

Acórdão: 22.439/17/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.000409320-85
Impugnação: 40.010139888-32
Impugnante: Transportes Sape Ltda.
IE: 001690677.00-98
Proc. S. Passivo: Richard José de Souza/Outro(s)
Origem: DF/Uberaba

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - APURAÇÃO POR DÉBITO/CRÉDITO – FALTA DE REGIME ESPECIAL. Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos no período de janeiro de 2011 a junho de 2012 no qual a Impugnante não possuía regime especial. A apuração do ICMS pelo sistema de débito/crédito se deu em desacordo com o previsto no art. 75, inciso XXIX, alínea “a” e § 12 do RICMS/02. Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75 respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. Razões de defesa insuficientes à desconstituição do crédito tributário.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIVERSAS IRRGULARIDADES. Imputação fiscal no período de julho de 2012 a dezembro de 2013, no qual a Impugnante já estava autorizada por regime especial a apurar o imposto pela sistemática de "débito e crédito", apropriou-se indevidamente créditos de ICMS em desacordo com a legislação. Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75 respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca das seguintes imputações fiscais:

1) no período de janeiro de 2011 a junho de 2012, lançar “créditos por entradas” no livro Registro de Entradas, sem possuir regime especial que autorizasse a apuração do ICMS pela sistemática de "débito e crédito", conforme disposto no art. 75, inciso XXIX c/c § 12 da Parte Geral do RICMS/02;

2) no período de julho de 2012 a dezembro de 2013, já autorizada por regime especial a apurar o imposto pela sistemática de "débito e crédito", apropriou-se indevidamente de créditos de ICMS por ter registrado notas fiscais de aquisição de mercadorias e bens com as seguintes irregularidades:

2.1) lançamento de créditos por entradas, no período julho de 2012, em relação a insumos do transporte adquiridos no mês junho de 2012, quando sujeita à sistemática de crédito presumido, conforme estabelecido no art. 75, inciso XXIX do RICMS/02;

2.2) abastecimento de combustíveis realizado em veículos de terceiros, em infringência ao art. 66, inciso VIII do RICMS/02, que autoriza o creditamento pelas aquisições de insumos (combustível, lubrificante, pneus, câmaras-de-ar, material de limpeza), desde que empregados ou utilizados exclusivamente em veículos próprios;

2.3) lançamento a crédito sem informação do ICMS/ST na nota fiscal, em infringência ao art. 37, inciso II, alínea "a", item 2, subitem 2.1 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02;

2.4) registro de nota fiscal global, prevista no art. 12, § 3º da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02, sem que a mesma estivesse acompanhada dos respectivos cupons fiscais que teriam acobertado a saída do combustível, documentos fiscais estes onde deveria constar a placa e hodômetro do veículo abastecido;

2.5) lançamento de crédito relativamente a aquisições de bens de uso ou consumo, em infringência ao art. 70, inciso III do RICMS/02;

2.6) abastecimento de combustível sem identificação da placa do veículo na nota fiscal respectiva, infringindo o art. 12, § 3º da Resolução n.º 2.929/98;

2.7) lançamento a crédito sem possuir a nota fiscal respectiva, em infringência aos arts. 63 e 70, inciso VI do RICMS/02;

2.8) lançamento a crédito de documento fiscal indicando estabelecimento diverso como destinatário, infringindo o art. 70, inciso VIII do RICMS/02;

2.9) registro de nota fiscal referente a industrialização (alongamento de cabine) efetuada em bem que não pertence ao ativo imobilizado do estabelecimento, em infringência ao art. 66, inciso II do RICMS/02;

2.10) lançamento de crédito a maior em relação ao informado na nota fiscal (período novembro de 2013), infringindo o art. 68 do RICMS/02;

2.11) duplicidade de lançamento de notas fiscais referentes a aquisição de insumos (período outubro de 2013), infringindo também o art. 68 do RICMS/02.

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 55, inciso XXVI.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 166/193, expondo, em suma, o que segue:

- atua no ramo de transporte rodoviário de carga, intermunicipal, interestadual e internacional, diante disso, está sujeita ao recolhimento do ICMS que é feito sobre a sistemática débito x crédito, com respaldo do princípio constitucional da não cumulatividade;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- os argumentos utilizados pelo Fisco para lavratura do Auto de Infração não merecem prosperar, pois impõe limite ao princípio constitucional, por decreto do Poder Executivo, em total descompasso com a Constituição Federal de 1988;

- até o advento da Lei Complementar n.º 87/96, o ICMS era regulado pelo Convênio n.º 66/88, que recepcionado pela Constituição Federal de 1988 que, em seu art. 31, inciso III, previa o creditamento relativo ao ICMS recolhido nos insumos, desde que, fossem consumidos no processo industrial integrassem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição;

- a partir da vigência da citada lei complementar, ampliou-se a possibilidade de creditamento, pois esta fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade da empresa, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final (art. 20, § 1º);

- o mecanismo da não-cumulatividade faz nascer para o contribuinte, toda vez que este adquire uma mercadoria ou um serviço com incidência do imposto, um crédito fiscal;

- é pelo princípio da não-cumulatividade do ICMS, que fica assegurado ao contribuinte utilizar-se dos seus créditos, cabendo aos estados e ao Distrito Federal apenas regulamentar a forma de utilização e compensação dos créditos do ICMS, não podendo cercear ou impedir sua utilização, impondo restrições, uma vez que é direito do contribuinte por força da Constituição Federal;

- a aplicação do princípio da não-cumulatividade ocorre, em regra, por meio da adoção do sistema de crédito/débito, conforme preconizado nos arts. 19 e 20 da Lei Complementar n.º 87/86, editada com amparo no art.155, §2º, inciso XII da CR/88;

- de outro lado, o legislador possibilitou ainda, a apuração do ICMS pela sistemática do crédito presumido, através do Convênio ICMS n.º 106/96;

- ocorre que, Minas Gerais ao criar o Regulamento do ICMS, inverteu a ordem estipulada pela Constituição tornando o sistema débito/credito exceção e passando utilizar como regra geral o sistema de crédito presumido;

- o Estado de Minas Gerais ao regulamentar os sistemas de aproveitamento de crédito de ICMS, inverteu a ordem de preponderância, pois adotou como regra a incidência automática do sistema de crédito presumido e, como exceção, a incidência do sistema de crédito/débito, que somente pode ser utilizado pelo contribuinte mediante prévia aprovação de regime especial pelo Fisco, o que, não configura verdadeiro exercício de uma faculdade, principalmente pelo fato de haver inúmeras condições para o deferimento do benefício dificultando o acesso da empresa;

