistência das penalidades exigidas, uma vez que somente existe o 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.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Impugnante. Por outro lado, as penalidades denominadas de multas isoladas referem-se ao descumprimento de obrigações acessórias, decorrentes do aproveitamento indevido de créditos, da utilização de base de cálculo menor que a devida e da falta de estorno de crédito na escrita fiscal.

Ao tratar de penalidades, o Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), discorre sobre ilicitude e sanção tributária, destacando:

“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”.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

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".

O eminente DES. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPÉLIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO". (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, está aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, uma vez que esta possui caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa transcreve-se:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO DE MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator às penalidades previstas na legislação mineira.

Por fim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades está efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao CC/MG negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Portanto, corretas, em parte, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 50% (cinquenta) por cento no período de agosto a dezembro de 2009 e em 100% (cem por cento) no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2013, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53, todos da Lei nº 6.763/75.

A majoração da multa isolada está correta, em decorrência da reincidência verificada nos PTAs nºs 01.000154715-68, 01.000159249-11 e 01.000168702-88 (fls. 11, 26/32 e 306/310).

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir do cálculo dos coeficientes, os serviços de: projetos executivos, consultoria em serviços adicional de engenharia, serviços de engenharia, “serv civil”: colocação de cabos para estaio, engenharia de alteração de projeto, medição de serviços de campo, serviços de ensaios não destrutivos, ensaio de qualidade, ensaio de dobramento e treinamento, nos termos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. André Starling Hubner e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Soraia Brito de Queiroz Gonçalves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Antônio César Ribeiro.

Sala das Sessões, 11 de dezembro de 2014.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Marco Túlio da Silva
Relator**

D

CC/MG