

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.808/24/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.003027424-40  
Impugnação: 40.010156676-00  
Impugnante: Transporte Rodoviário de Cargas Zappellini Ltda  
IE: 763822043.00-36  
Proc. S. Passivo: Rodrigo Rodrigues de Farias  
Origem: DF/Contagem - 1

### **EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - APURAÇÃO POR DÉBITO/CRÉDITO – FALTA DE REGIME ESPECIAL.** Constatada a apuração do ICMS pelo sistema de débito/crédito, em desacordo com o previsto no art. 75, inciso XXIX, alínea “a” do RICMS/02, que estabelece o crédito presumido como regra geral na hipótese. Estando a apuração pelo regime de débito/crédito condicionada à concessão do regime especial previsto no § 12 do art. 75 do RICMS/02 e não havendo a comprovação de que a Impugnante era detentora de tal regime, no período autuado, corretas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2020 a dezembro de 2022, em valor superior aos 20% (vinte por cento) do crédito presumido, assegurado no art. 75, inciso XXIX, alínea “a” do RICMS/02.

De acordo com tal dispositivo, fica assegurada ao contribuinte, na apuração do imposto, a utilização do crédito presumido equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas, sendo vedada a utilização de quaisquer outros créditos.

A Autuada não era detentora de regime especial do regime especial previsto no § 12 do art. 75 do RICMS/02 que autoriza a apuração por débito e crédito.

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

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos do presente e-PTA.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação anexa nos autos do e-PTA refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 47/56, opina, pela procedência do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

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

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2020 a dezembro de 2022, em valor superior aos 20% (vinte por cento) de crédito presumido, assegurados no art. 75, inciso XXIX, alínea “a” do RICMS/02, uma vez que a Autuada não possuía, a época dos fatos autuados, Regime Especial autorizativo previsto no § 12º do mesmo dispositivo do RICMS/02.

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

Como exposto pelo Fisco no Relatório Fiscal, a Autuada não era detentora do regime especial previsto no art. 75, § 12 do RICMS/02, à época dos fatos geradores a que se referem presente Auto de Infração (vide Anexo 1 – Consulta Geral Regime Especial).

Ressalta o Fisco que a Empresa TRANSPORTE RODOVIARIO DE CARGAS ZAPPELLINI LTDA., foi detentora do Regime Especial nº 45.000004345-23, que lhe permitia apuração do ICMS por débito e crédito, com vigência entre 25/08/11 e 30/06/12, tendo solicitado novo regime em 2019, pedido este indeferido.

A verificação dos indícios apontados no cruzamento de dados eletrônicos realizado pela Fisco ocorreu por meio do exame dos CTe, cujos dados encontram-se relacionados nas planilhas nominadas: “CTe 2020”, “CTe 2021” e “CTe 2022”, apensadas, respectivamente, nos Anexos 2, 3, e 4; das DAPI, nas planilhas denominadas: “DAPI 2020”, “DAPI 2021” e “DAPI 2022”, apensadas, nessa ordem, nos Anexos 5, 6 e 7; e do Sped Fiscal, nas quais foram analisados os registros E111 do período em questão, cujos arquivos chamados de: “Registro E111 de 2020”, “Registro E111 de 2021” e Registro E111 de 2022”, estão apensadas, por essa ordem, nos Anexos 8, 9 e 10.

Nessa análise identificou-se que a Autuada, ao utilizar-se do sistema de débito e crédito, no período janeiro de 2020 a dezembro de 2022, sem possuir regime

especial autorizativo requerido pela legislação (§ 12 do art. 75 do RICMS/02), infringiu o disposto na alínea “a” do inciso XXIX do art. 75 do referido regulamento.

Esclarece o Fisco que a metodologia empregada para calcular o valor correto do crédito de ICMS encontra-se na planilha nominada “DCT”, cujo detalhamento segue abaixo. Tal planilha está apensada no Anexo 11 do e-PTA:

**Valor de Crédito a Estornar**

A = total do crédito aproveitado

B = ICMS Serviço de Transportes (CTe ativo)

C = crédito presumido (=B x 20%)

D = Crédito a Estornar (A-C)

Os créditos do imposto estornados encontram-se demonstrados na Planilha “DCT” constante do anexo de provas.

Inconformada, a Impugnante sustenta, em apertada síntese o que se segue:

- as modificações trazidas pelo Decreto nº 44.253/06 (alterando o RICMS/02), que passou a exigir opção mediante regime especial, não desfez opções então vigentes, pois deveria respeitar as opções já realizadas e que eram anteriores à sua vigência, haja vista não ter optado pelo crédito presumido, conforme estabelecido pelo Decreto 38.683/97, que alterou o RICMS/96, aprovado pelo Decreto nº 38.104 de 28 de junho de 1996 (pág. 34 do e-PTA 01.003027424-40);

- explica que foi atribuída ao regime especial uma função atípica, de mera formalização da vontade de optar por determinada modalidade de apuração (pág. 35 do e-PTA 01.003027424-40);

- defende que em direito tributário, vale o princípio da primazia da realidade material, de modo que quaisquer meios lícitos de prova são aptos para comprovar esse fato, que é a vontade do contribuinte de aderir ao regime débito/crédito, mesmo sem ter documentado a opção no instrumento formal do regime especial (pág. 36 do e-PTA 01.003027424-40);

- requer que o Egrégio Conselho reconheça a opção tácita do contribuinte pelo débito/crédito, a fim de julgar improcedente o auto de infração (pág. 37 do e-PTA 01.003027424-40).