- resta evidente que o art. 75 da RICMS não condiz com a sistemática traçada pelo art. 155, inciso II, § 2º, inciso I da Constituição da República c/c arts. 19, 20, 24 e 25 da Lei Complementar n.º 87/96 e Cláusula Primeira do Convênio ICMS n.º 106/96, o que por si só, torna insubsistente a autuação;

- o RICMS/02 inverte a sistemática constitucional de apuração do ICMS por débito/credito, estabelecendo como regra a apuração pelo crédito presumido, tornando, dessa forma, a legislação estadual, ilegal e inconstitucional, pois a apuração do ICMS por crédito presumido é exceção à regra, constituindo-se em mera opção ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contribuinte, como forma de incentivo fiscal, ou sendo utilizada na hipótese de suspeição em relação as informações contábeis prestadas ou de inexistência de dados para apuração do imposto pelo sistema de débito/crédito, conforme já decidiu o Tribunal de Justiça Mineiro;

- a jurisprudência mineira é unânime em reconhecer a possibilidade de cálculo do ICMS pela sistemática débito/crédito sem a necessidade de aderir ao regime especial proposto pelo Estado, haja vista que essa modalidade de não cumulatividade é a regra (previsão constitucional) e não exceção, como quer fazer o Fisco Estadual, não podendo o mesmo criar qualquer objeção ou restrição/limitação para sua utilização;

- o Supremo Tribunal Federal também já se manifestou a respeito, não admitindo que norma infraconstitucional limite o direito ao aproveitamento do crédito concedido através de norma Constitucional;

- o Fisco Mineiro ainda a autuou por ter creditado imposto pago na aquisição de combustível que serviu de abastecimento a veículos que não estavam registrados em seu nome (mas que são utilizados em sua prestação de serviço), e quando não houve identificação da placa do veículo na nota fiscal e ainda, por ter creditado ICMS cuja informação do crédito não constava na nota fiscal e pelas notas fiscais não estarem acompanhadas dos cupons fiscais;

- também aqui o Auto de Infração baseia-se em norma estadual que extrapola seus limites de legislar, criando empecilho para que o contribuinte utilize o crédito decorrente da aquisição de matéria prima, usurpando a norma federal;

- a autuação estatal é baseada no disposto no art. 66, inciso VIII do RICMS/02, que autoriza o creditamento pelas aquisições de insumos (combustível, lubrificante, pneu, câmaras de ar, material de limpeza), desde que empregados ou utilizados em veículos próprios;

- as restrições impostas não têm fundamento em lei como deveria ser, e sim apenas em decreto ao contrário do que preconizam tanto a Constituição, quanto Lei Complementar n.º 87/96;

- o decreto tem caráter estritamente regulamentar, não podendo contrariar ou extrapolar as normas primárias, muito menos restringir os direitos dos contribuintes, como está fazendo o Decreto n.º 43.080 (RICMS/02 do Estado de Minas Gerais), isso porque, cabe exclusivamente a lei, inovar no ordenamento jurídico;

- o decreto tem o único objetivo de aclarar a Lei, facilitando a sua fiel execução, sem acrescentar regra nova ou preencher lacunas ou omissões;

- observa-se flagrante a ilegalidade/inconstitucionalidade do Decreto nº 43.080, pois ao fixar condições/requisitos para o creditamento do ICMS não se restringiu a dispor sobre o aspecto de ordem formal ou procedimental, tampouco esclarecer conceito vago ou decompor o conteúdo de preceito sintético, pelo contrário, criou requisito não previsto em lei;

- o fisco estadual ao realizar o procedimento fiscalizatório, entendeu com bens de uso e consumo diversos materiais que são utilizados diretamente na industrialização, mas que não integram o produto final;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- esses materiais são utilizados de forma direta e são imprescindíveis na consecução das atividades mercantis, não tendo sido realizada verificação *in loco* ou feita perícia para analisar quais os produtos realmente fazem parte da atividade-fim;

- é de suma importância observar a Lei Complementar n.º 87/96;

- o C. Superior Tribunal de Justiça julgou caso idêntico ao dos autos, inclusive tendo como parte a Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais quando determinou o envio dos autos ao Tribunal de origem para que analisasse as provas ali constantes, no caso, perícia técnica;

- os insumos adquiridos para a comercialização de mercadorias não são idênticos aos insumos adquiridos para a prestação de serviços de comunicação ou de transporte interestadual, pois cada atividade produtiva tem seus próprios insumos;

- diante disso, mostra-se necessária a realização de perícia técnica ou pelo menos a verificação *in loco* das atividades desenvolvidas e dos materiais utilizados;

- houve equívoco por parte do Fisco, pois apesar de terem sido agregadas a veículos que não fazem parte do seu ativo imobilizado, mas que são utilizadas na consecução de suas atividades empresariais, as cabines são de sua propriedade e foram integradas ao seu ativo imobilizado;

- cita o art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96 e o art. 66, inciso II do RICMS/02 sustentando que a legislação exige que, ao adquirir bem acessório, este seja anexado a bem principal que faça parte do ativo imobilizado do adquirente e esta condição foi respeitada no caso das cabines;

- o fato das cabines terem sido anexadas a veículos que não fazem parte do seu ativo imobilizado, não lhe retira o direito a obtenção do crédito;

- conforme cópia do livro de entradas do ano de 2012, que inclusive foi entregue a Fiscalização, constata-se o registro de entrada dos documentos fiscais, dando veracidade as alegações da Impugnante, o que por si só, comprova a existência da relação comercial com o pagamento do imposto, autorizando o crédito;

- cita o art. 70, inciso VI do RICMS/02, o art. 23 da Lei Complementar n.º 87/96 e jurisprudência para sustentar a possibilidade de aproveitamento de crédito de ICMS relativo a notas fiscais sem a apresentação da primeira via se comprovado de que as notas fiscais extraviadas correspondem a negócio jurídico efetivamente realizado;

- discute as multas aplicadas destacando a impossibilidade de incidência da multa isolada concomitantemente com a multa de ofício e de cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício.

