

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.089/16/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000265670-90
Impugnação: 40.010138120-25
Impugnante: Telemar Norte Leste S/A
IE: 062149964.00-47
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE. Constatado recolhimento a menor de ICMS resultante do estorno de créditos indevidamente apropriados, provenientes de apuração incorreta do coeficiente de creditamento e de lançamentos sem lastro documental, no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 100% (cem por cento) em razão de reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/04/10 a 31/12/10, em face das seguintes irregularidades:

1) aproveitamento indevido de créditos de ICMS proveniente de apropriação a maior do crédito corresponde 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;

2) aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativo às entradas de bens destinados ao ativo permanente, lançados no livro CIAP, sem lastro documental.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 e a Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55, majorada em 100% (cem por cento), nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 105/120 contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 175/184.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 196/214, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência do lançamento.

Do Objeto do Despacho Interlocutório

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada aos 29/03/16, decide proferir o Despacho Interlocutório de fls. 218, com o seguinte teor:

ACORDA A 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG, EM PRELIMINAR, À UNANIMIDADE, EM EXARAR DESPACHO INTERLOCUTÓRIO PARA QUE A IMPUGNANTE, NO PRAZO DE 10 (DEZ) DIAS, CONTADO DO RECEBIMENTO DA INTIMAÇÃO DEMONSTRE SEU ARGUMENTO DE DEFESA DE QUE O FISCO NÃO LEVOU EM CONSIDERAÇÃO A DENÚNCIA ESPONTÂNEA, CONSIDERANDO QUE ESTA, NOS TERMOS DA LEGISLAÇÃO, JÁ DEVERIA CONSTAR DOS REGISTROS DE APURAÇÃO DE ICMS. EM SEGUIDA, VISTA À FISCALIZAÇÃO. PELA IMPUGNANTE, SUSTENTOU ORALMENTE A DRA. MARINA SOARES MACHADO E, PELA FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL, O DR. MARISMAR CIRINO MOTTA.

Dos Esclarecimentos da Impugnante

A Impugnante comparece às fls. 222/226, anexando a mídia eletrônica de fls. 227.

Reafirma a sua defesa de que a Fiscalização não levou em consideração i) no numerador do cálculo do Coeficiente de Creditamento, as receitas nas quais o ICMS foi pago em denúncia espontânea, ii) bem como não retirou do denominador do coeficiente, todas as receitas alheias ao fator gerador do ICMS-comunicação tal como juros, multa, refaturamento e demais receitas financeiras.

Alega que tais erros decorrem do fato de que o livro CIAP Modelo C, entregue à Fiscalização, não apresentava nenhum desses ajustes, já que não havia espaço para tanto, além da denúncia espontânea ter sido efetuada após a escrituração do livro.

Em comprovação, apresenta a Planilha TLM_CIAP_2010 contendo a comparação entre a referida planilha e livro CIAP Modelo C, assim como a relação mensal das receitas pagas em denúncia espontânea (Anexo 2, Coluna “L”, no valor de R\$ 790.198,50 (setecentos e noventa mil, cento e noventa e oito reais e cinquenta centavos)), os valores relativos a outras receitas (Anexo 2, Coluna “D”, no valor de R\$ 24.286.192,28 (vinte e quatro milhões, duzentos e oitenta e seis mil, cento e noventa e dois reais e vinte e oito centavos)) e também a guia dos valores pagos, com a respectiva data de pagamento (doc. 01- Pasta 01).

Na oportunidade contesta a alegação constante da manifestação fiscal (fls. 178/179) que informa que no livro CIAP Modelo C da Empresa “*o coeficiente de creditamento não reflete a divisão da coluna 1 pela 2*” e que por isso a Fiscalização “*recalculou corretamente o coeficiente*”.

Aduz que o fato do coeficiente apurado pela empresa não representar a correta divisão entre as saídas tributadas e as saídas totais não significa que o cálculo esteja errado. Isso porque o valor informado no “total de saídas” e “total de saídas tributadas” está acrescido dos valores lançados em outros débitos referentes ao *Cobilling*, conforme demonstrado na planilha Doc. 1 – Pasta 02.

Apresenta como exemplo o mês de janeiro de 2010 (fls. 224).

Contesta também a alegação fiscal para o não acatamento dos lançamentos feitos no mês de setembro e outubro de 2010, como ajustes no livro CIAP relativo ao ICMS-DIFAL, sob a afirmação de que não há que se falar em direito ao crédito relativo a exercícios anteriores uma vez que a Impugnante não escriturou e não entregou o livro CIAP dos exercícios anteriores.

Alega que a veracidade do valor pode ser atestada pelo “acompanhamento do crédito de ativo imobilizado de agosto de 2010 e setembro de 2010” (doc. nº 05 da impugnação), no qual é possível constatar que, a partir de setembro de 2010, a Impugnante diante da entrada do bloco G no SPED, alterou o procedimento anteriormente adotado e passou a utilizar-se do crédito do ICMS do mês + DIFAL do mês, sendo que antes a empresa creditava ICMS do mês + DIFAL do mês anterior.

Assevera que a suposta irregularidade do procedimento, que só seria passível de multa, o que deveria ser buscado é se a sua adoção gerou algum prejuízo ao Fisco Estadual.

Da Manifestação da Fiscalização

A Fiscalização manifesta-se às fls. 229/234.

Afirma que a autuação foi baseada no livro CIAP 2010, cujos arquivos mensais foram entregues pela Impugnante em 20/10/14 e encontram-se gravados no CD de fls. 104 (Anexo 4) e fundamentada no art. 66, inciso II, § 3º, inciso IV e art. 204, inciso II do Anexo V, todos do RICMS/02.

Aduz que a legislação tributária mineira não autoriza que o contribuinte apresente quaisquer documentos paralelos que objetivem substituir o livro fiscal CIAP ou criar novas formas de declaração não previstas em lei ou regulamento.

Após análise dos arquivos apresentados pela Contribuinte apresenta as seguintes conclusões:

- A denúncia espontânea de saídas com isenção indevida em 2010 foi realizada e paga em julho de 2014, data anterior à geração e entrega do livro CIAP 2010, ocorrida em outubro de 2014;

- caberia à Autuada efetuar os ajustes decorrentes da denúncia espontânea na escrituração do livro CIAP;

- a Contribuinte efetuou ajustes nos “totais das saídas” e “totais das saídas tributadas”, visto que os valores lançados no livro CIAP são diferentes dos valores informados no livro Registro de Apuração do ICMS, e por isso entendeu-se que tais ajustes refletiam tudo o que necessitava ser ajustado;

- os ajustes efetuados pela Contribuinte não foram questionados e são de sua inteira responsabilidade, devendo, dessa forma, retificar e substituir o livro antes do recebimento do AIAF.

- quanto aos demais arquivos apresentados, nenhuma das planilhas constantes do CD de fls. 227, validam os procedimentos adotados ou corrigem as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

irregularidades identificadas no Auto de Infração. Os valores apresentados são desconexos, sem lastro documental e sem estruturação clara que possa ser acatada.

