

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	20.735/15/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000182580-08	
Impugnação:	40.010133459-91	
Impugnante:	TNL PCS S/A	
	IE: 062133441.00-10	
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 – PROPORCIONALIDADE. Imputação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos às aquisições de bens para o Ativo Permanente, uma vez que a escrituração do livro CIAP mostra-se incorreta, bem como o cálculo dos coeficientes mensais de apropriação dos créditos. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei. Para o cálculo dos coeficientes, no entanto, devem ser excluídas do numerador e do denominador as parcelas relativas aos CFOPs 6.909 e 6.915, uma vez que tais operações não se referem à prestação de serviço de comunicação.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – ESCRITURAÇÃO IRREGULAR DE LIVRO 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.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre aproveitamento indevidamente de créditos de ICMS no período de janeiro a dezembro de 2008, em decorrência de apropriação a maior do crédito correspondente à parcela mensal de 1/48 (um quarenta e oito avos) do imposto incidente nas operações relativas às entradas de bens destinados ao Ativo Permanente do estabelecimento, bem como apresentação do livro CIAP em desacordo com a legislação.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multas Isoladas capituladas nos arts. 54, inciso VII, alínea “a” e art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 650/660 e requer, ao final, a procedência

da peça de Defesa e a realização de perícia para comprovar a correta apropriação dos créditos relativos ao ativo permanente.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 683/690, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG elabora o parecer de fls. 697/707, opinando, em preliminar, pelo indeferimento do pedido de perícia e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

Da Instrução Processual

A Egrégia 3ª Câmara de Julgamento, em sessão de 30/07/13 (fls. 709), defere a juntada dos documentos de fls. 710/715, determinando o encaminhamento dos autos ao Fisco para análise das informações prestadas pela Impugnante.

A Fiscalização analisa o conteúdo da peça complementar, em especial quantos aos anexos contidos no CD de fls. 715, contestando os números apresentados e as conclusões da Autuada.

Tendo vista da análise da Fiscalização, a Impugnante retorna aos autos impugnando as conclusões lançadas em réplica fiscal, em especial quanto aos argumentos para exclusão dos valores relativos ao CFOP 5102.

A Fiscalização reafirma seus argumentos, em manifestação de fls. 735/737.

A Assessoria do CC/MG elabora novo parecer de fls. 740/742, propondo o deferimento do pedido de prova pericial, proposta que foi acompanhada pela 3ª Câmara de Julgamento em sessão de 22/01/14 (fls. 747), oportunidade em que esta determina a juntada dos documentos de fls. 748/796.

Os procedimentos para a realização da perícia foram tomados conforme documentos de fls. 798/815 e 823/841.

A Impugnante promove a juntada do parecer elaborado pelos Assistentes Técnicos por ela designados (fls. 816/822).

O Laudo Pericial é apresentado pelo perito designado às fls. 843/888 e o CD de fls. 889 dos autos.

Regularmente intimado da conclusão da perícia, o Sujeito Passivo, às fls. 899/907, contesta o Laudo Pericial.

Por sua vez, a Fiscalização manifesta-se às fls. 951/954, reiterando a procedência do lançamento.

A Assessoria, analisando o resultado da perícia, emite o parecer de fls. 956/968, opinando pela procedência parcial do lançamento para excluir do numerador e do denominador os valores relativos aos CFOPs 6.909 e 6.915 e, ainda, para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão de 10/12/14, exara Despacho Interlocutório (fls. 973) para que a Impugnante apresente planilha demonstrando, conforme sustentado da Tribuna, quais cartões foram ativados no Estado de Minas Gerais, especificando as repercussões no lançamento destes dados.

A Impugnante comparece com o expediente de fls. 977/981, anexando os documentos de fls. 982/1012 e CD de fls. 1013.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 1.015/1.021, reiterando o pedido de procedência do lançamento.

A Assessoria, analisando o cumprimento do despacho interlocutório pela Impugnante, emite o parecer de fls. 1.022/1.039, opinando pela procedência parcial do lançamento para excluir do numerador e do denominador os valores relativos aos CFOPs 6.909 e 6.915, uma vez que tais operações não se referem à prestação de serviço de comunicação.

DECISÃO

Os fundamentos expostos nos pareceres da Assessoria do CC/MG foram, em parte, os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação trata de recolhimento a menor do ICMS e descumprimento de obrigação acessória, no período de janeiro a dezembro de 2008, 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 em todos os meses do exercício de 2008.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02

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

(...)

II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º e 12 a 16 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:

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 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).

(...)

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”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

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 do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 71 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Para o cálculo do coeficiente correto para apuração da parcela dos créditos de ICMS dos bens do ativo permanente, a Fiscalização elaborou os Anexos 1 a 11, constantes às fls. 17/169.

Segundo a Fiscalização, todas as informações inseridas nos 11 (onze) anexos foram extraídas dos livros fiscais, arquivos eletrônicos nos formatos dos Convênios ICMS n°s 57/95 e 115/03, exceto o saldo acumulado de dezembro de 2007, lançado no Anexo 3, fls. 22, que foi extraído da Planilha apresentada pela Impugnante, cuja cópia encontra-se às fls. 171.