Ao final, requer seja integralmente cancelado o Auto de Infração, extinguindo a exigência fiscal e, caso considere procedente o Auto de Infração recorrido, requer a exclusão dos juros sobre a multa aplicada desde o vencimento do tributo, passando essa a incidir apenas a partir do fim do prazo para quitação do Auto de Infração.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 209/221, contrariamente ao alegado na peça de defesa, resumidamente, aos fundamentos que seguem:

- no que concerne ao item 1 do Auto de Infração, vale ressaltar que nenhuma inconstitucionalidade ou ilegalidade há no fato do Regulamento do ICMS estabelecer como regra geral essa forma de apuração do imposto, conforme previsto em seu art. 75, inciso XXIX;

- a forma de apuração do imposto pela sistemática de crédito presumido é largamente utilizada pela esmagadora maioria dos prestadores de serviço de transporte rodoviário de cargas em todo o território nacional, sendo normal, por uma questão de simplificação da legislação tributária, que esse sistema seja tratado no Regulamento do ICMS como a regra geral;

- o § 12 do art. 75 do RICMS é muito claro ao estabelecer que fica assegurada ao prestador de serviço a apuração pelo sistema normal de débito e crédito, bastando para tanto que formalize sua opção através de regime especial;

- trata-se apenas o regime especial de forma de controle exercida pelo Fisco, em seu pleno direito de conhecer e catalogar os contribuintes optantes por tal forma de apuração do imposto, que, como dito, são a minoria, sem que isso represente qualquer afronta ao princípio da não-cumulatividade insculpido na Constituição Federal de 1988 ou na Lei Complementar n.º 87/96;

- referido regime especial deverá estabelecer obrigações acessórias que assegurem o controle da apuração do imposto, especialmente no que se refere à vedação ou estorno do crédito relativo às prestações isentas ou não tributadas;

- basta ao prestador de serviço de transporte solicitar a formalização de sua opção através do regime especial, de forma a garantir-lhe a apuração do imposto pelo sistema débito e crédito, se for essa sua escolha, nada havendo na legislação deste Estado que imponha limites ou condições ao contribuinte;

- quando assim desejou, requereu a Impugnante o sobredito regime especial, que lhe foi concedido de pronto e sem qualquer entrave;

- por sua vez, a irregularidade apontada nesse item 1 relaciona-se também com aquela do subitem 2.1, haja vista que a Impugnante lançou créditos por entradas no período julho de 2012, quando já havia formalizado o regime especial, porém, em relação a insumos do transporte que havia adquirido no mês de junho, quando estava sujeita à apuração pela sistemática de crédito presumido;

- em relação ao subitem 2.2 do Auto de Infração a autuação seguiu o art. 66, inciso VIII do RICMS/02 que estabelece que o crédito de ICMS pela aquisição de combustíveis, assim como ocorre em relação aos demais insumos passíveis de creditamento por parte de empresas transportadoras, é *“restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios”*, vedada, portanto, a apropriação de crédito no caso de utilização de veículos de terceiros, como ocorre na subcontratação;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- cita as definições trazidas pelo art. 222 do RICMS/02 para as expressões “subcontratação” e “veículo próprio”;
- quando subcontrata terceiros para a execução do serviço de transporte, não caberia ao transportador subcontratante o direito a crédito de ICMS pelos abastecimentos de combustível, mas ao transportador real proprietário do veículo (subcontratado), em nome de quem deve ser emitida a nota fiscal de abastecimento;
- nos casos de subcontratação, caberia ao transportador subcontratante o crédito de ICMS destacado no Conhecimento de Transporte de emissão do transportador subcontratado, pelo serviço de transporte por este executado;
- a irregularidade ocorreu tanto em relação a notas fiscais que se referiam a um único abastecimento, disciplinado pela Resolução n.º 2.929/98, como também em relação a abastecimentos acobertados por cupons fiscais que faziam parte de notas fiscais globais, conforme art. 12, § 3º da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02;
- visando facilitar e tornar mais ágil as operações de abastecimento de combustível nos postos revendedores, quando o adquirente for contribuinte do ICMS, previu o legislador a possibilidade de emissão de cupom fiscal a cada abastecimento, documento este que acoberta legalmente a saída da mercadoria, desde que o mesmo contenha os números da placa e do hodômetro do veículo abastecido, e que seja emitida de forma periódica Nota Fiscal englobando os abastecimentos ocorridos no mês;
- não é obrigatória a adoção da sistemática de emissão de nota fiscal global/periódica nas operações entre posto revendedor de combustível e adquirente contribuinte do ICMS, mas, uma vez adotada, devem ser cumpridas as normas regulamentares para sua utilização;
- a nota fiscal global mantida em arquivo e apresentada ao Fisco pela transportadora estiver desacompanhada dos cupons fiscais respectivos que teriam acobertado cada abastecimento de combustível, ou se tais documentos não apresentarem consignadas as placas dos veículos abastecidos, impedido estará o Fisco de checar a condição de serem os veículos abastecidos de propriedade da empresa;
- daí a importância de estar a nota fiscal global de abastecimento acompanhada dos cupons fiscais respectivos;
- o mesmo vale para o caso da irregularidade de que trata o subitem 2.6 do Auto de Infração;
- relativamente à infringência do subitem 2.3 do Auto de Infração, é cediço que, para fazer jus ao crédito, é imprescindível que a nota fiscal de aquisição do insumo, quando já tributado anteriormente por substituição tributária, contenha a indicação do valor do imposto que incidiu nas operações com a mercadoria, conforme determina o art. 37, inciso II, alínea “a”, item 2, subitem 2.1 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02;
- passando agora à abordagem do subitem 2.5 do relatório do Auto de Infração, cita os arts. 70, inciso III do RICMS/02, 155, inciso XII, alínea “c” da Constituição Federal e a Lei Complementar n.º 87/96;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- deve ser considerado como material de uso ou consumo, a *contrario sensu* do art. 66, inciso VIII do RICMS/02, qualquer mercadoria que não esteja nele especificada como passível de creditamento por empresa prestadora de serviço de transporte (combustíveis, lubrificantes, pneus, câmaras de ar ou material de limpeza);

- no que concerne ao subitem 2.9 do relatório do Auto de Infração, os documentos fiscais que tiveram seus créditos glosados referem-se a industrialização efetuada em bem que não pertence ao ativo imobilizado do estabelecimento;

- a própria Impugnante admite que os veículos envolvidos não fazem parte de seu ativo imobilizado, alegando, que são utilizados na consecução de suas atividades;

- o art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96, assim como o art. 66, inciso II do RICMS/02, citados pela própria Impugnante, deixam claro a possibilidade de creditamento pela entrada de bem do ativo imobilizado no estabelecimento;