Entretanto, não há como serem acolhidas as alegações da Defesa.

Como bem salientado pelo Fisco, o Decreto nº 43.080 de 13 de dezembro de 2002 (RICMS/02) revogou o Decreto nº 38.104 de 28 de junho de 1996 (RICMS/96) e suas alterações.

Portanto, a partir da nova regulamentação e suas modificações o contribuinte prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas passou a necessitar de regime especial para apuração do ICMS no sistema de débito e crédito.

Destaca-se que a Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais já se manifestou sobre esse assunto, no âmbito das Consultas de Contribuinte números

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

095/2018 e 199/2018, a título de exemplo, nas quais constou como devem proceder os prestadores de serviço de transporte de cargas a partir de abril de 2006:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 095/2018 “ICMS - REGIME DE APURAÇÃO - PRESTADOR DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS - A utilização do crédito presumido de 20% (vinte por cento) é a regra de apuração do ICMS em relação aos estabelecimentos prestadores de serviço de transporte rodoviário de cargas, sendo vedada a utilização de quaisquer outros créditos.

Por seu turno, é garantida ao prestador a opção pela apuração no sistema normal de débito crédito, desde que formalizada mediante regime especial.”

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 199/2018 “ICMS - TRANSPORTE - EXPORTAÇÃO - SISTEMA DE APURAÇÃO - O estabelecimento prestador de serviço de transporte rodoviário de carga que pretender apurar o ICMS pelo regime de débito e crédito em substituição à forma de apuração por crédito presumido, deverá formalizar pedido e aguardar a decisão sobre a concessão de regime especial, conforme previsto no § 12 do art. 75 do RICMS/2002.”

Nesse sentido, também diversas decisões deste Conselho de Contribuintes, por exemplo, Acórdãos nºs 24.085/22/3ª e 24.520/23/3ª.

Constatada a apuração do ICMS pelo sistema de débito/crédito, em desacordo com o previsto no art. 75, inciso XXIX, alínea “a”, do RICMS/02, que estabelece o crédito presumido como regra geral na hipótese. Estando a apuração pelo regime de débito/crédito condicionada à concessão do regime especial previsto no § 12 do art. 75 do RICMS/02 e havendo a comprovação de que a Impugnante não era detentora de tal regime, no período autuado, corretas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI.

Nesse diapasão, cabe destacar que, para as empresas transportadoras rodoviárias de cargas, o inciso XXIX do art. 75 do RICMS/02, vigente no período autuado, fixou a apuração do ICMS com a utilização do crédito presumido no percentual de 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação de serviço. Confira-se:

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

(...)

XXIX - até o dia 31 de dezembro de 2032, ao estabelecimento prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas de valor equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação, observando-se o seguinte:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Para se chegar à exata dimensão do lançamento, há que se considerar a determinação contida no citado art. 75, § 12 do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

(...)

§ 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; (grifou-se).

Conforme várias decisões deste E. Conselho de Contribuintes sobre a matéria em exame, o art. 75, inciso XXIX e seu § 12, ambos do RICMS/02, estão amparados no Convênio ICMS nº 106/96 e no § 2º do art. 29 da Lei nº 6.763/75.

Assim prevê o art. 29, § 2º, da 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.

(...)

§ 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.

Como se sabe, a sistemática do crédito presumido consiste no abatimento de uma percentagem fixa sobre o valor do imposto na prestação de serviço de transporte de cargas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A própria Impugnante reconhece que apropriou os créditos do imposto, sem observar o disposto no art. 75, inciso XXIX, e seu § 12º do RICMS/02, atualmente vigente.

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

Tal convênio tem o seguinte conteúdo:

CONVÊNIO ICMS 106/96

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

**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 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.

(...)

Assim, com a 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, nos termos definidos pela legislação mineira, a qual se encontra este Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento.

Exatamente a hipótese em que se enquadra a ora Impugnante.

Cabe destacar que a apuração do imposto pelo sistema de débito e crédito ainda é assegurada, desde que 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.

Ressalta-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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cumprimento das normas que já se encontram previstas no RICMS/02, em seu art. 71, inciso I, § 14, a saber:

RICMS/02

CAPÍTULO IV

Do Estorno do Crédito

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:

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.

Entretanto, conforme verifica a Fiscalização, a Autuada não possuía, no período autuado, o regime especial exigido pelas normas regulamentares.

Veja que tal obrigação é o único mecanismo capaz de, nos termos das normas regulamentares mineiras, as quais encontra-se este Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, repita-se, assegurar a apuração do imposto pelo sistema de débito e crédito, bastando que a opção seja formalizada nos termos do § 12, do art. 75 do RICMS/02.