A Impugnante discorda dos cálculos efetuados pela Fiscalização, afirmando que foram considerados CFOPS que não se relacionam com a atividade principal do estabelecimento e, ainda, no caso do CFOP 5.102 deve ser excluído do denominador da fração, ou incluído no numerador.

A respeito dessa discordância da Impugnante, registra-se que houve o deferimento do pedido de perícia formulado pela Impugnante (fls. 747) e despacho interlocutório para que fosse demonstrado que as remessas de cartões para os distribuidores no CFOP 5.102 foram ativadas em Minas Gerais, com a emissão de notas fiscais de serviço de telecomunicação, modelo 22.

No caso do deferimento da realização da prova pericial, a 3ª Câmara de Julgamento apresentou, ainda, os seguintes quesitos:

a) confrontar os valores das planilhas elaboradas pelo Fisco com aqueles lançados no CD de fls. 715 e indicar quais são os valores corretos de acordo com os livros e notas fiscais da Autuada;

b) identificar as operações realizadas nos CFOPs 5.102, 6.909 e 6.915, relacionando os documentos fiscais e os produtos neles inseridos;

c) em relação à comercialização de cartões e assemelhados, analisar o comportamento fiscal da Autuada, no que tange à emissão de documentos fiscais previstos no art. 41 do Anexo IX do RICMS/02, elaborando planilhas com informações relativas ao número das notas fiscais, datas de emissão e valores dos documentos emitidos, com e sem destaque do ICMS, nos respectivos períodos (Planilhas individualizadas);

d) no caso das notas fiscais, modelo 1, emitidas com CFOP 5.102, relativas a operações com cartões ou assemelhados, informar, para todos os meses do período fiscalizado, em quais as séries das nota fiscal de serviços de telecomunicação, modelo 22, houve a tributação pelo ICMS quando da ativação dos créditos, elaborando planilhas demonstrativas;

e) outras informações que julgar pertinentes, em especial no tocante às saídas de cartões e assemelhados.

Naquela oportunidade, recomendou a Câmara que, para realização da perícia, o perito designado deveria observar as contradições levantadas pelo Fisco nas manifestações de fls. 717/725 e 735/737.

Na elaboração do laudo pericial, o perito designado apresenta a disciplina geral acerca da prestação de serviço de telecomunicações e da incidência do ICMS na respectiva prestação, aborda a disciplina jurídica relativa ao crédito do imposto referente aos bens adquiridos e destinados ao ativo imobilizado, bem como discorre sobre a previsão contida no art. 41 do Anexo IX do RICMS/02, que trata das modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet (VoIP), disponibilizados por fichas, cartões e assemelhados.

Ao responder ao primeiro quesito da 3ª Câmara do CC/MG, o perito cuidou de realizar um confronto entre as informações trazidas pelo Fisco na apuração dos coeficientes e os registros fiscais da Autuada.

Assim, após a análise da movimentação de entradas, saídas e apuração do imposto, conclui pela inexistência de divergências entre os valores escriturados e aqueles adotados pelo Fisco na apuração do crédito originário da aquisição de bens do ativo permanente.

Ressaltou o Perito que os valores relativos aos erros constatados pela Fiscalização não foram contemplados, como de fato não poderiam ser, como, por exemplo, “os saldos acumulados no período anterior lançados desde o mês de dezembro de 2007 até o mês de dezembro de 2008, assim como o cálculo dos coeficientes, cujo resultado apurado pelo contribuinte tem sempre a razão igual a 1 (um), em situações evidentes nas quais numeradores e denominadores respectivos são sempre diferentes entre si. Resultado, matematicamente impossível de ser alcançado”.

Destacou, ainda, o perito que foram “considerados na apuração da base de cálculo das operações tributadas em benefício da Autuada os valores referentes às operações de cessões de meios de rede, as remessas de cartões para as distribuidoras, bem como os valores relativos aos pagamentos realizados extemporaneamente relativos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

às prestações não tributadas por ocasião da emissão dos documentos fiscais e que foram objeto de denúncia espontânea”.

Para dar cabo ao segundo quesito da Câmara, o Fisco elaborou o “Anexo 1”, presente no CD de fl. 889 dos autos, identificando as operações realizadas nos CFOPs 5.102, 6.909 e 6.915.

No tocante ao CFOP 6.915 (Remessa de mercadoria/bem para conserto ou reparo), concluiu o Perito que ele deva ser excluído do cálculo dos coeficientes, enquanto que o CFOP 6.909 (Remessa de bem recebido por conta de contrato de comodato) deve ser mantido na elaboração dos cálculos, em decorrência da saída de produtos com incidência do ICMS.

Com relação ao CFOP 5.102, observou o Perito que a identificação da descrição correta do produto ou serviço somente foi possível a partir das imagens de notas fiscais apresentadas pela Autuada na mídia eletrônica de fls. 804, porque as informações constantes nos registros do arquivo eletrônico transmitido via Sintegra informavam outras descrições.

O terceiro e o quarto quesito da Câmara de Julgamento dizem respeito às regras para emissão das notas fiscais nas remessas de cartões e assemelhados e aos documentos fiscais emitidos pela Autuada para esse mister.