- se os veículos não pertencem ao estabelecimento atuado, lógica a conclusão de que a industrialização neles procedida não pode ser considerada prestada a esse estabelecimento;

- ademais, se tais industrializações pudessem realmente ser tratadas como aquisições de imobilizado pelo estabelecimento atuado, haveriam de submeter-se ao creditamento à razão de 1/48 ao mês;

- o subitem 2.7 do Auto de Infração não cuida apenas de falta da 1ª via, mas sim de ausência total do suposto documento não se sabendo sequer quem é o emitente dessas notas fiscais e sua localização, nem mesmo a mercadoria adquirida;

- em relação ao subitem 2.8, a Impugnante não teceu qualquer comentário;

- também nada disse a Impugnante sobre os subitens 2.10 e 2.11 do Auto de Infração;

- as penalidades não se confundem e foram aplicadas em conformidade e nos exatos termos do estabelecido no art. 55, inciso XXVI e art. 56, inciso II, ambos da Lei n.º 6.763/75;

- também não merece prosperar a contestação em relação à data inicial adotada para incidência de juros moratórios sobre a multa de revalidação, ou seja, a partir da data de vencimento do tributo, defendendo sua incidência apenas “*a partir do fim do prazo para quitação do Auto de Infração*”, sem especificar que prazo seria esse;

- o art. 226 da Lei n.º 6.763/75 deixa claro a incidência de juros, tanto sobre o valor do tributo, quanto em relação às multas, cujo disciplinamento coube à Resolução n.º 2.880/97.

Ao final, pede a procedência do lançamento.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca das seguintes imputações fiscais relativas a apropriação indevida de créditos de ICMS,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tendo a ora Impugnante a condição de empresa prestadora de serviço de transporte de cargas:

1) lançamento de “créditos por entradas” no livro Registro de Entradas, no período de janeiro de 2011 a junho de 2012, sem possuir regime especial que autorizasse a apuração do ICMS pela sistemática de "débito e crédito", conforme disposto no art. 75, inciso XXIX c/c § 12 da Parte Geral do RICMS/02;

2) no período de julho de 2012 a dezembro de 2013, a Impugnante, já autorizada por regime especial a apurar o imposto pela sistemática de "débito e crédito", apropriou-se indevidamente de créditos de ICMS por ter registrado notas fiscais de aquisição de mercadorias e bens com as seguintes irregularidades:

2.1) lançamento de créditos por entradas, no mês de julho de 2012, em relação a insumos do transporte adquiridos no mês de junho de 2012, quando estava sujeita à sistemática de crédito presumido, conforme estabelecido no art. 75, inciso XXIX do RICMS/02;

2.2) abastecimento de combustíveis realizado em veículos de terceiros, em infringência ao art. 66, inciso VIII do RICMS/02, que autoriza o creditamento pelas aquisições de insumos (combustível, lubrificante, pneus, câmaras-de-ar, material de limpeza), desde que empregados ou utilizados exclusivamente em veículos próprios.

Esclareça-se que a irregularidade ocorreu tanto em relação a notas fiscais que se referiam a um único abastecimento, disciplinado pela Resolução n.º 2.929/98, como também em relação a abastecimentos acobertados por cupons fiscais que faziam parte de notas fiscais globais, conforme art. 12, § 3º da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02;

2.3) lançamento a crédito sem informação do ICMS/ST na nota fiscal, em infringência ao art. 37, inciso II, alínea "a", item 2, subitem 2.1 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02;

2.4) registro de nota fiscal global, prevista no art. 12, § 3º da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02, sem que a mesma estivesse acompanhada dos respectivos cupons fiscais que teriam acobertado a saída do combustível, documentos fiscais estes onde deveria constar a placa e hodômetro do veículo abastecido;

2.5) lançamento de crédito relativo a aquisições de bens de uso ou consumo, em infringência ao art. 70, inciso III do RICMS/02;

2.6) relativo a abastecimento de combustível sem identificação da placa do veículo na nota fiscal respectiva, infringindo o art. 12, § 3º da Resolução n.º 2.929/98;

2.7) lançamento a crédito sem possuir a nota fiscal respectiva, em infringência aos arts. 63 e 70, inciso VI do RICMS/02 (Notas Fiscais n.ºs 10.120 e 10.121, de 18 de outubro de 2012);

2.8) crédito destacado em documento fiscal indicando estabelecimento diverso como destinatário, infringindo o art. 70, inciso VIII do RICMS/02;

2.9) registro de nota fiscal referente a industrialização (alongamento de cabine) efetuada em bem que não pertence ao ativo imobilizado do estabelecimento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Notas Fiscais n.ºs 627 e 628, de 07 de março de 2013), em infringência ao art. 66, inciso II do RICMS/02;

2.10) crédito lançado a maior em relação ao corretamente informado na nota fiscal (mês de novembro de 2013), infringindo o art. 68 do RICMS/02;

2.11) duplicidade de lançamento de notas fiscais referentes a aquisição de insumos (mês de outubro de 2013), infringindo o art. 68 do RICMS/02.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II, 55, inciso XXVI.

Como pode ser visto o lançamento em análise pode ser dividido basicamente em duas partes distintas, a saber:

1ª) abrangendo o período de janeiro de 2011 a junho de 2012, refere-se ao aproveitamento indevido de créditos de ICMS pelas entradas/aquisições de mercadorias por parte da Impugnante, na condição de empresa prestadora de serviço de transporte rodoviário de cargas, vez que estava submetida e deveria apurar o imposto pela sistemática de crédito presumido prevista no art. 75, inciso XXIX do RICMS/02, que constitui a regra geral estabelecida na legislação deste Estado para o transportador rodoviário de cargas.

Referida imputação, apontada no Relatório do Auto de Infração de fl. 04 (item 1), foi quantificada na Planilha I, fl. 12 (demonstrativo do crédito de ICMS apropriado indevidamente no período de 01/01/2011 a 30/06/2012 – sistema de crédito presumido), onde, para efeito de cálculo da diferença de crédito indevidamente apropriado, foi concedido à Impugnante o crédito presumido a que tinha direito, equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do débito mensal apurado por suas prestações de serviço de transporte.

Desde já, cumpre registrar que a Impugnante requereu e obteve, a partir de 1º de julho de 2012, o regime especial de que trata o § 12 do art. 75 do RICMS/02, visando a apuração do imposto pela sistemática de débito e crédito. Em virtude da concessão do regime especial surge a segunda parte da autuação, pois o Fisco passou a verificar os documentos fiscais em relação aos quais o crédito foi apropriado.