Traz-se à colação as seguintes análises da Fiscalização:

A Impugnante afirma que foi atribuída ao regime especial uma função atípica, de mera formalização da vontade de optar por determinada modalidade de apuração.

Nos termos do inciso II do artigo 50 do RPTA, o regime especial pode ser concedido para atender hipóteses previstas no regulamento do tributo.

No caso dos autos, para cumprir o quanto estabelecido no inciso XXIX e §12 do artigo 75 do RICMS/2002:

“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 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;

§ 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.” (Grifou-se)

Logo, não procede a alegação de função atípica do regime especial nesta questão.

(...)

A Impugnante defende que em direito tributário, vale o princípio da primazia da realidade material, de modo que quaisquer meios lícitos de prova são aptos para comprovar esse fato, que é a vontade do contribuinte de aderir ao regime débito/crédito, mesmo sem ter documentado a opção no instrumento formal do regime especial.

A legislação tributária prevê a necessidade de formalização do regime especial, consoante estabelecido no inciso XXIX e §12 do artigo 75 do RICMS/2002.

Para tanto, o interessado deverá utilizar de requerimento que será encaminhado por meio do SIARE.

No presente caso, constatou-se que a Impugnante não detinha, à época dos fatos geradores autuados, o regime especial concessivo da apuração do ICMS pelo regime de débito e crédito.

Em não havendo o regime especial, cabe a apuração por crédito presumido no percentual de 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação. A Impugnante solicita que o Egrégio



Conselho reconheça a opção tácita do contribuinte pelo débito/crédito, a fim de julgar improcedente o auto de infração.

Para que o prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas faça uso do sistema de débito e crédito é necessário observar o quanto estabelecido na legislação tributária mineira, em especial no XXIX e §12 do artigo 75 do RICMS/2002.

Assim, caso seja esse o interesse da Impugnante, deverá seguir o quanto estabelecido no Capítulo V – Dos Regimes Especiais – do RPTA, não havendo se falar em improcedência do auto de infração, visto que se refere a um período em que a requerente não possuía regime especial de apuração do ICMS no débito e crédito. Por fim, ressalta-se que a Impugnante não trouxe aos autos nenhum argumento ou fato que descaracterizasse a infração que lhe é imputada, haja vista que todas as exigências contidas no feito fiscal estão adstritas aos termos da legislação tributária.

Nesse diapasão, diante da legislação retromencionada, verifica-se que a Autuada, ao não formalizar sua opção pelo regime de apuração do imposto “débito e crédito”, no período autuado, opta pela apuração pelo crédito presumido conforme dispõe o art. 75, inciso XXIX e seu § 12, do RICMS/02.

Não há aqui, ainda, qualquer ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no art. 155, § 2º, incisos I e II da Constituição da República de 1988 – CR/88, ao contrário, cumpre destacar o atendimento a referido princípio pela autuação em foco.

A utilização do crédito presumido assegura o cumprimento do princípio da não cumulatividade, uma vez que em tal técnica de tributação existe a compensação de créditos com débitos, sendo o crédito a ser aproveitado calculado pela aplicação de percentual sobre o imposto devido na prestação (crédito presumido), considerado pelo Fisco na apuração do valor ora estornado.

Todos os argumentos aqui expostos estão em perfeita consonância com a jurisprudência deste E. Conselho de Contribuintes, podendo ser citado, a título de exemplo, o seguinte acórdão, com a sua respectiva ementa:

ACÓRDÃO: 24.054/22/1ª

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - APURAÇÃO POR DÉBITO/CRÉDITO – FALTA DE REGIME ESPECIAL. CONSTATADA A 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 COMO REGRA GERAL NA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

HIPÓTESE. ESTANDO A APURAÇÃO PELO REGIME DE DÉBITO/CRÉDITO CONDICIONADA À CONCESSÃO DO REGIME ESPECIAL PREVISTO NO § 12 DO ART. 75 DO RICMS/02 E NÃO HAVENDO A COMPROVAÇÃO DE QUE A IMPUGNANTE ERA DETENTORA DE TAL REGIME, NO PERÍODO AUTUADO, CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA CAPITULADAS NA LEI Nº 6.763/75, RESPECTIVAMENTE NO ART. 56, INCISO II E ART. 55, INCISO XXVI. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME

Assim sendo, na ausência do regime e da autorização, de acordo com a legislação vigente, apenas créditos presumidos poderiam ser apropriados.

Verifica-se, pois, que a infração narrada pelo Fisco está plenamente caracterizada nos autos, sendo legítimas, por consequência, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75.

Diante de todo o exposto, observa-se que as infrações cometidas pela Impugnante restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Autuada apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Sarah Pedrosa de Camargos Manna. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Dimitri Ricas Pettersen e Flávia Sales Campos Vale.

**Sala das Sessões, 20 de fevereiro de 2024.**

**Gislana da Silva Carlos  
Relatora**

**Cindy Andrade Morais  
Presidente / Revisora**

CSP