Sobre as indagações, o perito assim discorre:

A legislação tributária de Minas Gerais estabelece a obrigação de emissão de Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações, modelo 22, de série ou subsérie distinta, com destaque do imposto devido, na hipótese de disponibilização dos créditos, relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet (VoIP), quando disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos.

A hipótese se aplica à disponibilização para utilização em terminais de uso público em geral, por ocasião de seu fornecimento ao usuário ou ao terceiro intermediário para fornecimento ao usuário, com indicação do número de série dos cartões, cabendo o imposto à unidade da Federação onde se der o fornecimento, assim como, à disponibilização de créditos passíveis de utilização em terminal de uso particular, por ocasião de sua disponibilização, cabendo o imposto à unidade da Federação onde o terminal estiver habilitado.

Destaca o perito que, à época dos fatos analisados, a norma então vigente “estabelecia a possibilidade de substituir a emissão da NFST, a cada prestação, por procedimento no qual a cada *remessa de cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, ao usuário, ao intermediário para fornecimento ao usuário ou para estabelecimento da mesma empresa*, será emitida Nota Fiscal modelo 1 ou 1-A, ou NFST, com série ou subsérie distinta, sem destaque do imposto, contendo o número de série dos cartões ou o número do lote de números de identificação pessoal (PIN).”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Possibilitava, ainda, a legislação, a emissão mensal de uma ou mais NFST de série ou subsérie distinta, englobando todas as ativações de créditos aos usuários realizadas no período, com destaque do imposto, tendo como destinatário “clientes diversos”.

Analisando os documentos emitidos, tanto de remessa, quanto de disponibilização dos créditos, observa o perito que o valor das operações ou das prestações tributadas deveria corresponder à diferença entre o valor das operações ou das prestações totais e o valor das isenta, das não tributadas e das tributadas com base de cálculo reduzida, mas que após a verificação das operações praticadas pela Autuada, constata-se que o resultado encontrado como valor das operações ou prestações tributadas apresenta-se significativamente inferior aos valores lançados nos livros de Registro de Saídas e de apuração do ICMS.

Informa ainda o perito sobre a existência de diversas saídas com a indicação de “RECARGA OI VIRTUAL PIN”, cujas notas fiscais não apresentam destaque do imposto devido, muito embora não se tenha identificado os respectivos distribuidores, sendo que, neste caso, os documentos deveriam ter sido emitidos com destaque do ICMS.

Conclui o Perito que, em face de a Autuada não ter cumprido a determinação de gerar arquivos eletrônicos conforme disposto nos itens 25A, 25B e 25C do Anexo VII do RICMS/02, de modo a se confrontar os documentos de remessas e ativações de cartões e créditos, é impossível confirmar que as notas fiscais emitidas por ocasião da ativação equivalem ao volume total de remessas sem a tributação pelo ICMS.

Numa segunda oportunidade, a 2ª Câmara de Julgamento, em sessão de 10/12/14, exarou despacho interlocutório para que a Impugnante apresentasse planilha demonstrando, conforme sustentado da Tribuna, quais cartões foram ativados no Estado de Minas Gerais, especificando as repercussões no lançamento destes dados.

Em cumprimento ao interlocutório, o Sujeito Passivo apresentou o CD de fls. 1.013, contendo as seguintes planilhas:

1)Ativações Parceiros MG jan a dez/2008, com os totais mensais das ativações ocorridas em MG por Distribuidora e por UF da distribuidora de origem das recargas. Excertos transcritos:

ATIVAÇÕES EM MINAS GERAIS

DT ATIVAÇÃO	UF ATIVAÇÃO	Modalidade de Ativação	VALOR	QUANTIDADE E	Origem	UF PARCEIROS
28/12/2007	MG	Ativação de Cartão físico	6.700,00	357	N/A	N/A
25/06/2008	MG	Recarga on-line	70.311,98	10437	Distrib.Deslocar-M4U	MG
26/06/2008	MG	Recarga on-line	23,00	4	Distrib.Deslocar-M4U	MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2) Resumo pré-pago jan a dez/2008: resumo das ativações ocorridas em Minas Gerais no exercício de 2008, por UF de origem das recargas, conforme planilha transcrita abaixo:

2008	CRÉDITOS FORNECIDOS PELA OI/MG PARA MG	ATIVAÇÕES EM MG DE CRÉDITOS FORNECIDOS NO BRASIL	ATIVAÇÕES EM MG DE CRÉDITOS FORNECIDOS EM MG	ATIVAÇÕES EM MG DE CRÉDITOS FORNECIDOS EM OUTRAS UF's	ATIVAÇÕES EM MG DE CRÉDITOS FORNECIDOS SEM IDENTIFICAÇÃO
	A	B (C + D + F)	C	D	F
JANEIRO	7.202.500,00	7.614.150,00	0,00	0,00	7.614.150,00
FEVEREIRO	5.723.500,00	5.983.590,00	0,00	0,00	5.983.590,00
MARÇO	4.789.500,00	5.950.685,00	0,00	0,00	5.950.685,00
ABRIL	5.227.250,00	6.429.210,00	0,00	0,00	6.429.210,00
MAIO	4.615.000,00	5.440.830,00	0,00	0,00	5.440.830,00
JUNHO	5.272.900,00	5.376.338,06	293.148,06	0,00	5.083.190,00
JULHO	5.114.250,00	9.445.117,48	3.933.457,48	0,00	5.511.660,00
AGOSTO	4.576.500,75	17.394.983,29	12.444.075,29	4.213,00	4.946.695,00
SETEMBRO	3.170.000,00	21.260.258,93	16.356.894,89	261.934,04	4.641.430,00
OUTUBRO	2.943.000,00	22.281.626,77	16.641.161,29	1.225.095,49	4.415.369,99
NOVEMBRO	1.651.500,00	23.127.429,96	16.141.970,01	3.679.386,51	3.306.073,44
DEZEMBRO	1.146.500,00	40.371.723,48	22.459.142,51	14.990.677,74	2.921.903,23
TOTAL	51.432.400,75	170.675.942,97	88.269.849,53	20.161.306,78	62.244.786,66