2ª) compreendendo o período de julho de 2012 a dezembro de 2013, consiste na apuração de diversas irregularidades relacionadas com o aproveitamento indevido de crédito de ICMS pelas entradas/aquisições de bens e mercadorias, irregularidades essas que se encontram elencadas na continuação do Relatório do Auto de Infração de fls. 09/10 (item 2, subdividido em subitens 2.1 a 2.11).

Todas essas irregularidades descritas no item 2 do Relatório do Auto de Infração estão detalhadas na Planilha II de fls. 13/34, em relação a cada nota fiscal escriturada no livro Registro de Entradas.

Sendo assim, para facilitar a compreensão da decisão, passa-se a analisar cada parte acima destacada.

1) No período de janeiro de 2011 a junho de 2012, lançar “créditos por entradas” no livro Registro de Entradas, sem possuir regime especial que autorizasse a apuração do ICMS pela sistemática de "débito e crédito".

Neste tópico discussão cinge-se ao aproveitamento de “créditos por entradas” no livro Registro de Entradas em período no qual a Impugnante não possuía regime especial que autorizasse a apuração do ICMS pela sistemática de "débito e crédito", conforme disposto no art. 75, inciso XXIX c/c § 12 da Parte Geral do RICMS/02.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

Pela legislação estadual o transportador rodoviário de cargas, em regra geral, deve apurar o ICMS devido nas prestações de serviço de transporte pela sistemática do "crédito presumido", sendo-lhe vedada a utilização de quaisquer outros créditos, conforme estabelecido no art. 75, inciso XXIX da Parte Geral do RICMS/02.

Não obstante, assegura-se ao transportador de cargas a apuração pelo sistema normal de "débito e crédito", desde que a opção seja formalizada mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, após manifestação da Superintendência de Fiscalização, nos termos do § 12 do mesmo artigo.

Registre-se que a Impugnante somente requereu e obteve o Regime Especial a partir de 1º de julho de 2012 (RE n.º 45.000001078.24), razão pela qual o Fisco procedeu ao estorno do crédito apropriado no período de janeiro de 2011 a junho de 2012, conforme demonstrado na Planilha I (fl. 12).

Por meio de verificação fiscal analítica e recomposição de conta gráfica sobre as declarações de apuração e informação do ICMS, o Fisco estadual constatou que a Impugnante, no período de janeiro de 2011 a junho de 2012, utilizou-se do sistema débito/crédito para recolhimento do ICMS, sem o amparo de regime especial, conforme disciplina o § 12 do art. 75 do RICMS/02, quando deveria proceder esta apuração pela sistemática do crédito presumido, na proporção de 20% (vinte por cento) sobre o débito total do imposto sobre as prestações de serviço apurado em cada mês, segundo determina o inciso XXIX do mesmo dispositivo legal, acarretando créditos maiores e recolhimento a menor do ICMS.

Para se chegar à exata dimensão do lançamento veja-se a determinação contida no citado art. 75, inciso XXIX e seu § 12 da Parte Geral do RICMS/02, na redação vigente a partir de 1º de abril de 2006, na forma do art. 1º do Decreto n.º 44.253, de 09 de março de 2006, *in verbis*:

**CAPÍTULO V
Do Crédito Presumido**

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

.....
XXIX - ao estabelecimento prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas de valor equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto devido na prestação, observando-se o seguinte:

a) o crédito presumido será aplicado pelo contribuinte, em substituição ao sistema normal de débito e crédito, vedada a utilização de quaisquer outros créditos;

b) o prestador de serviço de transporte dispensado de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS ou da escrituração fiscal apropriar-se-á do crédito previsto neste inciso no próprio documento de arrecadação.

.....
§ 12. Em substituição ao crédito presumido de que trata o inciso XXIX do caput deste artigo, fica assegurado ao prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas a apuração pelo sistema normal de débito crédito, observado o seguinte:

I - a opção será formalizada mediante regime especial concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação, após manifestação da Superintendência de Fiscalização;

II - o regime especial estabelecerá obrigações acessórias que assegurem o controle da apuração do imposto, especialmente no que se refere à vedação ou estorno do crédito relativo às prestações isentas ou não tributadas;

III - até a formalização do regime especial, o titular da Delegacia Fiscal a que o contribuinte estiver circunscrito poderá autorizá-lo a adotar o sistema normal de débito crédito, desde que protocolizado o pedido de regime.

Os argumentos da Impugnante voltam-se à discussão da possibilidade de, por decreto estadual, estabelecer-se uma regra diferente da regra matriz da não cumulatividade prevista na Constituição Federal e disciplinada pela Lei Complementar n.º 87/96.

Cumprido destacar que a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo não se incluem na competência deste Egrégio Conselho de Contribuintes, conforme preceituam os arts. 182 da Lei n.º 6.763/75 e 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08. Portanto, não se entrará aqui na seara pela qual envervou a Impugnante no sentido de não se aplicar a norma constante do art. 75 acima transcrito.

Também não se discutirá aqui a alegação da Defendente de que qualquer modalidade de modificação e alteração no regime de compensação do imposto só poderia ocorrer por lei complementar, porque, dentro das limitações impostas à apreciação do caso por este Conselho, o fato inegável nos autos é a existência de norma estadual expressa no sentido da exigência imposta à Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, a norma regulamentar não existe sozinha. No caso o art. 75, inciso XXIX e seu § 12 da Parte Geral do RICMS estão amparados no Convênio ICMS n.º 106/96, e no § 2º do art. 29 da Lei n.º 6.763/75.

Assim prevê o art. 29, § 2º da Lei n.º 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.

.....
§ 2º O Poder Executivo, como medida de simplificação da tributação, poderá facultar ao contribuinte adotar abatimento de percentagem fixa a título de montante, ainda que parcialmente, do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Em verdade, a sistemática do crédito presumido consiste no abatimento de uma percentagem fixa sobre o valor do imposto devido na prestação de serviço de transporte de cargas.

Registre-se, ainda, que o Decreto n.º 44.253/06, que alterou o art. 75 do RICMS/02, introduzindo o inciso XXIX, conforme acima ressaltado, é fundado no Convênio ICMS n.º 106/96 do qual o Estado de Minas Gerais é signatário.