Ressalta que os livros CIAP anteriores a 2010 não foram entregues pela Autuada e, portanto, o saldo acumulado, os valores de ICMS e de DIFAL não podem ser validados.

Ademais o procedimento adotado no tocante ao DIFAL no mês de setembro de 2010, à revelia da Fiscalização não tem respaldo na legislação.

Reitera os argumentos da manifestação fiscal e destaca que não deixou de considerar qualquer valor na composição do Numerador ou Denominador, uma vez que foram utilizadas para cálculo do coeficiente de creditamento as informações fornecidas pela Autuada em seu livro CIAP/2010.

Informa que no tocante aos lançamentos para ajuste da DIFAL, em função de adequação para entrega do bloco G do SPED Fiscal, não tem fundamento fático, haja vista que a alegada entrega do bloco G não se efetivou, no exercício de 2010. Assim como a inexistência de prejuízo ao Erário não se verifica, pois, os ajustes permitiram à Autuada um aproveitamento indevido de créditos do montante de R\$ 942.379,55 (novecentos e quarenta e dois mil, trezentos e setenta e nove reais e cinquenta e cinco centavos) no mês de setembro de 2010, o que refletiu em recolhimento a menor no exercício.

Conclui que a Impugnante não demonstrou seu argumento de defesa conforme ordenado pelo Despacho Interlocutório de 29/03/16 da 3ª Câmara do CC/MG. Assim, requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG ratifica seu entendimento anterior (fls.196/214).

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, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

Requer a Impugnante a produção de prova pericial contábil, apresentando, quesitos e indicando seus assistentes técnicos às fls. 119/120 dos autos.

Como se sabe, a prova pericial é admitida no curso de um processo como meio ou forma de esclarecimento ao juiz ou órgão julgador, quando o exame do fato depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

No caso em tela, a Autuada não apresentou qualquer prova do alegado e, pretende com a prova pericial requerida, que sejam verificados documentos constantes dos autos para que se comprove a correção dos estornos autuados.

Percebe-se que os quesitos apresentados questionam, basicamente, quais operações foram consideradas pela Fiscalização na apuração do percentual de creditamento apurado (isentas e não tributadas, receitas diversas das resultantes da prestação de serviços, receitas pertencentes a terceiros e operações tributadas) e, ainda, se a Impugnante respeitou a fórmula que compõem o cálculo do CIAP.

Porém, consta dos autos a planilha com o demonstrativo da apuração do crédito a ser apropriado (Anexo 1 – fls. 27), demonstrando o cálculo do coeficiente de creditamento, dados estes retirados da escrita fiscal da Contribuinte. Outrossim, à Defesa foi concedida ampliação de argumentos elucidativos com o despacho interlocutório exarado pela Câmara às fls. 218.

Resta, portanto, evidenciado que o referido exame pericial mostra-se absolutamente desnecessário, na medida em que os documentos acostados aos autos, bem como as planilhas elaboradas pela Fiscalização contêm todas as informações necessárias para a elucidação da controvérsia.

Sendo assim, indefere-se a prova pericial requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/04/10 a 31/12/10, em face das seguintes irregularidades:

1) aproveitamento indevido de créditos de ICMS proveniente de apropriação a maior do crédito corresponde 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;

2) aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativo às entradas de bens destinados ao ativo permanente, lançados no livro CIAP, sem lastro documental.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação, capitulada no inciso II do art. 56 e a Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55, majorada em 100% (cem por cento), nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Da Arguição de Decadência

A Impugnante argui a decadência do crédito tributário relativo às parcelas apropriadas anteriormente a 28/04/10, com fulcro no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), uma vez que teve ciência do Auto de Infração em 28/04/15, ou seja, cinco anos após a ocorrência dos fatos.

Entretanto, este E. Conselho tem decidido, reiteradamente, que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN que estabelece que a contagem do prazo de 5 (cinco) anos inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo sujeito passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, que, tomando conhecimento deste procedimento efetuado, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função de aproveitamento indevido de créditos do imposto. Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o relator assim se posicionou:

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo fisco não poderá ser caracterizada como mera homologação, já que esta pressupõe a existência das providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa. Nesse caso, cabe ao fisco, na forma estabelecida pelo art. 149 do CTN, proceder ao lançamento de ofício, que é executado também nos casos de omissão ou inexecução do sujeito passivo no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cumprimento dos deveres que lhe foram legalmente atribuídos. Com efeito, em tais casos, não há o que se homologar.

Da mesma forma, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial o Ministro do STJ, o Relator Humberto Martins:

PROCESSO: AGRG NO ARESP 76977 RS 2011/0191109-3

RELATOR(A): MINISTRO HUMBERTO MARTINS

JULGAMENTO: 12/04/2012

ÓRGÃO JULGADOR: T2 - SEGUNDA TURMA

PUBLICAÇÃO: DJE 19/04/2012

EMENTA

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, *IN CASU*, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2010, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/11, findando-se em 31/12/15. Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 24/04/15 e seu recebimento pela Impugnante ocorreu em 28/04/15, verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito da Fiscalização de promover o lançamento em apreço.

Rejeita-se, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário.

Do Mérito Propriamente Dito

Mediante análise dos livros Registro de Apuração do ICMS, Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) e arquivos eletrônicos relativos às entradas de bens destinados ao Ativo Permanente, transmitidos pela Autuada, a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fiscalização, constatou apropriação de créditos do ICMS em desacordo com o inciso V do art. 206 do Anexo V do RICMS/02, nos meses de abril, junho, agosto, setembro, outubro e dezembro de 2010, bem como lançou em seu livro CIAP, créditos de ICMS sem lastro documental, no mês de setembro de 2010.

Diante disso, a Fiscalização promoveu ajustes para fins de apuração do saldo acumulado real e posterior apuração dos valores indevidamente aproveitados no exercício de 2010.

Foram excluídos os seguintes lançamentos efetuados pela Autuada no livro CIAP nos meses de setembro e outubro, sem identificação de documento de origem e de valores muito elevados, que distorciam a apuração do saldo:

- lançamento de entrada em 30/09/10 a título de “Parcela diferencial de alíquo” no valor de R\$ 47.049.473,70 (quarenta e sete milhões, quarenta e nove mil, quatrocentos e setenta e três reais e setenta centavos) – (pag. 34 do livro CIAP 09/2010 – Anexo 4),

- lançamento de baixa em 30/10/10 a título de “Parcela diferencial de alíquo” no valor de R\$ 47.049.473,70 (quarenta e sete milhões, quarenta e nove mil, quatrocentos e setenta e três reais e setenta centavos) – (pag. 88 do livro CIAP 10/2010 – Anexo 4).

O valor do crédito de ICMS lançado indevidamente no mês de setembro de 2010 resultou numa apropriação indevida de R\$ 942.279,55 (novecentos e quarenta e dois mil, duzentos e setenta e nove reais e cinquenta e cinco centavos), conforme demonstrado no Anexo 1 (fls. 27). Assim sendo, a Fiscalização excluiu os dois lançamentos e promoveu o ajuste do livro CIAP, conforme demonstrado no Anexo 2 - Demonstrativo da apuração do saldo acumulado ajustado dos meses de setembro e outubro de 2010 (fls. 29/98).