A Impugnante argui que a motivação do despacho interlocutório exarado pela Câmara de Julgamento decorreu das conclusões do Perito e da Assessoria que afirmaram que *“a pretensão da Defesa seria legítima, caso se pudesse confrontar os documentos fiscais emitidos, de modo a se ter certeza de que as notas fiscais emitidas por ocasião da ativação equivalem ao volume total de remessas sem a tributação pelo ICMS”*.

Afirma, ainda, que a planilha acostada às fls. 983/984 (doc.1) atestaria que no ano de 2008 foi ativado no Estado de Minas Gerais R\$ 464.308.307,92 (quatrocentos e sessenta e quatro milhões, trezentos e oito mil, trezentos e sete reais e noventa e dois centavos), decorrente das notas fiscais série U4 e U23 que prestam para registro de todas as ativações de recargas, nos termos do art. 41, Anexo IX do RICMS/02.

De fato, da análise de toda a documentação trazida nos autos, tanto pela Fiscalização, quanto pela Autuada, a aferição de que no total de ativações em Minas Gerais estejam contempladas todas as remessas de cartões sem a tributação do ICMS se mostra impossível de ser realizada, uma vez que a empresa não cumpriu a determinação de gerar arquivos eletrônicos conforme disposto nos itens 25A, 25B e 25C do Anexo VII do RICMS/02, de modo a se confrontar os documentos de remessas e ativações de cartões e créditos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante observar que as planilhas trazidas pela Impugnante em atendimento ao despacho interlocutório, com o intuito de demonstrar as ativações em Minas Gerais, apresentam valores totalmente divergentes.

Verifica-se que a planilha de fls. 983/984, intitulada Anexo 9, informa que ocorreu a ativação de R\$ 464.308.307,92 (quatrocentos e sessenta e quatro milhões, trezentos e oito mil, trezentos e sete reais e noventa e dois centavos), no período de 2008, no Estado de Minas Gerais, enquanto que nas planilhas constantes no CD de fls. 1013, como sendo “Ativações Parceiros MG jan a dez/2008”, o valor total das ativações é de R\$ 170.675.942,97 (cento e setenta milhões, seiscentos e setenta e cinco mil, novecentos e quarenta e dois reais e noventa e sete centavos).

Ou seja, há uma divergência de R\$ 293.632.364,95 (duzentos e noventa e três milhões, seiscentos e trinta e dois mil, trezentos e sessenta e quatro reais e noventa e cinco centavos) entre os números das duas planilhas, que informam tratar-se de ativações de créditos em Minas Gerais.

Por oportuno, esclareça-se que a obrigação de apresentar os arquivos eletrônicos está prevista no art. 41 do Anexo IX do RICMS/02, conforme citado pela Impugnante, redação vigente à época dos fatos ocorridos:

Art. 41. Relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet (VoIP), disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, será emitida Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações, modelo 22, de série ou subsérie distinta, com destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente, na hipótese de disponibilização:

I - para utilização em terminais de uso público em geral, por ocasião de seu fornecimento ao usuário ou ao terceiro intermediário para fornecimento ao usuário, com indicação do número de série dos cartões, cabendo o imposto à unidade da Federação onde se der o fornecimento;

II - de créditos passíveis de utilização em terminal de uso particular, por ocasião da sua disponibilização, cabendo o imposto à unidade da Federação onde o terminal estiver habilitado.

§ 1º Na hipótese do inciso II do caput deste artigo:

I - a disponibilização dos créditos ocorre no momento de seu reconhecimento ou ativação pela empresa de telecomunicação, que possibilite o seu consumo no terminal; (Grifou-se).