Tal convênio tinha o seguinte conteúdo:

CONVÊNIO ICMS 106/96

Dispõe sobre concessão de crédito presumido nas prestações de serviços de transporte.

O Ministro de Estado da Fazenda e os Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, na 84ª Reunião Ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em Belém, PA, no dia 13 de dezembro de 1996, tendo em vista o disposto na Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, resolvem celebrar o seguinte

CONVÊNIO

Cláusula primeira. Fica concedido aos estabelecimentos prestadores de serviço de transporte um crédito de 20% (vinte por cento) do valor do ICMS devido na prestação, que será adotado, opcionalmente, pelo contribuinte, em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituição ao sistema de tributação previsto na legislação estadual.

§ 1º O contribuinte que optar pelo benefício previsto no caput não poderá aproveitar quaisquer outros créditos.

§ 2º A opção pelo crédito presumido deverá alcançar todos os estabelecimentos do contribuinte localizados no território nacional e será consignada no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências de cada estabelecimento.

§ 3º O prestador de serviço não obrigado à inscrição cadastral ou à escrituração fiscal apropriar-se-á do crédito previsto nesta cláusula no próprio documento de arrecadação.

Cláusula segunda. O benefício previsto neste Convênio não se aplica às empresas prestadoras de serviços de transporte aéreo.

Cláusula terceira. Este Convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1997 ficando revogado o Convênio ICMS 38/89, de 24 de abril de 1989.

Da leitura do Convênio acima transcrito resta claro que ele é determinativo e não autorizativo.

Com sua entrada em vigor, a partir de 1º de abril de 2006 do inciso XXIX do art. 75 do RICMS/02, o regime de apuração do imposto utilizando o crédito presumido, em substituição ao sistema de débito e crédito, passou a ser a regra para os prestadores de serviço de transporte rodoviário de cargas. Exatamente a hipótese em que se enquadra a ora Impugnante.

Cabe destacar, que a apuração do imposto pelo sistema de débito e crédito ainda foi assegurada, sob a condição de a opção ser formalizada mediante regime especial concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação, após manifestação da Superintendência de Fiscalização, nos termos do § 12 do art. 75 do RICMS/02.

Este regime especial deverá estabelecer obrigações acessórias que assegurem o controle da apuração do imposto, especialmente no que se refere à vedação ou estorno do crédito relativo às prestações isentas ou não tributadas.

Ressalte-se que, ao determinar que o Contribuinte optante pelo Regime Especial cumpra os requisitos do art. 75, § 12 do RICMS/02, criando formas de controle sobre o aproveitamento de crédito do imposto, a Fazenda Pública exige o cumprimento das normas que já se encontram previstas no RICMS/02, em seu art. 71, inciso I, § 14 da Parte Geral, a saber:

CAPÍTULO IV Do Estorno do Crédito

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:

I - vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, observado o disposto no § 3º deste artigo e no artigo 74 deste Regulamento;

.....
§ 14. O prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas estornará os créditos relativos às suas prestações cujo imposto tenha sido recolhido por terceiro, a título de substituição tributária.
.....

Relativamente à arguição de que a autuação configuraria ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no art. 155, § 2º, incisos I e II da Constituição Federal, cumpre destacar o atendimento a referido princípio pela autuação em foco.

A utilização do crédito presumido assegura o cumprimento ao princípio da não cumulatividade uma vez que em tal técnica de tributação existe a compensação de créditos com débitos, no entanto, o crédito a ser aproveitado é calculado pela aplicação de percentual sobre o imposto devido na prestação.

Todos os argumentos aqui expostos estão em perfeita consonância com a jurisprudência remansosa deste Conselho de Contribuintes como pode ser visto da ementa do Acórdão n.º 21.407/13/1ª, a saber:

ACÓRDÃO: 21.407/13/1ª

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - APURAÇÃO POR DÉBITO/CRÉDITO - FALTA DE REGIME ESPECIAL. CONSTATADO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO DE ICMS PROVENIENTE DE APURAÇÃO DO ICMS PELO SISTEMA DE DÉBITO/CRÉDITO, EM DESACORDO COM O PREVISTO NO ART. 75, INCISO XXIX, ALÍNEA "A", PARTE GERAL DO RICMS/02 QUE ESTABELECE O CRÉDITO PRESUMIDO. A APURAÇÃO PELO SISTEMA DE DÉBITO/CRÉDITO ESTÁ CONDICIONADA À CONCESSÃO DO REGIME ESPECIAL, PREVISTO NO § 12 DO DISPOSITIVO LEGAL CITADO. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, XXVI DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Repita-se, pela importância, que a Impugnante requereu e obteve, a partir de 1º de julho de 2012, o regime especial de que trata o § 12 do art. 75 do RICMS/02, visando a apuração do imposto pela sistemática de débito e crédito.

Considerando esta situação surge a segunda parte da autuação na qual o Fisco passou a verificar os documentos fiscais em relação aos quais o crédito foi apropriado.

2) No período de julho de 2012 a dezembro de 2013, já autorizada por regime especial a apurar o imposto pela sistemática de "débito e crédito", a Impugnante apropriou-se de créditos de ICMS por ter registrado notas fiscais de aquisição de mercadorias e bens com irregularidades.

Todas as irregularidades descritas no item 2 do Relatório do Auto de Infração e discriminadas anteriormente nesta decisão detalhadas na Planilha II de fls. 13/34, em relação a cada nota fiscal escriturada no livro Registro de Entradas.

Na citada Planilha II, para cada documento em que o crédito de ICMS foi estornado pelo Fisco, foi apresentada, em sua última coluna, a motivação para o estorno do crédito.

Da análise minuciosa da Planilha II é possível perceber cada um dos motivos que levaram o Fisco a autuar a Impugnante.

A primeira irregularidade apontada no subitem 2.1 do Auto de Infração relaciona-se intrinsecamente com a irregularidade do item, haja vista que a Impugnante lançou créditos por entradas no mês de julho de 2012, quando já havia formalizado o regime especial, porém, em relação a insumos do transporte que havia adquirido no mês de junho de 2012, quando estava sujeita à apuração pela sistemática de crédito presumido.

Assim, não seria possível o crédito devendo ser mantidas as exigências do subitem 2.1 do Auto de Infração.

Relativamente às irregularidades de que tratam os subitens 2.2, 2.3, 2.4 e 2.6 do Auto de Infração, que a Impugnante tratou conjuntamente em sua peça de defesa sob o tópico “A impossibilidade de impor restrições ao crédito de ICMS” (fls. 176/182), deve-se considerar os seguintes pontos.