A Fiscalização efetuou a apuração do coeficiente de creditamento, com base nos dados retirados do livro CIAP, aplicando-se sobre o valor do saldo acumulado de crédito do Ativo Permanente, tendo resultado em créditos de ICMS apropriados a maior, conforme demonstrado no Anexo 1 - Demonstrativo do montante de créditos de ICMS do ativo imobilizado apropriado a maior (fls.27).

A Impugnante alega que a Fiscalização equivocou-se ao realizar o cálculo do coeficiente de creditamento, pois não respeitou a composição da fórmula prevista na legislação, qual seja pela divisão das “receitas oriundas de saídas tributadas do ICMS” (numerador) pelo “valor total das receitas” (denominador), sejam estas tributadas ou não.

Alega que a Autoridade Fiscal incorreu em erro na apuração do coeficiente de creditamento, qual seja: i) deixou de incluir no numerador da fração, as parcelas relativas ao ICMS pago em denúncia espontânea no ano de 2010, conforme comprovantes anexos (doc. 4); ii) deixou de retirar do total de saídas do período (denominador), todas as receitas alheias ao fator gerador do ICMS-comunicação tal como juros, multa, refaturamento e demais receitas financeiras.

Apresenta planilha com o cálculo que julga correto (doc. 5).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por sua vez, a Fiscalização argumenta que o trabalho fiscal foi fundamentado no livro fiscal CIAP/2010, cujos arquivos mensais foram entregues pela Impugnante em 20/10/14, e encontram-se gravados no CD de fls. 104.

Esclarece que acatou as informações declaradas referentes ao saldo acumulado de 31/12/09 e também os valores informados pela Impugnante para os totais das saídas e para as saídas tributadas, recalculando, no entanto, o coeficiente de creditamento lançado incorretamente no livro CIAP.

Aduz que, conforme se verifica do resumo do livro CIAP/2010, que foi a base do trabalho (vide Anexo 4), o coeficiente de creditamento não reflete a divisão da coluna 1 pela 2. O cálculo correto está demonstrado no Anexo1 do Auto de Infração.

É sabido 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).

Desta forma, cabe analisar a legislação de regência da matéria.

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;

(...) (Grifou-se).

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 8º, I, ambos do Dec. nº 43.443, de 17/07/2003):

"II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;"

(...)

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento observará, além do disposto nos §§ 7º a 10 do artigo 70 deste Regulamento, o seguinte:

I - será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;

(...)

IV - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração do imposto, no montante determinado, conforme o caso, pelos incisos I e II deste parágrafo ou pelo § 8º do artigo 70 deste Regulamento, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente e o crédito correspondente serão escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo C. (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, o livro CIAP "C".

Trata o Anexo V do RICMS/02 em seus arts. 204 e 206 da escrituração do livro Controle de ICMS do Ativo Imobilizado – CIAP. Veja-se:

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.
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.

Em relação à vedação à utilização do crédito do ativo na proporção das operações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações e prestações praticadas pela Contribuinte, encontra-se disciplinada no art. 70, § 7º 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

Estabelece o RICMS/02 o estorno proporcional dos créditos de ICMS relativos às saídas isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzidas, conforme disposto no § 6º do art. 71, *in verbis*:

Art. 71 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

(...)

§ 6º - Em qualquer período de apuração do imposto, se bens do ativo permanente entrados no estabelecimento até 31 de julho de 2000 forem utilizados na comercialização, industrialização, produção, geração ou extração de mercadorias que resulte em saídas isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida, ou na prestação de serviços isentos, não tributados ou com base de cálculo reduzida, haverá estorno proporcional dos créditos escriturados, observado o disposto no artigo 74 deste Regulamento. (Grifou-se).

Da análise da disposição legal supracitada, 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 realizada pela Impugnante é que serão consideradas na elaboração do coeficiente de creditamento.

A Defesa alega que a Autoridade Fiscal incorreu em erro na apuração do coeficiente de creditamento uma vez que, deixou de incluir no numerador da fração, as parcelas relativas ao ICMS pago em denúncia espontânea no ano de 2010, e no denominador da fração, deixou de retirar do total de saídas do período, todas as receitas alheias ao fator gerador do ICMS-comunicação tal como juros, multa, refaturamento e demais receitas financeiras.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal afirmação está completamente desconexa com a realidade dos fatos e não tem fundamento pelo que se verá a seguir.

Inicialmente cabe esclarecer que os valores lançados pela Fiscalização nas colunas A (numerador) e B (denominador) do Anexo1 do Auto de Infração (fls. 27) referentes aos totais das saídas tributadas e totais das saídas foram retirados do livro CIAP/2010 apresentado pela própria Impugnante, conforme se verifica do Demonstrativo da Apuração do Crédito a ser efetivamente Apropriado do livro CIAP dez/10 (pag. 146), constante do CD de fls. 104, abaixo transcrito:

15/10/2014 CONTROLE DE CREDITO DE ICMS DO ATIVO PERMANENTE - CIAP MODELO C
Período: 01/12/2010 a 31/12/2010

3 - DEMONSTRATIVO DA APURACAO DO CREDITO A SER EFETIVAMENTE APROPRIADO

MES	OPERACOES E PRESTACOES (SAIDAS)		COEFICIENTE DE CREDITAMENTO (3 = 1:2)	SALDO ACUMULADO (BASE DO CREDITO A SER APROPRIADO) (4)	FRACAO MENSAL (5)	CREDITO A SER APROPRIADO (6 = 3 x 4 x 5)
	TRIBUTADAS E EXPORTACAO (1)	TOTAL DAS SAIDAS (2)				
JANEIRO	319.207.990,31	330.704.906,33	0,967600	150.505.897,81	1/48	3.033.948,06
FEVEREIRO	336.301.375,10	346.940.300,14	0,969500	150.229.776,63	1/48	3.034.338,51
MARCO	327.962.492,76	338.967.585,68	0,968600	149.482.845,00	1/48	3.016.039,66
ABRIL	317.530.310,52	328.944.452,38	0,967465	147.216.430,29	1/48	2.967.223,83
MAYO	317.601.700,78	328.986.545,50	0,966881	145.991.574,54	1/48	2.940.759,99
JUNHO	314.665.296,68	326.150.057,74	0,966881	143.721.920,80	1/48	2.895.041,55
JULHO	303.021.669,58	315.114.605,88	0,963425	142.238.839,79	1/48	2.854.926,13
AGOSTO	310.553.938,31	324.504.734,84	0,959447	139.641.639,57	1/48	2.791.224,00
SETEMBRO	322.224.335,18	335.587.155,56	0,960472	186.017.438,42	1/48	3.722.137,94
OUTUBRO	320.526.338,50	333.687.060,20	0,961095	138.056.837,34	1/48	2.764.286,17
NOVEMBRO	316.774.903,03	329.126.021,44	0,959399	137.936.003,01	1/48	2.756.992,99
DEZEMBRO	310.140.013,05	323.113.424,61	0,960245	140.320.158,77	1/48	2.807.119,39

Assim, não prospera a alegação de que houve erro no cálculo do coeficiente de creditamento, quanto à composição das parcelas da fórmula.