Efeitos de 1º/07/2006 a 18/02/2011 - Acrescido pelo art. 1º, II, e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 44.288, de 02/05/2006:

“II - em substituição à emissão de NFST, por prestação, fica facultado ao contribuinte adotar os seguintes procedimentos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a) a cada remessa de cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, ao usuário, ao intermediário para fornecimento ao usuário ou para estabelecimento da mesma empresa, será emitida Nota Fiscal modelo 1 ou 1-A, ou NFST, com série ou subsérie distinta, sem destaque do imposto, **contendo o número de série dos cartões ou o número do lote de números de identificação pessoal (PIN);**
- b) na entrega pelas empresas de telecomunicação de cartões, fichas, número de PINS ou assemelhados diretamente ao usuário, em substituição à nota fiscal de que trata o inciso anterior, poderá ser emitido cupom fiscal sem destaque do imposto;
- c) **as empresas de telecomunicações emitirão mensalmente uma ou mais NFST adotando série ou subsérie distinta, englobando todas as ativações de créditos ao usuário realizadas no período, com destaque do imposto, tendo como destinatário “clientes diversos”;**
- d) **será gerado arquivo em meio eletrônico conforme disposto:**
1. nos itens 25A e 25B da Parte 2 do Anexo VII do RICMS, para a nota fiscal emitida nos termos do inciso anterior;
 2. no item 25C da Parte 2 do Anexo VII do RICMS, relativamente às ativações sem destaque do imposto;”

Como exposto no Parecer da Assessoria do CC/MG de fls. 956/968, observa-se, pelo conteúdo exigido para os arquivos que deveriam ter sido gerados (fls. 876/878), que tais informações permitiriam confrontar os elementos das notas fiscais de remessas (não tributadas) com as notas fiscais emitidas por ocasião das ativações, aferindo-se a coincidência entre os PINs enviados e aqueles disponibilizados aos usuários.

Assim, a ausência dessas informações impossibilita a vinculação entre as informações relativas às remessas de cartões e assemelhados para as distribuidoras e as respectivas ativações.

Como não há coincidência entre os valores das notas fiscais de remessa de cartões e assemelhados e as notas fiscais de ativação, bem como se verifica a emissão de notas fiscais de remessas sem a tributação do ICMS, quando deveria ter ocorrido o lançamento do imposto, como constatou o perito, nos casos de remessas sem identificação dos distribuidores, não se pode afirmar que os documentos fiscais (remessa e ativação) referem-se a um único cartão ou assemelhado.

Verifica-se, do teor do despacho interlocutório, que caberia à Impugnante apresentar planilha demonstrando quais cartões foram ativados no Estado de Minas Gerais, especificando as repercussões no lançamento destes dados.

Nesse interim, como observado acima, foram trazidas as planilhas de fls. 983/984, em meio físico, e 1.013, em meio eletrônico. As planilhas constantes na mídia eletrônica informam que, no exercício de 2008, foi ativado em Minas Gerais o valor de R\$ 170.675.942,97 (cento e setenta milhões, seiscentos e setenta e cinco mil, novecentos e quarenta e dois reais e noventa e sete centavos) de créditos oriundos de distribuidoras de todo o país.

Desse montante, é originário de distribuidoras mineiras o valor de R\$ 88.269.849,53 (oitenta e oito milhões, duzentos e sessenta e nove mil, oitocentos e quarenta e nove reais e cinquenta e três centavos), R\$ 20.161.306,78 (vinte milhões, cento e sessenta e um mil, trezentos e seis reais e setenta e oito centavos) são originários de distribuidores de outras unidades da Federação (RJ, BA, CE e SP), e **R\$ 62.244.786,66** (sessenta e dois milhões, duzentos e quarenta e quatro mil, setecentos e

oitenta e seis reais e sessenta e seis centavos) **não foi identificada a origem dos créditos de cartões pré-pagos.**

Cabe ressaltar que a Impugnante sequer tenta justificar a falta de identificação da origem dos distribuidores de tais créditos para esse último valor.

Dessa forma, tais informações não podem sustentar os argumentos da Impugnante de que houve duplicidade de lançamentos no denominador, uma, pelas operações de remessas de recargas aos distribuidores e outra, referente à ativação das recargas, com destaque do ICMS.

Caso a Impugnante pretendesse provar tal afirmação deveria ter juntado aos autos as notas fiscais de remessas e as respectivas notas fiscais de ativação dos cartões, relacionando uma com a outra, de modo a não restar qualquer dúvida que uma corresponde à outra e que, portanto, estariam sendo consideradas, em duplicidade, na apuração do coeficiente de creditamento.

Do mesmo modo, não prospera a alegação de que a diferença de saldo decorre do fato de escriturar os créditos da diferença de alíquota (DIFAL) sob o regime de “Caixa”, sustentando a sua boa-fé no fato de ter elaborado planilha, com o intuito de demonstrar a correção do cálculo feito por ela (planilha CIAP 2008 – fls. 715), na qual, após detectar que creditou valores superiores ao que teria direito, promoveu o estorno dos valores tomados a maior, restando, ainda, valores creditados indevidamente no montante de R\$ 1.804.688,10, conforme anexo 1.

É de se destacar que a Fiscalização demonstra que a Impugnante manipula as informações na tentativa de conseguir um coeficiente de creditamento igual a 1 ou a até mesmo maior que 1.

Ora, se a Autuada realiza operações tributadas e não tributadas, e a legislação permite que o contribuinte aproveite créditos de ICMS na exata proporção das saídas tributadas, o lógico é que seu coeficiente seja menor que 1 (um).

No entanto, a Impugnante, na sua planilha CIAP 2008 (fls. 715), apresenta valores que conduzem ao Coeficiente de Creditamento maior que 1 (um). A Fiscalização traz como exemplo os meses de abril e maio de 2008, cujo Coeficiente apurado foi de 1,0307 e 1,0276, respectivamente.

Verifica-se que a Impugnante ajustou tais valores para 1(um), que é o máximo permitido pela legislação.

Tal coeficiente superior a 1 (um) não seria possível visto que o Contribuinte não poderia realizar operações tributadas em valor maior do que o somatório do total das operações tributadas e não tributadas/isentas.

Portanto, tem razão a Fiscalização ao não acatar a planilha CIAP 2008, trazida pela Impugnante por meio do CD de fls. 715.

Tal posicionamento foi respaldado pela resposta à perícia, conforme laudo de fls. 843/888 dos autos, ao responder o quesito “a”, apresentado pela 3ª Câmara de Julgamento, por ocasião do deferimento da realização da prova pericial, a saber: “a) *confrontar os valores das planilhas elaboradas pelo Fisco com aqueles lançados no*

CD de fls. 715 e indicar quais são os valores corretos de acordo com os livros e notas fiscais da Autuada”.

Após a análise da movimentação de entradas, saídas e apuração do imposto, concluiu o Perito pela inexistência de divergências entre os valores escriturados e aqueles adotados pela Fiscalização na apuração do crédito originário da aquisição de bens do ativo permanente.

Destacou que a “investigação não pode se limitar aos lançamentos efetuados nos livros fiscais obrigatórios. Em razão da especificidade das atividades econômicas exploradas pela Impugnante”, “a legislação tributária exige a apresentação das informações importantes à exigência do ICMS em matéria de prestação de serviços de comunicação em arquivos eletrônicos formatados de acordo com as exigências dos Convênios 57/1995 e 115/2003”.

Da análise dos arquivos eletrônicos, constatou o Perito que os anexos elaborados pela Fiscalização são pertinentes com as informações consignadas nos documentos gerados pela Autuada. E que todas as notas fiscais lançadas no CIAP foram consideradas pelo Fisco, com a adoção dos valores de entradas, baixas e perdas consignadas no mencionado livro.

Quanto às planilhas ora apresentadas pela Impugnante, estas não contêm informações que comprovam que houve duplicidade de lançamentos no denominador, (operações de remessas de cartões para as distribuidoras e operações de ativação dos mesmos cartões), visto que a Impugnante não logrou estabelecer relação entre as duas operações.

Vale ressaltar que, de acordo com a Fiscalização, as informações acerca das remessas oriundas de outras UFs, constantes das planilhas apresentadas pela Impugnante, são operações de entradas que não compõem o livro CIAP, visto que as únicas entradas consideradas na composição do livro CIAP são aquelas referentes a bens destinados ao ativo imobilizado.

Portanto, tal informação referente a outras entradas não tem relevância no presente trabalho.

Quanto ao saldo acumulado de dez/07, afirma a Impugnante que o valor apontado pelo Perito como incorreto (R\$ 89.420.428,27) não encontra respaldo na planilha de CIAP 2008 apresentada pela Empresa, que informa claramente o valor de R\$ 87.422.611,94 como saldo acumulado de bens do ativo imobilizado em dez/07.

Alega que o Perito tomou como base de comparação o Livro CIAP Modelo C, que não está de acordo com a legislação vigente, conforme afirmou o Auditor Fiscal, ao aplicar a multa prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

No entanto, o valor considerado pela Fiscalização para apuração dos valores indevidamente creditados, relativo ao saldo acumulado de dez/07, conforme demonstrado nas planilhas Anexo 3 (fls. 22) e Anexo 11 (fls. 45/169), foi retirado da planilha apresentada pela Contribuinte, às fls. 171, em substituição ao livro CIAP para o exercício de 2007. Tal valor é o mesmo apresentado pela Impugnante na planilha constante do CD de fls. 715.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registre-se que a Fiscalização ajustou as remessas de créditos/recargas para distribuidores, adicionando, ao numerador (saídas tributadas), a parcela isenta dessas operações, que neste caso equivale ao valor total da operação, por ser este o ajuste correto, de acordo com a metodologia adotada.

Como bem destaca a Fiscalização, esse tipo de ajuste anula o impacto das remessas de créditos/recargas para distribuidores no cálculo do coeficiente de creditamento. Pois, apesar das remessas não serem tributadas, foram consideradas como saídas tributadas pelo Fisco para fins de cálculo do coeficiente de creditamento do CIAP.

Assim, como não há coincidência entre os valores das notas fiscais de remessa de cartões e assemelhados e as notas fiscais de ativação, bem como se verifica a emissão de notas fiscais de remessas sem a tributação do ICMS, quando deveria ter ocorrido o lançamento do imposto, como constatou o perito, nos casos de remessas sem identificação dos distribuidores, não se pode afirmar que os documentos fiscais (remessa e ativação) se referem a um único cartão ou assemelhado.

Por outro, o fato de que, como afirmado pela Impugnante, muitas das operações de remessas de cartões ou assemelhados aos distribuidores são ativadas em outras unidades federativas, momento em que ocorre a tributação do ICMS, não há como acolher a pretensão de se excluir o valor das operações com o CFOP 5.102 do denominador da fração ou inclui-lo no numerador, já que a operação ocorreu sem a tributação do imposto para o Estado de Minas Gerais, que suportou o crédito decorrente de investimento em ativo imobilizado.

Quantos aos CFOPs 6.915 (Remessa de mercadoria/bem para conserto ou reparo) e 6.909 (Remessa de bem recebido por conta de contrato de comodato), ambos os valores devem ser excluídos da apuração dos coeficientes, ainda que se refiram a eventuais saídas tributadas. Como não se referem a operações inerentes à atividade de prestação de serviço de telecomunicações, a saída de produtos, ainda que presente o destaque do ICMS, prejudica a correta apuração dos coeficientes, uma vez que não estão vinculadas à utilização dos bens do ativo imobilizado.

Dessa forma, corretas em parte, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

Quanto à escrituração incorreta do livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo “C”, em razão de a Autuada ter feito a entrega em desacordo com o estabelecido no art. 206, inciso V do Anexo V do RICMS/02, exigiu, a Fiscalização, a penalidade prevista na alínea “a” do inciso VII do art. 54 da Lei nº 6.763/75.

Segundo a Fiscalização, as irregularidades identificadas no referido livro foram:

- o valor do saldo acumulado informado para o mês de dezembro de 2007 é diferente daquele informado pela Autuada na planilha CIAP para o exercício de 2008 (Anexo 12);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- transporte de valores de saldo acumulado incompatíveis com os apurados nos meses anteriores para todo o exercício de 2008;
- valores de saídas totais e tributadas diferentes dos valores escriturados e declarados nas DAPIs;
- falta de aplicação da fórmula prevista no art. 206, inciso V do Anexo V do RICMS/02, para apuração dos coeficientes.

No parecer de fls. 956/968, opinou a Assessoria pela exclusão da referida Multa Isolada, em razão do disposto no art. 211 do RICMS/02, no entendimento de que a divergência apontada pela Fiscalização no livro CIAP resultou em aproveitamento a maior de crédito e, conseqüentemente, em aplicação da penalidade isolada específica, não existindo justificativa para exigência de uma segunda penalidade.

Assim prescreve o art. 211 do RICMS/02:

Art. 211. Apurando-se, na mesma ação fiscal, o descumprimento de mais de uma obrigação tributária acessória pela mesma pessoa, será aplicada a multa relativa à infração mais grave, quando forem as infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem.

No entanto, não se verifica conexão entre as duas penalidades.

A penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, foi aplicada em razão da apropriação indevida de créditos de ICMS, que resulta no pagamento a menor do imposto devido. Veja-se:

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;

Já a penalidade prevista no art. 54, inciso VII, alínea "a", no caso dos autos, apena a conduta da Autuada pela entrega do livro CIAP fora dos moldes previstos na legislação tributária, notadamente o disposto no art. 206 do Anexo V do RICMS/02.

O mencionado dispositivo assim dispõe:

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

Não se vislumbra, como alegado no Parecer da Assessoria do CC/MG, fls. 956/968, uma possível conexão entre as penalidades, pois, além do equívoco nos cálculos, o livro CIAP não foi corretamente escriturado. Tanto 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 11, 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 Impugnante, foram necessários alguns ajustes, já demonstrados anteriormente, para se chegar ao total das saídas tributadas e ao total das saídas para apuração do coeficiente, conforme demonstrado no Anexo 2 dos autos.

Resta claro que a Autuada apresentou o livro CIAP escriturado fora dos padrões legais indicados no art. 206 do Anexo V do RICMS/02. Portanto, correta a aplicação da penalidade prevista no art. 54, inciso VII, alínea "a" da Lei nº 6.763/75,

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir os valores relativos aos CFOPs 6909 e 6915. Vencidas, em parte, as Conselheiras Ivana Maria de Almeida, que o julgava procedente, e Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que o julgava parcialmente procedente, para excluir, também, a Multa Isolada prevista no art. 54, VII, alínea "a". Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Marina Soares Machado e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Ivana Maria de Almeida e Luciana Goulart Ferreira.

Sala das Sessões, 29 de abril de 2015.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Revisora

José Luiz Drumond
Relator

P

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	20.735/15/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000182580-08	
Impugnação:	40.010133459-91	
Impugnante:	TNL PCS S/A	
	IE: 062133441.00-10	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-1 - Belo Horizonte	

Voto proferido pela Conselheira Ivana Maria de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Conforme relato, a autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS no período de janeiro a dezembro de 2008, em decorrência de apropriação a maior do crédito correspondente à parcela mensal de 1/48 (um quarenta e oito avos) do imposto incidente nas operações relativas às entradas de bens destinados ao Ativo Permanente do estabelecimento, bem como apresentação do livro CIAP em desacordo com a legislação.

A decisão majoritária julgou parcialmente procedente o lançamento, para excluir os valores relativos aos CFOPs 6.915 (Remessa de mercadoria/bem para conserto ou reparo) e 6.909 (Remessa de bem recebido por conta de contrato de comodato).

Entende-se que a melhor hermenêutica *in casu* não há de se considerar apenas as operações e prestações de incidência do ICMS, sob pena de se referendar que um bem utilizado tanto em operações sujeitas ao ICMS, como não, tenha coeficiente distorcido em função da utilização deste bem nas duas situações (sujeitas ou não ao ICMS).