Em relação ao subitem 2.2 do Auto de Infração (crédito vinculado a abastecimento de combustível realizado em veículos de terceiros), estabelece o art. 66, inciso VIII do RICMS/02, *in verbis*:

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:

.....
VIII - **a combustível, lubrificante, pneus, câmaras-de-ar de reposição ou de material de limpeza, adquiridos por prestadora de serviços de transporte e estritamente necessários à prestação do serviço,** limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto **e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios;**

(grifos não constam do original)

Pela legislação acima transcrita verifica-se que o crédito de ICMS pela aquisição de combustíveis, assim como ocorre em relação aos demais insumos passíveis de creditamento por parte de empresas transportadoras, conforme definido no dispositivo regulamentar acima, é *“restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios”*, vedada, portanto, a apropriação de crédito no caso de utilização de veículos de terceiros, como ocorre na subcontratação.

Sabe-se que grande parte das empresas transportadoras, ainda que possuam veículos próprios para realização de parte dos serviços de transporte que executam, valem-se muitas vezes do instituto da subcontratação, que ocorre quando o transportador opta em não realizar o serviço de transporte, total ou parcialmente, em veículo próprio, subcontratando um terceiro para tal finalidade.

Veja-se as definições trazidas pelo art. 222 do RICMS/02 para as citadas expressões “subcontratação” e “veículo próprio”:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

.....
VI - subcontratação é a contratação firmada por opção do transportador em não realizar o serviço, total ou parcialmente, em veículo próprio;

VII - veículo próprio é aquele registrado em nome do contribuinte ou aquele por ele operado em regime formal de locação, comodato ou qualquer outra forma de cessão, onerosa ou não;
.....

Portanto, na hipótese de subcontratação de terceiros para a execução do serviço de transporte, não cabe ao transportador subcontratante o direito a crédito de ICMS pelos abastecimentos de combustível, mas ao transportador real proprietário do veículo (transportador subcontratado), em nome do qual deve ser emitida a nota fiscal de abastecimento.

Nos casos de subcontratação, cabe ao transportador subcontratante o crédito de ICMS destacado no Conhecimento de Transporte de emissão do transportador subcontratado, pelo serviço de transporte por este executado, se for o caso, mas não o crédito pelo abastecimento.

Esta irregularidade, esclareça-se, ocorreu tanto em relação a notas fiscais que se referiam a um único abastecimento, disciplinado pela Resolução n.º 2.929, de 24 de julho de 1998, como também em relação a abastecimentos acobertados por cupons fiscais que faziam parte de notas fiscais globais, conforme previsão contida no art. 12, § 3º da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02.

Neste ponto, vale esclarecer que o procedimento legal padrão a ser utilizado nas vendas destinadas a contribuintes do ICMS é a emissão de Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou Nota Fiscal Eletrônica, a cada operação de venda (RICMS/02, Anexo VI,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parte 1, art. 6º, inciso III, alínea “d” c/c art. 16, inciso III, alínea “d”), e não o cupom fiscal, este reservado às vendas para consumidores finais não-contribuintes do imposto.

No entanto, visando facilitar e tornar mais ágil as operações de abastecimento de combustível nos postos revendedores, quando o adquirente for contribuinte do ICMS, é possível a emissão de cupom fiscal a cada abastecimento, documento este que acoberta legalmente a saída da mercadoria, desde que o mesmo contenha os números da placa e do hodômetro do veículo abastecido, e que seja emitida de forma periódica nota fiscal englobando os abastecimentos ocorridos no mês.

Nesta linha, cite-se o art. 12, § 3º da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02, a saber:

Art. 12. A nota fiscal será emitida:

.....
§ 3º Tratando-se de estabelecimento varejista de combustíveis derivados ou não de petróleo, a nota fiscal **poderá ser emitida de forma periódica**, englobando os abastecimentos ocorridos no mês, desde que observado o seguinte:

I - seja emitido, no momento do abastecimento, Cupom Fiscal ou Nota Fiscal Modelo 2, nestes consignando os números da placa e do hodômetro do veículo abastecido, os quais passarão a fazer parte integrante da nota fiscal global;

II - seja indicado, no campo “Informações Complementares”, o número do documento fiscal que acobertou a saída da mercadoria.

(grifos não constam do original)

Portanto, não é obrigatória a adoção da sistemática de emissão de nota fiscal global/periódica nas operações entre posto revendedor de combustível e adquirente contribuinte do ICMS.

Contudo, uma vez adotada tal sistemática, devem ser cumpridas as normas regulamentares para sua utilização, como a anexação à nota fiscal global dos cupons fiscais que teriam acobertado as saídas da mercadoria, além da indicação destes no campo “Informações Complementares” da nota fiscal.

As conclusões acima também se prestam a justificar a irregularidade descrita no subitem 2.4 do Auto de Infração (registro de nota fiscal global, prevista no art. 12, § 3º da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02, sem que a mesma estivesse acompanhada dos respectivos cupons fiscais que teriam acobertado a saída do combustível, documentos fiscais estes onde deveria constar a placa e hodômetro do veículo abastecido).

Assim, se a nota fiscal global mantida em arquivo e apresentada ao Fisco pela empresa transportadora estiver desacompanhada dos cupons fiscais respectivos que teriam acobertado cada abastecimento de combustível, ou se tais documentos não apresentarem consignadas as placas dos veículos abastecidos, impedido estará o Fisco

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de checar a condição de serem os veículos abastecidos de propriedade daquela empresa. De onde advém a importância de estar a nota fiscal global de abastecimento acompanhada dos cupons fiscais respectivos, documentos estes que efetivamente acobertam a venda do combustível e onde deve ser consignada a placa do veículo, placa esta que permite ao Fisco a identificação do real proprietário do veículo transportador abastecido.

Tais conclusões valem, também, para o caso da irregularidade de que trata o subitem 2.6 do Auto de Infração (Nota Fiscal que se refere a um único abastecimento de combustível sem identificação da placa do veículo nesse documento, infringindo o art. 1º, § 3º da Resolução n.º 2.929/98).

Quanto à infringência do subitem 2.3 do Auto de Infração (lançamento a crédito sem informação do ICMS/ST na nota fiscal), é cediço que, para fazer jus ao crédito, é imprescindível que a nota fiscal de aquisição do insumo, quando já tributado anteriormente por substituição tributária, contenha a indicação do valor do imposto que incidiu nas operações com a mercadoria. Esta regra encontra-se no art. 37, inciso II, alínea “a”, item 2, subitem 2.1 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Por conseguinte, a falta desta informação no documento fiscal impede a apropriação do crédito pelo adquirente/destinatário.

No que tange ao subitem 2.5 do Auto de Infração (creditamento pela aquisição de bens de uso ou consumo), a imputação fiscal é a infringência ao art. 70, inciso III do RICMS/02.

Dada a argumentação da Impugnante veja-se o que dispõe o art. 155, inciso XII, alínea “c” da CF/88, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

.....
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
.....

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

.....
XII - cabe à lei complementar:
.....

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

(grifos apostos)

A lei complementar que regulamenta o disposto no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” da Constituição da República é justamente a Lei Complementar n.º 87/96, citada pela Impugnante que disciplina o regime de compensação desse imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Lei Complementar n.º 87/96 determina que *“somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020”*.

Seguindo este mandamento, dispõe o art. 70, inciso III do RICMS/02, que *“fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento”*.

No caso de transportadora, deve ser considerado como material de uso ou consumo qualquer mercadoria que não esteja especificada como passível de creditamento por empresa prestadora de serviço de transporte. Estão especificados combustíveis, lubrificantes, pneus, câmaras de ar ou material de limpeza.

Assim sendo, produtos como, por exemplo, disco para tacógrafo, lâmpada, encerado ou autopeças, não estão relacionados como insumos estritamente necessários à prestação do serviço de transporte, consoante o referido dispositivo regulamentar (já transcrito anteriormente), sendo considerados para fins tributários como materiais destinados ao uso/consumo.

No que concerne ao subitem 2.9 do Auto de Infração, os documentos fiscais que tiveram seus créditos glosados (Notas Fiscais n.ºs 627 e 628, de 07 de março de 2013, acostadas às fls. 141/142, registradas no LRE de fl. 79 e discriminadas na Planilha II de fls. 27/28) referem-se a industrialização (alongamento de cabine) efetuada em bem que não pertence ao ativo imobilizado do estabelecimento.

Cumprе destacar que a própria Impugnante admite que os veículos envolvidos não fazem parte de seu ativo imobilizado, alegando, contudo, serem estes utilizados na consecução de suas atividades empresariais.

O art. 20 da Lei Complementar n.º 87/96, assim como o art. 66, inciso II do RICMS/02, citados pela Impugnante às fls. 186/187, deixam claro a possibilidade de creditamento pela entrada de bem do ativo imobilizado no estabelecimento do contribuinte.

No caso, os veículos não pertencem ao estabelecimento da Impugnante, donde se conclui de que a industrialização neles procedida não pode ser considerada prestada a esse estabelecimento.

Ademais, se tais industrializações pudessem realmente ser tratadas como aquisições de imobilizado pelo estabelecimento autuado, haveriam de submeter-se ao creditamento à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) ao mês, e não tendo o crédito lançado de forma integral como realmente ocorreu.

Em relação ao subitem 2.7 do Auto de Infração, que consiste na apropriação de crédito sem apresentação da nota fiscal respectiva infringindo os arts. 63 e 70, inciso VI do RICMS/02 (Notas Fiscais n.ºs 10.120 e 10.121, datadas de 18 de outubro de 2012, escrituradas no LRE de fl. 61 e relacionadas na Planilha II de fl. 21), a Impugnante não esclarece do que se trata as aquisições.

Importa destacar que, ao contrário do alegado na impugnação, este tópico não se refere a falta da 1ª via da nota fiscal, mas sim a total ausência do documento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, não se sabe quem é o emitente dessas notas fiscais e nem sua localização, muito menos se sabe qual a mercadoria adquirida.

A Impugnante, repita-se, não forneceu qualquer outro meio de prova atestando a suposta operação de compra.

Assim, não há como acolher as alegações defensórias vez que desacompanhadas de qualquer documentação probante.

Quanto ao subitem 2.8 do Auto de Infração, que se refere a documento fiscal indicando estabelecimento diverso como destinatário, houve infringência ao art. 70, inciso VIII do RICMS/02.

A Impugnante não teceu qualquer comentário relativamente ao subitem 2.8 do Auto de Infração.

Os documentos relativos a tal item constam da Planilha II, às fls. 26/27, e foram escriturados no LRE de fls. 76/77. Cópias, por amostragem, das notas fiscais encontram-se às fls. 138/140.

Também não há contestação específica da Impugnante sobre o subitem 2.10 do Auto de Infração, referente a crédito lançado a maior em relação ao corretamente informado na nota fiscal (Planilha II, fl. 34), infringindo o art. 68 do RICMS/02.

Mesma situação registra-se em relação ao subitem 2.11 do Auto de Infração cuja imputação é a duplicidade de lançamento de notas fiscais.

Insurgiu-se a Impugnante contra a exigência concomitante de multa isolada, relativa a descumprimento de obrigação acessória, com a multa de revalidação devida pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor do imposto (descumprimento da obrigação principal), a que chamou de “multa de ofício”.

As penalidades exigidas não se confundem e foram aplicadas em conformidade e nos exatos termos do estabelecido no art. 55, inciso XXVI (multa isolada) e art. 56, inciso II (multa de revalidação), ambos da Lei n.º 6.763/75, a saber:

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;

.....
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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

.....
Com efeito, a multa de revalidação exigida sobre o valor do tributo não recolhido, prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS/ST efetuado pela Impugnação.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da mesma Lei n.º 6.763/75 (Multa Isolada) foi exigida por descumprimento de obrigação acessória.

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

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel 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).

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

Ao contrário do que sustenta a Impugnante, é possível a incidência concomitante das multas em questão, porquanto foram cobradas nos exatos termos da legislação pertinente.

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.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Por fim, também não há como acolher a contestação em relação à data inicial adotada para incidência de juros moratórios sobre a multa de revalidação, ou seja, a partir da data de vencimento do tributo, defendendo sua incidência apenas “*a partir do fim do prazo para quitação do Auto de Infração*”.

O art. 226 da Lei n.º 6.763/75 deixa claro a incidência de juros, tanto sobre o valor do tributo, quanto em relação às multas, cujo disciplinamento coube à Resolução n.º 2.880/1997, que assim estabelece em seu art. 2º:

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira e Vander Francisco Costa.

Sala das Sessões, 03 de maio de 2017.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Revisor

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora