

Acórdão: 23.026/18/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000935913-39  
Impugnação: 40.010145259-92  
Impugnante: Usiminas Mecânica S/A  
IE: 313025169.01-48  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - PRESTAÇÃO SUBSEQUENTE ISENTA OU NÃO TRIBUTADA.** Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a prestações de serviços de transporte vinculadas a saídas ocorridas ao amparo da isenção ou não incidência, em desacordo com o disposto no art. 70, inciso IV, alínea “c” do RICMS/02. A Autuada reconhece parte dessa irregularidade e efetua o pagamento parcial. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO.** Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a prestações de serviços de transporte vinculadas às entradas não destinadas a industrialização ou comercialização, em desacordo com o disposto no art. 70, inciso IV, alínea “a.3” do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, capituladas respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/13 a 30/09/17, em razão de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a prestações de serviços de transporte em que a Autuada era a tomadora dos serviços, em desacordo com o disposto no art. 70, inciso IV, alíneas “a” e “c” do RICMS/02.

As prestações de serviços de transporte estão vinculadas a:

- saídas ocorridas ao amparo da isenção ou não incidência;
- saídas com redução da base de cálculo;
- entradas não destinadas a industrialização ou comercialização.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seus procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 156/172, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 302/303.

A Fiscalização reformula o lançamento às fls. 304/308.

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às fls. 313/314.

A Fiscalização novamente manifesta-se às fls. 307/327.

### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/13 a 30/09/17, em razão de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a prestações de serviços de transporte em que a Autuada era a tomadora dos serviços, em desacordo com o disposto no art. 70, inciso IV, alíneas “a” e “c” do RICMS/02.

As prestações de serviços de transporte estão vinculadas a:

- saídas ocorridas ao amparo da isenção ou não incidência, sendo vedado o aproveitamento de créditos nos termos do art. 70, inciso IV, alínea “c” do RICMS/02;
- saídas com redução da base de cálculo, hipótese em que o aproveitamento de créditos deveria se limitar à proporção da parcela tributada da operação;
- entradas não destinadas a industrialização ou comercialização, sendo vedado o aproveitamento de créditos nos termos do art. 70, inciso IV, alínea “a” do RICMS/02.

Inicialmente, há que se ressaltar que a Autuada reconheceu como corretas as exigências fiscais relativas aos estornos de créditos, cujas prestações de serviços de transporte estão vinculadas as saídas com redução de base de cálculo e efetuou o recolhimento integral dos valores exigidos.

Ainda, reconheceu parcialmente as exigências relativas aos estornos de créditos, cujas prestações de serviços de transporte estão vinculadas as saídas com isenção, destinadas ao Consórcio Maracanã, no Rio de Janeiro, para as obras de reforma dos estádios de futebol utilizadas na Copa do Mundo de 2014 (operações ocorridas em 2012, mas cujo crédito foi registrado e aproveitado a partir de 2013). Efetuou o pagamento parcial das exigências.

### **Da Preliminar do Pedido de Perícia**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo. Para isso, formula os quesitos de fls. 167/168.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que, dispondo do conhecimento técnico

necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litúgio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.<sup>a</sup> APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, estabelecido 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;

(...)

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

**Do Mérito**

No que tange a exigência relativa ao aproveitamento de créditos de serviços de transporte vinculados a saídas isentas ou não tributadas, a Impugnante contesta as operações de vendas para a indústria naval, que foram objeto da autuação, sob a alegação de que a legislação que concede isenção nas saídas para a indústria naval permite o aproveitamento de créditos.

Contudo, há que se observar que a regra geral é que a isenção concedida a uma operação acarreta a anulação do crédito relativo às operações anteriores, conforme previsto na Constituição Federal, em seu art. 155, § 2º, inciso II, alínea “b”, a seguir transcrito:

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;

III - propriedade de veículos automotores.

(...)

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

(...)

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

(...)

Por sua vez, a Lei nº 6.763/75 dispõe, em seus arts. 31, inciso II e 32, inciso I, o seguinte:

Art. 31. Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subseqüentes:

(...)

II - o imposto relativo à operação ou à prestação, quando a operação ou a prestação subseqüente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, inclusive a utilizada na produção, na geração ou na extração, estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, exceto, observado o disposto no § 3º do artigo 32, quando destinada a exportação para o exterior;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

Art. 32. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

I - for objeto de operação ou prestação subsequente não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou do bem ou da utilização do serviço;

(...)

§ 3º Não será estornado crédito referente a mercadoria, bem ou serviço, entrados ou recebidos a partir de 1º de novembro de 1996, que venham a ser objeto de operação ou prestação destinadas ao exterior, ressalvado aquele relacionado a mercadoria entrada em estabelecimento industrial a partir de 16 de setembro de 1996, para integração ou consumo em processo de produção de produto industrializado, inclusive semi-elaborado, para exportação para o exterior, cuja manutenção fica assegurada desde 16 de setembro de 1996.

Vê-se, portanto, que a manutenção dos créditos depende que a própria norma instituidora do benefício assim preveja (com exceção das operações para o exterior, cujos créditos são mantidos por disposição constitucional).

No caso da isenção nas operações para a indústria naval, a norma prevê que fica dispensado o estorno do crédito na saída de mercadoria beneficiada com a isenção. Entretanto, há que se ressaltar que o legislador está se referindo tão somente a entradas que foram objeto de operações isentas posteriores, e não a prestações que ocorrem simultaneamente à operação. Em se tratando de serviço de transporte, como no presente caso, não há que se falar em estorno, uma vez que a prestação ocorre concomitantemente à saída de mercadoria, sendo vedado o aproveitamento de crédito, nos termos do que dispõe o art. 70, inciso IV, alínea “c” do RICMS/02.

Há que se lembrar, ainda, que a norma que trata de isenção, em virtude do disposto no art. 111 do CTN, deve ser interpretada literalmente. E, assim sendo, para que houvesse dispensa do cumprimento da norma esculpida no art. 70, inciso IV, alínea “c” do RICMS/02, seria necessária disposição expressa nesse sentido, o que não ocorre no caso em tela.

A Impugnante, baseando-se no que dispõe a Lei Federal nº 9.432/97, pretende equiparar as saídas para a indústria naval a operações de exportação, buscando com isso legitimar o aproveitamento de créditos do serviço de transporte vinculado às saídas isentas. Mas, ainda que essas saídas possam ser equiparadas a operações de exportação, não há que se falar em aproveitamento de créditos, uma vez que a própria prestação de serviço de transporte goza de imunidade constitucional, nos termos do art. 155, § 2º, inciso X, alínea “a” da Constituição Federal.

Por outro lado, a Impugnante alega que o estado de Minas Gerais concedeu a ela o Regime Especial de Tributação nº 16.000121588-08 que, dentre outras

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

disposições, “assegura o direito à manutenção do crédito presumido, o que de pronto já afastaria a vedação elevada pelo Fisco”. Acrescenta que atualmente o estado já acresceu à legislação previsão normativa abstrata contemplando o benefício em questão, por meio do art. 13 do Decreto nº 46.544/14, cujo § 2º também assegura a manutenção dos créditos.

Ocorre que, de acordo com a Fiscalização, “o crédito presumido mencionado pela Autuada, concedido em regime especial, não se aplica ao presente caso, porque não foram autuadas operações beneficiadas com crédito presumido, apenas operações isentas”.

Quanto às exigências relativas ao aproveitamento de créditos de serviços de transporte vinculados a entradas não destinadas a industrialização ou comercialização, a Impugnante alega que algumas entradas de mercadorias estariam vinculadas a operações de industrialização e comercialização. Apresenta documentos fiscais “por amostragem” e cita, como exemplo, a Nota Fiscal de importação nº 123440 (nota fiscal “mãe”, que deu origem às Notas Fiscais nº 123442 e 123444).

A Fiscalização, após análise dos documentos, entendeu que, de fato, as notas fiscais estão vinculadas a entradas para industrialização ou comercialização e, sendo assim, reformulou o crédito tributário, conforme manifestação de fls. 302/303, demonstrativos e Termo de Rerratificação de fls. 304/308.

Alega também, a Impugnante, que a Fiscalização estornou créditos oriundos do frete contratado para o transporte de mercadorias em retorno ao seu estabelecimento, após industrialização e realizações de adequações técnicas.

No entanto, vê-se das cópias das notas fiscais de fls. 265/289 que as operações questionadas referem-se a entradas de mercadorias remetidas para industrialização e não aplicadas no referido processo (CFOPs 1.903 e 2.903: entradas em devolução de insumos remetidos para industrialização e não aplicados no referido processo). Ou seja, se não foram aplicadas no processo, não estão vinculadas a industrialização e, tampouco, a vendas posteriores. Corretos, portanto, os estornos de créditos efetuados pela Fiscalização.

A Impugnante argumenta que a Fiscalização deveria efetuar a recomposição da conta gráfica, em razão da sistemática de não cumulatividade do imposto. Porém, o Decreto nº 46.698, de 30/12/14 alterou os arts. 194 e 195 do RICMS/02, excluindo da legislação mineira o procedimento fiscal de Verificação Fiscal Analítica – VFA.

Art. 194. Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

V - conclusão fiscal;

*Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015 - Redação original:*

*“V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;”*

(...)

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei n° 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

*Efeitos de 15/12/2002 a 31/01/2015 - Redação original:*

*"Art. 195. Com o objetivo de apurar a exatidão do pagamento do imposto promovido pelo contribuinte, será efetuada verificação fiscal, relativa a cada exercício, que abrangerá as operações ou as prestações nele realizadas."*

O art. 195 do RICMS/02, com a nova redação, extinguiu a recomposição da conta gráfica do ICMS para todo e qualquer procedimento fiscal, inclusive nos casos de créditos ilegítimos ou indevidos.

Dessa forma, cabe à Autuada, se for o caso, proceder nos termos dos parágrafos do art. 195, a seguir transcritos.

Art. 195. (...)

§ 1º O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

§ 2º O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1º, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

§ 3º Na hipótese de saldo igual a zero ou saldo devedor, no período a que se refere o § 2º, fica vedada a dedução de que trata o § 1º.

§ 4º Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei n° 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1º.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

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

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, emendada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Da mesma forma, não há reparos a efetuar na cobrança dos juros de mora que se encontra disciplinada pela Resolução da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais nº 2.880 de 13/10/97, que determina que os créditos tributários, quando

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil:

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997

(MG de 14/10/97)

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

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). (Grifou-se)

**Os arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75 estabelecem a incidência dos juros de mora sobre o tributo e sobre a multa aplicada, após o prazo de vencimento:**

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Dessa forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Observa-se que, de acordo com o inciso II do art. 2º da citada Resolução, o débito é corrigido desde o primeiro dia do mês subsequente ao seu vencimento até a data do efetivo pagamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, não carece de qualquer reparo a cobrança dos juros de mora sobre as multas exigidas.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 304/308. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Pela Impugnante, assistiu ao julgamento o Dr. Rafael Lages Lobato. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marcelo Nogueira de Moraes (Revisor) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

**Sala das Sessões, 19 de julho de 2018.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Presidente**

**Maria Vanessa Soares Nunes**  
**Relatora**