Veja que, em relação ao CFOP 6909, tal situação é ainda mais gravosa na medida em que em todas as notas fiscais nas quais foram consignadas operações ou prestações realizadas sob esse CFOP há destaque do ICMS que incidiu na operação ou prestação em questão. Se a operação é tributada, deduz-se que ela já tenha sido contemplada no valor total das saídas tributadas. Sendo assim, como bem destaca a Fiscalização, não há como admiti-los para compor os valores a serem excluídos, sem promover grave distorção à apuração do coeficiente de creditamento.

Isso posto, julgo procedente o lançamento.

Sala das Sessões, 29 de abril de 2015.

Ivana Maria de Almeida
Conselheira

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	20.735/15/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000182580-08	
Impugnação:	40.010133459-91	
Impugnante:	TNL PCS S/A	
	IE: 062133441.00-10	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-1 - Belo Horizonte	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos e reside especificamente na aplicação da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei n.º 6.763/75.

Versa a presente autuação acerca da imputação fiscal recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2008, por ter a Impugnante apropriado a maior o crédito correspondente à parcela mensal de 1/48 (um quarenta e oito avos) do imposto incidente nas operações relativas às entradas de bens destinados ao ativo permanente do estabelecimento, bem como apresentação do livro CIAP em desacordo com a legislação.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 54, inciso VII, alínea “a” e 55, inciso XXVI.

Assim, para analisar a correção da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, alínea “a”, verificando-se se o tipo nela descrito como passível de punição equivale à conduta da Impugnante, necessário se reportar às normas que tipificam a conduta.

É o seguinte o inteiro teor do art. 54, inciso VI da Lei n.º 6.763/75:

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;.

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º Para fins de aplicação da multa prevista no inciso VII do caput deste artigo, equipara-se à falta de entrega o fornecimento de arquivos eletrônicos em desacordo com os padrões da legislação ou da solicitação do Fisco.

.....
Afirma o Fisco que o livro CIAP, modelo "C", foi apresentado em desacordo com a legislação, razão pela qual foi aplicada a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea "a" da Lei n.º 6763/75.

Segundo o Fisco, os principais problemas identificados foram:

- o valor do saldo acumulado informado para o mês de dezembro de 2007 é diferente daquele informado pela Impugnante na planilha CIAP para o exercício de 2007 (Anexo 12);
- transporte de valores de saldo acumulado incompatíveis com os apurados nos meses anteriores para todo o exercício de 2008;
- valores de saídas totais e tributadas diferentes dos valores escriturados e declarados nas DAPIs;
- falta de aplicação da fórmula prevista na legislação para apuração dos coeficientes.

Os equívocos cometidos pela Impugnante, no entanto, são os mesmos elementos que sustentam a diferença de ICMS apurada pelo Fisco, dando azo à aplicação da multa isolada por aproveitamento indevido de crédito de ICMS.

Assim, aplica-se ao caso o disposto no art. 211 da Parte Geral do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 211. Apurando-se, na mesma ação fiscal, o descumprimento de mais de uma obrigação tributária acessória pela mesma pessoa, será aplicada a multa relativa à infração mais grave, quando forem as infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem.

Ao se manifestar às fls. 717/725, o Fisco aponta a sua discordância com o parecer da Assessoria do CC/MG que opinava pela exclusão da citada multa isolada, destacando que o dispositivo acima fixa norma limitadora para a aplicação de multa relativa à infração mais grave somente quando houver descumprimento de mais de uma obrigação acessória, salientando que o correto aproveitamento de crédito não é obrigação classificável como acessória.

Afirma que, além disso, não há como defender que as duas multas têm origem no mesmo fato, haja vista que a multa do inciso XXVI teve origem no fato de o contribuinte ter aproveitado indevidamente o crédito de ICMS no período, enquanto a multa do art. 54, inciso VII teve origem no fato do contribuinte ter apresentado o livro CIAP em desacordo com a legislação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, não há como acolher estes argumentos do Fisco. Se se entender que o aproveitamento indevido de crédito não constitui descumprimento de obrigação acessória, restaria evidente a aplicação de duas penalidades por um mesmo fato (revalidação e isolada), ainda que previstas na legislação.

Em outras palavras, caso não houvesse a escrituração incorreta do CIAP, não haveria apuração de diferença de crédito de ICMS, o que afastaria a aplicação da Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75.

Note-se que o crédito aproveitado a maior decorre da transferência irregular de saldo acumulado no mês de dezembro de 2007 para o exercício de 2008; do transporte de valores de saldo acumulado incompatíveis com os apurados nos meses anteriores para todo o exercício de 2008; dos valores de saídas totais e tributadas diferentes dos valores escriturados e declarados nas DAPIs e da falta de aplicação da fórmula prevista na legislação para apuração dos coeficientes, que são, também, os atos definidos como irregulares para a aplicação da penalidade ora em análise.

Assim, considerando que a divergência apontada pelo Fisco no livro CIAP resultou em aproveitamento a maior de crédito e, conseqüentemente, em aplicação da penalidade isolada específica, não existe justificativa para exigência de uma segunda penalidade.

Pelo exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para, além das exclusões já promovidas pela decisão majoritária, excluir, também, a Multa Isolada prevista no art. 54, VII, alínea "a" da Lei n.º 6.763/75.

Sala das Sessões, 29 de abril de 2015.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**