Registre-se que as demais colunas que compõem o Anexo 1 (“Crédito de ICMS apropriado pela empresa” e “ICMS estornado mensalmente pela empresa”), tiveram seus valores retirados do livro Registro de Apuração do ICMS (CD de fls. 104).

O que se verifica, na verdade, é que o cálculo efetuado pela Contribuinte está incorreto. Por exemplo, no mês de abril de 2010, conforme demonstrativo supratranscrito:

- saídas tributadas/exportação: R\$ 317.530.310,52
- valor total das saídas: R\$ 328.944.452,38
- Coefic. Creditamento apurado pela Fiscalização:
 $317.530.310,52 / 328.911.452,38 = 0,965301$
- coeficiente lançado pelo Contribuinte: 0,967465
- crédito a ser apropriado apurado pela Fiscalização: R\$ 2.960.585,90
- crédito a ser apropriado apurado pela Contribuinte: R\$ 2.967.223,83

Ressalte-se que os valores das saídas totais e das saídas tributadas apurados pela Impugnante e escriturados no livro CIAP/2010 não foram questionados pela Fiscalização no presente trabalho, sendo considerados na íntegra para fins de apuração do coeficiente de creditamento.

Estabelece o inciso IV do art. 66 do RICMS/02, que o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente e o crédito correspondente serão escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo C.

Assim, a Fiscalização considerou para fins de cálculo do coeficiente de creditamento os valores escriturados no CIAP pela própria Impugnante, portanto, não pode ser substituído por planilhas complementares, dados isolados ou explicações desconstruídas, ora apresentadas.

Quanto aos dois lançamentos efetuados no livro CIAP, sem lastro documental, ocorrido nos meses de setembro e outubro de 2010, a Impugnante alega que são “ajustes”, em virtude da forma de creditamento do ICMS-DIFAL, pago na aquisição de ativos permanentes.

Aduz que até setembro de 2010, o procedimento adotado para o cálculo do crédito de ICMS referente à entrada de bens do ativo imobilizado era o seguinte: soma dos créditos de ICMS relativos à entrada de bens do ativo permanente do mês com os créditos de ICMS referentes ao DIFAL (diferença de alíquota) do mês anterior.

Em razão da entrada do bloco “G” do SPED, a Empresa foi instada a alterar o procedimento, adotando o regime de competência, em relação ao registro do DIFAL.

Assim, no mês de setembro, foi necessário trazer para essa competência todas as parcelas de um quarenta e oito avos alocados para o mês seguinte, sendo assim o valor de R\$ 47.049.473,70 (quarenta e sete milhões, quarenta e nove mil, quatrocentos e setenta e três reais e setenta centavos), adicionado ao saldo acumulado do mês de setembro.

Argui que tal alteração se deu em razão do SPED não aceitar que a Impugnante adotasse duas formas de apuração, ou seja, cumular o DIFAL do mês anterior com o DIFAL do mês. Acosta o doc. 5 (fls. 159).

Aduz que, após ajustado o procedimento, em outubro de 2010, providenciou a baixa do crédito de DIFAL lançado no mês anterior. E que é inconteste o seu direito ao crédito, sendo que a questão reside apenas na forma de sua apropriação.

A Fiscalização contesta tais argumentos, arguindo os seguintes motivos:

- Não existe previsão legal que autorize tal procedimento;
- o valor de R\$ 47.049.473,70 (quarenta e sete milhões, quarenta e nove mil, quatrocentos e setenta e três reais e setenta centavos) não possui lastro documental que comprove tratar-se de diferença de alíquota;
- os livros CIAP referentes aos exercícios anteriores a 2010 não foram entregues pela Impugnante, portanto, os valores das entradas anteriores a 2010 não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

foram escriturados em livro CIAP, condição prevista na legislação como necessária para aproveitamento de crédito;

- a Escrituração Fiscal Digital (EFD) entregue pela Autuada no exercício de 2010 não apresentou o bloco G.

Destaca a Fiscalização que, apesar da falta de escrituração dos livros CIAP referentes aos exercícios de 2006 a 2009, acatou o valor de saldo acumulado lançado em 31/12/09 no livro CIAP/2010, com o objetivo de ajudar a promover a regularização dos livros CIAP a partir de então.

Para o deslinde da questão, cabe lembrar que a apropriação dos créditos de ICMS encontra respaldo no art. 66 do RICMS/02. E, no tocante à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, há que observar o disposto no § 3º, que assim dispõe:

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:

(Efeitos de 15/12/2002 a 30/11/2011 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 8º, I, ambos do Dec. nº 43.443, de 17/07/2003):

II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º e 12 a 19 deste artigo;

(...)

“§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento observará, além do disposto nos §§ 7º a 10 do artigo 70 deste Regulamento, o seguinte:”

“I - será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;” (grifou-se).

Como se vê, dispõe o § 3º que a o abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento 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.

Prevê ainda o inciso IV do mesmo § 3º que “o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente e o crédito correspondente serão escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo C.”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A escrituração do livro CIAP encontra-se disciplinada nos arts. 204 e seguintes do Anexo V do RICMS/02, tratando inclusive do saldo acumulado do crédito a ser apropriado. Veja-se:

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:

(...)

§8º Na escrituração do CIAP, modelo C, será observado, ainda, o seguinte:

I - o saldo acumulado não sofrerá redução em função da apropriação mensal do crédito, somente se alterando com nova aquisição ou na ocorrência de alienação, transferência, perecimento, extravio, deterioração, baixa ou outra movimentação de bem;

(...) (Grifou-se).

Como a Autuada não apresentou os livros CIAP relativos aos exercícios anteriores a 2010, não é possível afirmar que os valores lançados a título de “ajuste”, que aumentaram expressivamente o valor dos créditos apropriados no mês de setembro de 2010, tratam-se de fato de “diferença de alíquota”, além de não haver previsão para tal ajuste.

Cabe ressaltar que o CIAP, modelo EFD, foi introduzido no RICMS/02, por meio do Decreto nº 45.776 de 21/11/11, com vigência a partir de 1º/12/11:

RICMS/02 - Anexo VII

Efeitos a partir de 1º/12/2011 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 45.776, de 21/11/2011.

Art. 44. A Escrituração Fiscal Digital compõe-se da totalidade das informações necessárias à apuração do ICMS e do IPI, bem como de outras informações de interesse do Fisco, em arquivo digital, e será utilizada pelo contribuinte para a escrituração dos seguintes livros e documentos:

(...)

VI - Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP).

Anexo V

Efeitos a partir de 1º/12/2011 - Redação dada pelo art. 2º e vigência estabelecida pelo art. 7º, ambos do Dec. nº 45.776, de 21/11/2011.

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - modelo EFD, a partir do período em que o contribuinte estiver obrigado ou fizer opção pela Escrituração Fiscal Digital;

II - modelo C, relativamente ao contribuinte não obrigado ou não optante pela Escrituração Fiscal Digital.

(...)

Art. 205. O CIAP, modelo EFD, será escriturado observando-se o disposto:

I - no Ato COTEPE ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008;

II - no Guia Prático da EFD, publicado no Portal Nacional do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

(...) (grifou-se).

Portanto, não prospera a alegação de que o ajuste foi realizado para atender a entrada do Bloco “G” no SPED, visto que este só foi exigido a partir de 01/12/11.

Outrossim, o Guia Prático da EFD, disponível em <http://www1.receita.fazenda.gov.br/sistemas/sped-fiscal/download/GUIA_PRATICO_EFD_Versao2.0.16.pdf> traz a orientação de como preencher os campos dos registros que constam na Escrituração Fiscal Digital (EFD), inclusive do Bloco “G”, prevendo que os “ajustes” devem ser lançados no Registro G-126:

BLOCO G – CONTROLE DO CRÉDITO DE ICMS DO ATIVO PERMANENTE CIAP

Bloco de registros dos dados relativos ao CIAP – Controle de Crédito do Ativo Permanente cujo objetivo é demonstrar o cálculo da parcela do crédito de ICMS apropriada no mês, decorrente da entrada de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado, conforme previsto no art. 20, § 5º, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.

(...)

REGISTRO G126: OUTROS CRÉDITOS CIAP

Este registro tem por objetivo discriminar os demais valores a serem apropriados como créditos de ICMS de Ativo Imobilizado que não foram escriturados nos períodos anteriores, quando a legislação permitir.

(Destacou-se).

Como relatado, a 3ª Câmara de Julgamento, proferiu o Despacho Interlocutório de fls. 218, para que a Autuada demonstrasse seu argumento de defesa de que a Fiscalização não levou em consideração a denúncia espontânea, considerando que esta, nos termos da legislação já deveria constar nos registros de apuração de ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em cumprimento ao despacho interlocutório a Impugnante acostou a mídia eletrônica de fls. 227, contendo os seguintes arquivos: TLM_CIAP_2010, TLM_CIAP_2010_27102014 comparativo livro C Autuação 08052015, Acomp. cred. Ativo imob tlm mg 01.2010, Composição da Receita Fator de Estorno, Tlm ciap mod c 122010, - DAE denúncia espontânea 2010 e TLM não tributados 2010_enviado_04072014.

Destaca a Fiscalização que a denúncia espontânea foi apresentada em 04/07/10 e valores recolhidos no mesmo mês, referindo-se a saídas com isenção indevida em 2010, o que fica comprovado pelo arquivo acostado no CD de fls. 247 (DAE denúncia espontânea 2010 e TLM não tributados 2010_enviado_04072014).

A Impugnante alega que o livro CIAP Modelo C, entregue à Fiscalização, em outubro de 2014, não apresentava o ajuste de tal valor, já que não havia espaço para tanto, além da denúncia espontânea ter sido efetuada após a escrituração do livro.

Apresenta a Planilha TLM_CIAP_2010 contendo a comparação entre a referida planilha e livro CIAP Modelo C, assim como a relação mensal das receitas pagas em denúncia espontânea (Anexo 2, Coluna "L", no valor de R\$ 790.198,50), os valores relativos a outras receitas (Anexo 2, Coluna "D", no valor de R\$ 24.286.192,28).

Transcreve-se o Anexo 2 da citada Planilha TLM_CIAP_2010:

I - Apuração do Total das Saídas para definição do coeficiente de creditamento dos bens do ativo permanente:				
Meses	Valor contábil total das saídas (1)	Valor contábil dos CFOP excluídos (2)	Valor contábil referente a outras receitas (3)	Total líquido da saída contábil considerado para apuração do coeficiente
	A	B	C	D=A-(B+C)
jan-10	334.583.381,44	3.877.375,11	2.684.038,73	328.021.967,60
fev-10	349.268.027,20	2.327.743,12	2.501.445,74	344.438.838,34
mar-10	341.863.107,05	3.195.521,40	2.169.483,53	336.498.102,12
abr-10	332.505.174,48	3.559.622,10	2.052.550,73	326.893.001,65
mai-10	333.585.462,72	4.598.917,22	1.796.759,32	327.189.786,18
jun-10	328.484.104,29	2.188.497,42	1.908.634,21	324.386.972,66
jul-10	318.282.545,91	3.167.940,03	1.803.603,52	313.311.002,36
ago-10	328.077.975,38	3.573.240,54	2.021.617,74	322.483.117,10
set-10	339.212.333,78	3.625.178,22	1.933.520,39	333.653.635,17
out-10	336.645.422,97	2.958.362,77	1.931.288,31	331.755.771,89
nov-10	333.321.207,40	4.195.185,96	1.699.878,95	327.426.142,49
dez-10	327.615.353,28	4.501.928,67	1.783.371,81	321.330.052,80
Total	4.003.444.095,90	41.769.512,56	24.286.192,98	3.937.388.390,36

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - Apuração do valor da base de cálculo para definição do coeficiente de creditamento dos bens do ativo permanente:							
Meses	Base de cálculo total das saídas (1)	BC dos CFOP excluídos (2)	BC referente a outras receitas (3)	Valor referente à parcela isenta correspondente às rubricas "EILD" (4)	Valor referente a serviços prestados sem tributação do ICMS (5)	Valor referente a Saídas de Cartões por Simples Faturamento (6)	Total líquido da BC considerado para apuração do coeficiente
	E	F	G	H	I	J	K=(E+H+I+J)-(F+G)
jan-10	277.839.539,58	1.770.056,90	0,00	43.139.607,63	53.019,04	0,00	319.262.109,35
fev-10	295.442.297,32	706.781,56	0,00	41.550.602,12	50.909,57	0,00	336.337.027,45
mar-10	292.295.605,20	1.197.735,49	0,00	36.864.623,05	53.801,87	0,00	328.016.294,63
abr-10	279.986.319,10	1.617.663,70	0,00	39.162.755,12	62.377,33	0,00	317.593.787,85
mai-10	283.544.276,91	2.311.456,11	0,00	36.368.879,98	60.963,07	0,00	317.662.663,85
jun-10	278.481.430,15	630.295,96	0,00	36.918.556,84	60.290,68	0,00	314.829.981,71
jul-10	270.025.361,61	880.855,41	0,00	33.877.163,38	72.158,87	0,00	303.093.828,45
ago-10	274.314.812,76	1.651.571,93	0,00	37.890.697,48	72.506,07	0,00	310.626.444,38
set-10	285.289.104,91	1.525.323,56	0,00	38.460.553,83	76.336,09	0,00	322.300.671,27
out-10	284.332.270,09	1.581.974,19	0,00	37.776.042,60	76.780,75	0,00	320.603.119,25
nov-10	281.753.914,87	2.577.523,59	0,00	37.598.511,75	75.555,48	0,00	316.850.458,51
dez-10	275.419.183,57	2.450.555,21	0,00	37.171.384,69	75.499,68	0,00	310.215.512,73
Total	3.378.724.116,07	18.901.793,61	0,00	456.779.378,47	790.198,50	0,00	3.817.391.899,43

Da análise da planilha Anexo 2 depreende-se que o valor total das saídas (denominador da equação), utilizado para apuração do coeficiente de creditamento (item II – coluna E), qual seja R\$ 3.378.724.116,07 (três bilhões, trezentos e setenta e oito milhões, setecentos e vinte e quatro mil, cento e dezesseis reais e sete centavos) não é o mesmo valor informado no livro Registro de Apuração do ICMS (item I - coluna A), qual seja R\$ 4.003.444.095,90 (quatro bilhões, três milhões, quatrocentos e quarenta e quatro mil, noventa e cinco reais e noventa centavos).

A Impugnante informa no rodapé da planilha que “(1) Valor contábil total das saídas, coluna "A", e Base de Cálculo total das saídas, coluna "E", correspondem aos valores informados nos Livros RSM e RAICMS e nas DAPI. Vide consolidado dos valores demonstrados na planilha do Anexo 5.

Transcreve-se o Anexo 5 do mesmo arquivo Planilha TLM_CIAP_2010:

2) Valor total das saídas extraído do LRAICMS					
Meses	VC	BC	ICMS	Isentas	Outras
janeiro/2010	334.583.381,44	277.839.539,58	68.974.979,36	11.500.406,02	45.255.194,34
fevereiro/2010	349.268.027,20	295.442.297,32	73.498.099,37	10.650.818,54	43.196.961,44
março/2010	341.863.107,05	292.295.605,20	72.652.283,85	11.018.811,78	38.548.420,87
abril/2010	332.505.174,48	279.986.319,10	69.504.834,72	11.673.180,14	40.845.675,24
maio/2010	333.585.462,72	283.544.276,91	70.342.148,03	11.559.307,56	38.481.870,10
junho/2010	328.484.104,29	278.481.430,15	69.317.834,48	11.525.915,84	38.476.597,14
julho/2010	318.282.545,91	270.025.361,61	67.166.998,77	12.310.856,76	35.946.327,54
agosto/2010	328.077.975,38	274.314.812,76	68.134.430,28	14.022.701,84	39.714.693,04
setembro/2010	339.212.333,78	285.289.104,91	70.861.806,02	13.420.820,26	40.502.408,62
outubro/2010	336.645.422,97	284.332.270,09	70.636.966,12	13.213.608,06	39.098.672,30
novembro/2010	333.321.207,40	281.753.914,87	69.830.419,46	12.394.218,41	39.128.227,18
dezembro/2010	327.615.353,28	275.419.183,57	68.221.535,77	12.974.411,56	39.222.374,87
Total	4.003.444.095,90	3.378.724.116,07	839.142.336,23	146.265.056,77	478.417.422,68

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Comparando as planilhas, constata-se que a diferença entre o valor contábil total das saídas do livro LRAICMS (VC) e o valor utilizado para apuração do coeficiente de creditamento (BC) é equivalente ao valor de R\$ 624.719.979,83 (seiscentos e vinte e quatro milhões, setecentos e dezenove mil, novecentos e setenta e nove reais e oitenta e três centavos).

Compõe este valor o valor das operações isentas e outras conforme demonstrado no Anexo 5 acima transcrito.

Comparando o valor ora utilizado pela Impugnante como total de saídas (denominador), coluna E, com o valor declarado no livro CIAP, entregue à Fiscalização, verifica-se divergência entre os valores: planilha TLM_CIAP_2010 valor R\$ 3.937.388.390,36 (três bilhões, novecentos e trinta e sete milhões, trezentos e oitenta e oito mil, trezentos e noventa reais e trinta e seis centavos), valor do livro CIAP R\$ 3.961.526.850,27 (três bilhões, novecentos e sessenta e um milhões, quinhentos e vinte e seis mil, oitocentos e cinquenta reais e vinte e sete centavos):

15/10/2014	CONTROLE DE CREDITO DE ICMS DO ATIVO PERMANENTE - CIAP MODELO C					12:19:25
	Período: 01/12/2010 a 31/12/2010					Ano 2010
						No. 146
3 - DEMONSTRATIVO DA APURACAO DO CREDITO A SER EFETIVAMENTE APROPRIADO						
OPERACOES E PRESTACOES (SAIDAS)						
MES	TRIBUTADAS E EXPORTACAO	TOTAL DAS SAIDAS	COEFICIENTE DE CREDITAMENTO	SALDO ACUMULADO (BASE DO CREDITO A SER APROPRIADO)	FRACAO MENSAL	CREDITO A SER APROPRIADO
	(1)	(2)	(3 = 1:2)	(4)	(5)	(6 = 3 x 4 x 5)
JANEIRO	319.207.990,31	330.704.906,33	0,967600	150.505.897,81	1/48	3.033.948,06
FEVEREIRO	336.301.375,10	346.940.300,14	0,969500	150.229.776,63	1/48	3.034.328,51
MARCO	327.962.492,76	338.667.585,65	0,968600	149.462.845,00	1/48	3.016.035,66
ABRIL	317.530.310,52	328.944.452,38	0,967465	147.216.430,29	1/48	2.967.223,83
MAIO	317.601.700,78	328.986.545,50	0,966881	145.991.574,54	1/48	2.940.759,99
JUNHO	314.665.296,68	326.150.057,74	0,966881	143.721.920,80	1/48	2.895.041,55
JULHO	303.021.669,58	315.114.605,88	0,963425	142.238.839,79	1/48	2.854.926,13
AGOSTO	310.553.938,31	324.504.734,84	0,959447	139.641.639,57	1/48	2.791.224,00
SETEMBRO	322.224.335,18	335.587.155,56	0,960472	186.017.438,42	1/48	3.722.177,94
OUTUBRO	320.526.338,50	333.687.060,20	0,961095	138.056.837,34	1/48	2.764.286,17
NOVEMBRO	316.774.903,03	329.126.021,44	0,959399	137.936.003,01	1/48	2.756.992,99
DEZEMBRO	310.140.013,05	323.113.424,61	0,960245	140.320.158,77	1/48	2.807.119,39

Diferença entre os dois registros:

PERÍODO	Total líquido da saída contábil considerado para apuração do coeficiente	TOTAL SAÍDAS LIVRO CIAP	Diferença
jan/10	328.021.967,60	330.704.906,33	2.682.938,73
fev/10	344.438.838,34	346.940.300,14	2.501.461,80
mar/10	336.498.102,12	338.667.585,65	2.169.483,53
abr/10	326.893.001,65	328.944.452,38	2.051.450,73
mai/10	327.189.786,18	328.986.545,50	1.796.759,32
jun/10	324.386.972,66	326.150.057,74	1.763.085,08
jul/10	313.311.002,36	315.114.605,88	1.803.603,52
ago/10	322.483.117,10	324.504.734,84	2.021.617,74
set/10	333.653.635,17	335.587.155,56	1.933.520,39
out/10	331.755.771,89	333.687.060,20	1.931.288,31
nov/10	327.426.142,49	329.126.021,44	1.699.878,95
dez/10	321.330.052,80	323.113.424,61	1.783.371,81
Total	3.937.388.390,36	3.961.526.850,27	24.138.459,91

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Autuada traz a informação na Planilha TLM_CIAP_2010, como valores relativos a outras receitas (Anexo 2, Coluna “D”) o valor de R\$ 24.286.192,28 (vinte e quatro milhões, duzentos e oitenta e seis mil, cento e noventa e dois reais e vinte e oito centavos), valor este superior ao valor da diferença acima apurada.

O mesmo ocorre com o valor das saídas tributadas (numerador), informado pela Impugnante na Planilha TLM _CIAP_2010 _27102014 comparativo livro C Autuação 08052015, (coluna K), no valor de R\$ R\$ 3.816.700,93 (três milhões, oitocentos e dezesseis mil, setecentos reais e noventa e três centavos) e no do livro CIAP R\$ 3.816.510.364,40, conforme tabela comparativa abaixo:

PERÍODO	TOTAL BC. RECEITAS TRIBUTADAS ANTES DO AJUSTE DA DEN.ESPONTANEA	TOTAL SAIDAS TRIBUTADAS LIVRO CIAP	Diferença
jan/10	319.209.090,31	319.207.990,31	1.100,00
fev/10	336.286.117,88	336.301.375,10	-15.257,22
mar/10	327.962.492,76	327.962.492,76	0,00
abr/10	317.531.410,52	317.530.310,52	1.100,00
mai/10	317.601.700,78	317.601.700,78	0,00
jun/10	314.769.691,03	314.665.296,68	104.394,35
jul/10	303.021.669,58	303.021.669,58	0,00
ago/10	310.553.938,31	310.553.938,91	-0,60
set/10	322.224.335,18	322.224.335,18	0,00
out/10	320.526.338,50	320.526.338,50	0,00
nov/10	316.774.903,03	316.774.903,03	0,00
dez/10	310.140.013,05	310.140.013,05	0,00
Total	3.816.601.700,93	3.816.510.364,40	91.336,53

Assim, conforme se verifica os dados apresentados pela Impugnante com os quais pretende demonstrar que a Fiscalização não considerou a denúncia espontânea na composição do coeficiente de creditamento, são divergentes dos valores inicialmente informados à Fiscalização para elaboração do trabalho fiscal por meio do livro CIAP C.

Cabe destacar que o trabalho fiscal se resume na apuração correta do coeficiente de creditamento, não tendo trazido nenhum novo dado ou desconsiderado alguma rubrica apresentada pela Contribuinte.

O que levou a exigência fiscal foi o fato de que o coeficiente apurado em seu livro CIAP (acima transcrito) não representa a divisão do valor de “saídas tributadas” (numerador) pelo valor de “saídas totais” (denominador).

Registre que a citada denúncia espontânea que a Impugnante alega não ter sido considerada não trata de aproveitamento indevido de créditos do ICMS relativos ao Ativo Permanente, mas de falta de tributação de operações incorretamente consideradas como isentas.

Tais valores poderiam afetar a apuração efetuada pela Fiscalização, desde que a Autuada demonstrasse que os valores por ela denunciados não fazem parte do valor de “saídas tributadas” na composição do coeficiente de creditamento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da análise dos dados trazidos em suas planilhas “TLM_CIAP_2010” e “TLM_CIAP_2010_27102014 comparativo livro C Autuação 08052015”, não se pode chegar a tal conclusão, visto que a Impugnante partiu de valores que não os mesmos da autuação original, apresentando informações que não fecham com os valores registrados nos livros fiscais RAICMS e CIAP Modelo C.

A Fiscalização, mediante análise das planilhas ora apresentadas, conclui que a Contribuinte efetuou ajustes nos “totais das saídas” e “totais das saídas tributadas”, visto que os valores lançados no livro CIAP são diferentes dos valores informados no livro Registro de Apuração do ICMS, ao entendimento de que tais ajustes refletiam tudo o que necessitava ser ajustado.

Não se pode acatar o argumento que contesta a alegação da Fiscalização constante da manifestação fiscal (fls. 178/179) que informa que no livro CIAP Modelo C da Empresa “o coeficiente de creditamento não reflete a divisão da coluna 1 pela 2” e que por isso a Fiscalização “recalculou corretamente o coeficiente”.

Afirma que o fato do coeficiente apurado pela empresa não representar a correta divisão entre as saídas tributadas e as saídas totais não significa que o cálculo estaria errado. Isso porque o valor informado no “total de saídas” e “total de saídas tributadas” está acrescido dos valores lançados em outros débitos referentes ao *Cobilling*, conforme demonstrado na planilha Doc. 1 – Pasta 02:

Receitas Inclusão		Referência 01/2010
5102/6102	Venda de Sucata/Mercadoria	0,00
5301/5307 A 6301/6307	Faturamento	330.694.906,33
5551/6551	Venda de Ativo	0,00
5403/6403	Venda de mercadoria (Substituição Tributária)	0,00
5108/6108	Venda mercadoria para não contribuintes	0,00
Co-billing (Outros Débitos)	TNL PCS	21.256.996,21
Co-billing (Outros Débitos)	TELEMAR	0,00
Co-billing (Outros Débitos)	BRT	0,00
Co-billing (Outros Débitos)	BRT CEL	
Co-billing (Outros Débitos)	CTBC	43.992,18
Co-billing (Outros Débitos)	CTBC CEL	13.972,51
Co-billing (Outros Débitos)	CLARO	130.280,33
Co-billing (Outros Débitos)	EMBRATEL	4,92
Co-billing (Outros Débitos)	VIVO	0,00
Co-billing (Outros Débitos)	TIM	343.749,15
Co-billing (Outros Débitos)	TIM FIXA	0,00
Co-billing (Outros Débitos)	GVT	0,00
Co-billing (Outros Débitos)	TELEMIG	2.658.122,67
	Sub-Total	355.011.743,97
Receita Total do Mês (total das saídas e prestações escrituradas no mês)		355.011.743,97

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registre-se que o valor do somatório das receitas é R\$ 355.142.024,30 (trezentos e cinquenta e cinco milhões, cento e quarenta e dois mil, vinte e quatro reais e trinta centavos) e não R\$ 355.011.743,97 (trezentos e cinquenta e cinco milhões, onze mil, setecentos e quarenta e três reais e noventa e sete centavos), conforme planilha:

Receitas Isentas / Não Tributadas		
Obs.: no quadro abaixo digitar os valores considerando os sinais da coluna A		
5301/5307 A 6301/6307	Faturamento - Isentas e Não Tributadas	11.496.916,02
Co-billing (Outros Débitos)	TNL PCS	277,39
Co-billing (Outros Débitos)	TELEMAR	-
Co-billing (Outros Débitos)	BRT	-
Co-billing (Outros Débitos)	BRT CEL	-
Co-billing (Outros Débitos)	CTBC	26,37
Co-billing (Outros Débitos)	CTBC CEL	-
Co-billing (Outros Débitos)	CLARO	-
Co-billing (Outros Débitos)	EMBRATEL	-
Co-billing (Outros Débitos)	TELEMIG	10.370,26
Co-billing (Outros Débitos)	TIM	7.877,68
Co-billing (Outros Débitos)	GVT	-
Co-billing (Outros Débitos)	GVT	-
Co-billing (Outros Débitos)	VIVO	-
Total Saídas e Prestações Isentas ou não Tributadas		11.515.467,72
Total das Saídas Tributadas e Exportação		343.496.276,25
Coefficiente de Creditamento		0,9676

Também os valores de tais planilhas não conferem com os valores informados no CIAP no mês de janeiro de 2010:

IDENTIFICACAO DO BEM		VALOR DO ICMS				
NO. OU CODIGO	DATA FISCAL	DESCRICAO RESUMIDA	(CREDITO PASSIVEL DE APROPRIACAO)	SAIDA: BAIXA OU PERDA (DEDUCAO DE CREDITO)	SALDO ACUMULADO (BASE DO CREDITO A SER APROPRIADO)	
31/01/10	012101	MULTIPLEX ACESSO LINHA DIGITA	0,00	1.713,63	150.602.480,47	
31/01/10	012099	MULTIPLEX ACESSO LINHA DIGITA	0,00	157,86	150.602.322,61	
31/01/10	011954	MULTIPLEX ACESSO LINHA DIGITA	0,00	1.577,55	150.600.745,06	
31/01/10	024595	MATERIAS DE INST DOS RÁDIOS C	0,00	41,04	150.600.704,02	
31/01/10	016117	CONVERSOR INTRFC 6703G704 V35	0,00	3.430,36	150.597.273,46	
31/01/10	024592	SISTEMA IRRADIANTE, ANTENA, C	0,00	526,08	150.596.747,38	
CONTROLE DE CREDITO DE ICMS DO ATIVO PERMANENTE - CIAP MODELO C Período: 01/01/2010 a 31/01/2010 Ano: 2010 No.: 83						
1 - IDENTIFICACAO DO CONTRIBUINTE Nome : 0003-TELEMAR NORTE LESTE S/A CNPJ : 33.000.118/0003-30 Inscrição Estadual : 0621499640047 Endereço : MILTON CAMPOS Bairro : SERRA Município: BELO HORIZONTE						
2 - DEMONSTRATIVO DA BASE DO CREDITO A SER APROPRIADO						
3 - DEMONSTRATIVO DA APURACAO DO CREDITO A SER EFETIVAMENTE APROPRIADO						
OPERACOES E PRESTACOES (SAIDAS)						
MES	TRIBUTADAS E EXPORTACAO	TOTAL DAS SAIDAS	COEFICIENTE DE CREDITAMENTO	SALDO ACUMULADO (BASE DO CREDITO A SER APROPRIADO)	FRACAO MENSAL	CREDITO A SER APROPRIADO
	(1)	(2)	(3 = 1:2)	(4)	(5)	(6 = 3 x 4 x 5)
JANEIRO	319.207.990,31	330.704.906,33	0,967600	150.505.897,81	1/48	3.033.948,06

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Total das operações tributadas e exportação: no CIAP R\$ 319.207.990,31 (trezentos e dezenove milhões, duzentos e sete mil, novecentos e noventa reais e trinta e um centavos) e no doc. 2 – Pasta 2: R\$ 343.496.276,25 – R\$ 11.515.467,72 (isentas) = R\$ 319.179.438,61 (trezentos e dezenove milhões, cento e setenta e nove mil, quatrocentos e trinta e oito reais e sessenta e um centavos);

- Total das saídas: no CIAP R\$ 330.704.906,33 (trezentos e trinta milhões, setecentos e quatro mil, novecentos e seis reais e trinta e três centavos) e no doc. 2 – Pasta 2, sem os valores de *Cobilling*: 330.694.906,33 (trezentos e trinta milhões, seiscentos e noventa e quatro mil, novecentos e seis reais e trinta e três centavos).

Como se vê os valores registrados no CIAP não conferem com os valores excluídos dos valores de *Cobilling*, como afirma a Impugnante.

Por último, registre-se que os valores incluídos pela Impugnante na Planilha TLM_CIAP_2010 como a relação mensal das receitas pagas em denúncia espontânea (Anexo 2, Coluna “L”) no valor de R\$ 790.198,50 (setecentos e noventa mil, cento e noventa e oito reais e cinquenta centavos), se refere ao valor do ICMS recolhido e não o valor das receitas isentas denunciadas, que foi de R\$ 3.160.794,01 (três milhões, cento e sessenta mil, setecentos e noventa e quatro reais e um centavo)

Conclui-se, portanto, que as planilhas acostadas pela não são capazes de comprovar que a Fiscalização não considerou os valores constantes da denúncia espontânea, no numerador da apuração do coeficiente de creditamento, em razão de os valores ora apresentados pela Impugnante serem divergentes dos apresentados nos livros fiscais (CIAP e RAICMS).

Por fim, quanto às multas exigidas, tem-se que 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. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo aproveitamento indevido do crédito, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar, como previsto na legislação, os créditos decorrentes de suas aquisições, escriturando-os corretamente em seus livros fiscais.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra, decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Os arts. 55 e 56 da Lei nº 6.763/75 dispõem sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

“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 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 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 COMPELIDO 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, foi aplicada corretamente no presente caso.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela 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 FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

Não tem razão a Impugnante quanto à ausência de reincidência em razão da falta de tipicidade.

É equivocado o entendimento de que os §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, prevê que a pena mais rigorosa se aplica ao contribuinte reincidente na mesma infração e não na mesma penalidade.

Assim dispõe o art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75:

Art. 53. (...)

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes. (Grifou-se).

A reincidência decorre da prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, nos termos do dispositivo legal supracitado.

Observe-se que o legislador mineiro, para fins meramente fiscais, adotou como critério de reincidência o da penalidade aplicável ao caso concreto e não o tipo de infração cometida, como defendido pela Impugnante, ou seja, ainda que tenham naturezas diferentes, se as infrações estiverem sujeitas à mesma penalidade, estará caracterizada a reincidência, observadas as demais condições estabelecidas no § 6º acima transcrito.

Portanto, correta a majoração da penalidade isolada no percentual de 100% (cem por cento) de seu valor, em virtude da reincidência caracterizada, conforme se depreende dos documentos de fls. 100/103 dos autos.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Marina Soares Machado e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marismar Cirino Motta. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Ivana Maria de Almeida e Derec Fernando Alves Martins Leme.

Sala das Sessões, 23 de junho de 2016.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator