

Acórdão: 17.534/06/1<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010114903-90  
Rec. de Agravo: 40.030116791-41  
Impugnante/Agr: Tomson Transportes Ltda.  
Proc. S. Passivo: Antônio Celso de Matos  
PTA/AI: 01.000148796-52  
Inscr. Estadual: 371.102162.00-67  
Origem: DF/ Patos de Minas

### **EMENTA**

**RECURSO DE AGRAVO – PERÍCIA.** Os elementos constantes dos autos são suficientes para análise da matéria, tornando desnecessária a perícia requerida. Recurso de Agravo não provido. Decisão unânime.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS - CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIVERSAS IRREGULARIDADES.** Comprovado nos autos que o sujeito passivo, empresa de transportadora de cargas, apropriou-se, a título de crédito, de ICMS por aquisições de peças de reposição, bem como de valor de ICMS/ST não informado em notas fiscais de compra de óleo diesel e de pneus, ou por inobservância de requisitos relacionados com notas fiscais globais (falta de identificação de placa e/ou hodômetro de veículo abastecido), contrariando a legislação regente. Acolhimento parcial das razões da Impugnante conforme reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco e, ainda, para excluir as exigências fiscais relativas aos cupons e notas fiscais de aquisições de pneus, lubrificantes e combustíveis, quando a exclusiva análise dos elementos dos autos permite aferir a regularidade das operações envolvendo veículos vinculados ao serviço de transporte prestado pela Impugnante. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de crédito de ICMS, nos exercícios de 2002 e 2003, porque relacionado com aquisição de peças de reposição (material de uso/consumo) e com notas fiscais de entrada de pneus e óleo diesel sem informação do valor do imposto retido por ST e/ou sem identificação dos cupons fiscais correspondentes, ou mesmo da placa e do hodômetro dos veículos abastecidos, contrariando o disposto nos artigos 27, 66-§1º- IV, 70 – III – Parte Geral e art. 12, § 3º - Anexo V, todos do RICMS/96 (art. 27, 66 – VIII, 70 – III – Parte Geral e art. 12, § 3º - Anexo V, do RICMS/02). Exige-se ICMS, MR e MI capitulada no artigo 55, inciso XXV, da Lei nº 6763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 578 a 613, aditada às fls. 619 a 621 e 651 a 652, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 701 a 721 e promove a reformulação do crédito tributário (fls. 722 a 728). A Impugnante se manifesta a respeito (fls. 731 a 739).

Indeferido o pedido de prova pericial (fl. 854), o mesmo foi agravado às fls. 857 a 865 e aditado às fls. 868 a 869.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 873 a 883, opina, em preliminar, pelo não provimento do Recurso de Agravo e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

#### **DA PRELIMINAR**

##### **Quanto ao Recurso de Agravo retido nos autos**

O pedido de prova pericial suscitado pela Impugnante, a bem da verdade, não envolve questões que requeiram propriamente a produção de prova pericial. Os quesitos propostos demandam resposta relativa à “possibilidade ou não” de se afirmar se as operações objeto da ação fiscal ocorreram e se o montante de crédito aproveitado é compatível com o direito de aproveitamento.

De pronto, tem-se não ser objeto de controvérsia a realização ou não das operações de “aquisição” de peças de reposição e de combustíveis e lubrificantes, mas a possibilidade do aproveitamento, seja vedação do direito em si, pela legislação, seja por inadimplemento de condições formais.

“Se há compatibilidade entre o montante de crédito aproveitado e o próprio direito ao aproveitamento”, trata-se de questão de mérito, até porque o que se questiona é esse direito, que, segundo transparece, a Agravante o tem como líquido e certo, contrariamente ao entendimento fiscal. Questão de mérito quanto a aspecto jurídico não é matéria a ser solvida por laudo pericial, mesmo porque decisão de mérito, na esfera administrativa, é da competência do órgão julgador.

Os quesitos postos não demandam “exame, vistoria ou avaliação” que resultem em laudo técnico a elucidar a controvérsia suscitada. Ademais, dos autos consta documentação suficiente a subsidiar o órgão julgador na revisão do lançamento.

Não se olvide que o fisco recebeu manifestações e documentos juntados, sempre que apresentados, ainda que extemporâneos, muito embora o art. 98 da CLTA/MG disponha que, de uma só vez, na impugnação, se alegue a matéria relacionada com a situação de que decorrerá o lançamento, com indicação precisa do objeto da discordância, quantidade, valores, com anexação de documentos-provas, sob pena de preclusão.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tangente o aditamento ao Recurso de Agravo, de fls. 868/869, sequer cabe dele conhecer, seja porque intempestivo, seja porque atinente a questões não objeto de indeferimento de perícia, cabendo destacar, entretanto que, no mérito, tais documentos foram amplamente analisados pela Câmara de Julgamento.

A produção de prova pericial faz-se realmente desnecessária à elucidação da controvérsia.

Assim, o requerimento de perícia foi corretamente indeferido, com fundamento no art. 116, inciso I, da CLTA/MG.

### DO MÉRITO

A autuação versa sobre estorno de crédito apropriado indevidamente pelo sujeito passivo, empresa de transporte rodoviário de cargas, nos exercícios de 2002 e 2003, porque decorrente da aquisição de material de uso/consumo (peças de reposição) e/ou de pneus e combustíveis/lubrificantes com documentos fiscais preenchidos sem os requisitos exigidos para permissão do crédito (notas fiscais sem informação do valor do ICMS/ST retido; notas fiscais de combustíveis sem os cupons fiscais correspondentes ou com falta, nestes, de identificação da placa e/ou do hodômetro do veículo abastecido), portanto, não observando o disposto nos artigos 27, 66 - § 1º - IV e 70 - III - Parte Geral e art. 12, § 3º - Anexo V, do RICMS/02).

Recomposta a conta gráfica, estão sendo exigidos ICMS, MR (50%) e MI (50% - art. 55, XXV da Lei 6763/75).

Alegações iniciais impugnatórias sobre inconstitucionalidade dos dispositivos regulamentares vedadores do crédito fogem à apreciação pelo órgão julgador administrativo, assim como as relativas à confiscatoriedade das multas aplicadas.

Quer a Impugnante que peças de reposição sejam consideradas insumos essenciais à prestação de serviço de transporte e não material de uso/consumo, logo, sua aquisição gerando direito a crédito.

O Fisco as considera de uso/consumo e invoca dispositivo de lei para asseverar que o creditamento, por adquiri-las, só será possível a partir de 01/01/2007 (art. 29, § 5º, 4, “d” – Lei 6763/75).

A classificação figura irrelevante, pois que as empresas que operam com tal atividade, a teor do disposto no art. 66, § 1º, IV, do RICMS/96 (repetido no art. 66, VIII, do RICMS/02), não podem creditar-se do ICMS em aquisições de mercadorias e insumos para implementação de sua atividade, senão daqueles ali descritos e nas expressas condições a serem vistas *in verbis*:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º - Também ensejará o aproveitamento sob a forma de crédito: (...)

4) o valor do imposto correspondente a combustível, lubrificante, pneus e câmaras-de-ar de reposição e 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;

Não se trata de lista exemplificativa, mas *numerus clausus*.

Alegação de se tratarem de produtos intermediários, de os documentos serem idôneos, de as operações terem sido reais etc. extrapolam o limite conferido pelo dispositivo, desmerecendo refutação.

Se não bastante, o artigo 70, III, do mesmo regulamento, ratifica o disposto acima:

Art. 70 - Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2002, de bens destinados a uso ou consumo do estabelecimento, excetuada a hipótese prevista no item 3 do § 1º do artigo 66;

Vigente o RICMS/02, o inciso III do mesmo artigo passou, após alterações, a ter a seguinte redação:

III - se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2006, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento, excetuadas as hipóteses previstas nos incisos VI e VII do *caput* do artigo 66 deste Regulamento;

Ao que se tem, a aquisição de peças de reposição, não classificadas no ativo permanente, não gera crédito de ICMS às empresas de transporte, independentemente de sua essencialidade na prestação dos respectivos serviços.

Também foram estornados créditos relacionados com notas fiscais de aquisição de óleo diesel, quando não continham informação do valor do ICMS/ST retido.

Aqui, trata-se de formalidade. Pretende a Impugnante que a informação do valor do imposto retido não se constitui elemento essencial a validar o creditamento, bastando que se aplique a legislação vigente sobre o valor da operação praticada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não é isso, contudo, que a legislação confirma. A própria LC 87/96 (art. 23, repetido no art. 30 da Lei 6763/75) disciplina que “o direito a crédito” está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação. *In litteris*:

**Art. 23** - O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Eis, então, que o Regulamento (96 e 02) estatui:

Art. 27 - Observado o disposto nos artigos 66 a 74 deste Regulamento, o estabelecimento que receber mercadoria com imposto retido por substituição tributária, exceto aquela que se destinar à comercialização, poderá aproveitar, sob a forma de crédito, o valor do imposto corretamente informado na nota fiscal de aquisição.

Ora, se o valor do imposto não está informado, não cabe creditamento. Entretanto, poderá ser possível, mas somente após sanada a irregularidade, o que não é o caso dos autos (art. 69, Parágrafo único).

Na hipótese de emissão de nota fiscal global de combustíveis, por estabelecimento varejista, não que ser observadas as regras do § 3º e incisos do art. 12 do Anexo V regulamentar, para efeito de liberar o crédito ao adquirente:

Anexo V:

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:

**1) 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;**

2) seja indicado, no campo "Informações Complementares", o número do documento fiscal que acobertou a saída da mercadoria. (Grifo apostro)

Tais condições, que a Impugnante denomina excesso de formalismo, objetivam conferir a legitimidade das operações e, por consequência, do crédito .

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Rememore-se que o crédito por aquisições de combustíveis, pneus etc. vincula-se ao consumo/emprego em veículos próprios, donde a obrigatoriedade de se fazer com que constem da nota fiscal ou do cupom fiscal tanto a placa quanto o hodômetro do veículo abastecido.

Ante tais pressupostos legais, impende ora averiguar o procedimento fiscal atinente aos fatos detectados.

Vê-se, pela planilha de fls. 09 a 21, retificada por ocasião da Manifestação Fiscal após Impugnação, que o fisco, compulsando o LRE (fls. 22 a 94), o LRAICMS (fls. 95 a 146) e as notas fiscais de entrada, glosou o crédito relacionado com compras de peças de reposição e de mercadorias sujeitas a ST (pneus, óleo diesel e lubrificantes), sendo que, em relação a estas últimas, sempre que faltava informação do valor do ICMS/ST retido e ou, especificamente no caso de combustíveis, a nota fiscal ou o cupom fiscal não contivesse o número da placa e/ou o hodômetro do veículo abastecido.

Pequenas incorreções ocorreram, suscitadas na Impugnação e Aditamentos, porém, retificadas pelo Agente Fiscal, como se comprova pontualmente, a partir de fls. 709 até 720.

Recusou-se o Autuante a acatar os cupons fiscais que, embora referidos e integrando determinadas notas fiscais, não continham indicação de placa e/ou hodômetro do veículo abastecido. Igualmente as alegações e documentos a integrarem os autos após a retificação, seja porque já analisados, seja porque corrigidos após autuação, como é o caso das cartas de correção às fls. 735/736, ou porque estas não se prestam a corrigir valores, nos termos do art. 96, XI, c.1, do RICMS/96 e 02.

É relevante assinalar que ao fisco compete analisar a escrita do contribuinte e, detectando irregularidades, apurá-las e constituir o crédito tributário resultante. À Impugnante, no uso do direito à ampla defesa, tentar desconstituir o crédito. Impõe-se-lhe o *onus probandi*. Logo, não é o fisco que precisa buscar a escrita dos fornecedores para legitimar a da Impugnante, mas é esta quem deve instruir o PTA com as provas de que dispõe.

Com efeito, cuidou a Impugnante de carrear aos autos um sem número de documentos, sempre com o intuito de comprovar a regularidade de suas aquisições e o direito ao crédito do ICMS.

Desta forma, não obstante as considerações postas até aqui, o levantamento efetuado pelo Fisco merece algumas observações, no sentido de ajustar a aplicação da legislação às provas trazidas pela Impugnante nas diversas vindas aos autos, ora em complemento à peça inicial de defesa, outra em chamamento pelo Fisco em face de alteração do crédito tributário.

Quanto aos créditos decorrentes das aquisições de peças para reposição, não cabe nenhum comentário adicional, uma vez que a abordagem inicial encontra-se acorde com os elementos dos autos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diferente, no entanto, as aquisições de pneus e lubrificantes, estes em estabelecimentos atacadistas e em maiores quantidades. Trata-se de aquisições junto às empresas Patos Diesel Ltda e Sociedade de Produtos do Oeste Ltda (pneus) e Trucks Ltda e Suécia Veículos Ltda (lubrificantes).

Tal rol de aquisições teve seu crédito negado pelo Fisco por não constar no corpo da nota fiscal de aquisição o valor sobre o qual o imposto fora originalmente retido e o valor do destaque do ICMS, tudo como manda a legislação tributária mineira.

Em sua defesa, a Impugnante carreou aos autos carta de correção e declaração dos remetentes dando conta dos valores mencionados, documentos esses que não sensibilizaram o Fisco, que invocou Instrução Normativa que veda o procedimento da Autuada, ao entendimento de que cartas de correção não podem alterar os valores lançados nas notas fiscais e o destaque do imposto, afirmando, ainda, que ao tempo da fiscalização não tinha o autor o conhecimento de tais documentos.

Neste ponto, necessário destacar que a razão esteve com o Fisco até a chegada dos documentos aos autos. Após, torna-se evidente a necessidade de uma interpretação da legislação de forma a preservar o direito do contribuinte ao crédito fiscal. Assim, o método de interpretação não deve ser o literal, mas um, ou vários, que viabilizem a correta aplicação da legislação tributária.

De início, destaca-se que o rigor da legislação visa impedir a utilização de créditos “frios”, que não correspondam ao valor das aquisições ou do imposto retido em etapa anterior. O caso dos autos, no entanto, já nos mostra uma situação diferente, em que a comercialização se deu com grandes empresas, algumas até mesmo concessionárias exclusivas, o que de pronto já retira, em tese, a hipótese de negócios não efetivados.

Por outra via, ao carrear as cartas de correção indicando os valores sobre os quais a retenção fora praticada, as empresas remetentes propiciaram a adequação do adquirente, retirando a irregularidade formal dos documentos. Destaca-se, por oportuno, que em relação ao negócio realizado e às informações prestadas pelos remetentes, nenhum óbice enxergou o Fisco.

Por fim, no que tange à mencionada Instrução Normativa, com igual texto no inciso XI, do art. 96, do RICMS/96 e seu equivalente no Regulamento 2002, de fato existe a vedação da alteração de valores e imposto destacado, com afirmação expressa da necessidade de emissão de nota fiscal complementar, como quer o Fisco. Mais uma vez, a interpretação não pode ser literal. A vedação refere-se aos valores que modificam a base de cálculo ou o valor do imposto, nas operações próprias ou de retenção do contribuinte remetente. No caso vertente, o fornecedor da Autuada já adquiriu ou recolheu, por antecipação, o imposto por substituição tributária, tratando-se de mera informação ao adquirente. Ao emitir as cartas de correção, nenhuma mudança de valores veio a ocorrer na escrituração fiscal dos remetentes.

Razoável, portanto, que as cartas, no presente caso e de acordo com os demais elementos insertos nos autos, proporcionaram o cumprimento das

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

determinações contidas no texto legal, ainda que após o início da ação fiscal. Neste caso, nada havendo que possa macular as operações realizadas, legítimos os créditos apropriados.

Uma terceira parte das exigências refere-se às aquisições de combustíveis e lubrificantes, em operações com os postos varejistas. Neste tópico, as questões mencionadas anteriormente, especialmente quanto a finalidade da legislação e interpretação dos dispositivos também deve ser observada.

Aqui, o estorno se deu por não constar nos cupons fiscais o número do hodômetro e a placa do veículo abastecido. Em outros casos, muito embora existentes tais informações, do mesmo modo que as aquisições de pneus, a nota fiscal não continha a base de cálculo do imposto e o valor do destaque. Por fim, alguns documentos fiscais não indicavam os cupons fiscais, emitidos por ocasião do abastecimento.

Esta última parte, quando os cupons foram apresentados, ainda que por ocasião da Impugnação e referem-se ao estabelecimento emitente da nota fiscal global, guardando relação com as informações contidas num e noutros documentos, há de admitir como válidos os créditos apropriados.

No outro conjunto, em que faltou apenas a informação do destaque do imposto, e a carta de correção foi suficiente para dar validade às informações contidas nos documentos fiscais, também como nas aquisições de pneus, há de se validar os créditos escriturados.

Quanto ao primeiro grupo, a finalidade da legislação é impedir que abastecimentos realizados em veículos de autônomos ou que não estejam formalmente vinculados à prestação de serviço de transporte do Contribuinte venham a gerar créditos para determinado estabelecimento. Desta forma, a indicação da placa e do registro do hodômetro permite ao Fisco acompanhar as informações contidas nos documentos, aferindo a circulação do veículo transportador com a carga transportada e o destino, em face da posição geográfica dos postos de abastecimento.

*In casu*, foi possível analisar que os postos de combustíveis estão sempre na rota das prestações, até mesmo por se tratar de poucos fornecedores. Do mesmo modo, verificou-se, também, que os veículos abastecidos eram quase sempre os mesmos. Desta forma, no presente caso, é possível abrandar o rigor da legislação de forma a conceder o crédito do imposto para os abastecimentos quando um ou outro elemento permitir a análise de que se trata de abastecimento de veículo em serviço para a empresa transportadora.

Com tal raciocínio concede-se o crédito no caso em que os cupons fiscais permitam uma razoável identificação. Como exemplo, podem ser citados os cupons que muito embora não constem o hodômetro, indicam placa de veículo que reiteradas vezes constam de outros cupons já admitidos pelo próprio Fisco. Neste caso, a falta de um dos elementos está suprida pelo conjunto de informações, sendo possível afirmar que o veículo estava a serviço da empresa transportadora. Igual raciocínio para os cupons

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sem identificação, mas com documentos extrafiscais de controle de abastecimento, citando a placa e o hodômetro, quase sempre se referindo a veículos já abastecidos em outra ocasião, com documentação fiscal que atende aos rigores da norma.

Apurados os valores a serem estornados, por competência, o Fisco recompôs a conta gráfica (fls. 726/727 – já retificada) e certificou o valor a exigir de ICMS e MR, devendo agora ser adequada a presente decisão.

No que toca à aplicação da MI do artigo 55, inciso XXV, da Lei nº 6763/75, a partir de novembro de 2003, correta sua exigência em relação ao estorno remanescente, posto que configurada a apropriação indevida de créditos de ICMS.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, negar provimento ao Agravo Retido. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco, e ainda, para excluir as exigências fiscais de estorno de créditos decorrentes das seguintes operações e documentos: 1 - Aquisições de pneus junto às empresas Patos Diesel Ltda. e Sociedade de Produtos do Oeste Ltda.; 2 - Aquisições de lubrificantes junto às empresas Trucks Ltda. e Suécia Veículos Ltda.; 3 - Aquisições de óleo diesel e lubrificantes conforme Notas Fiscais a seguir indicadas, limitadas aos cupons ainda não admitidos pelo Fisco em sua retificação: 33.622; 32.794; 33.239; 3.202; 251; 2.916; 2.974; 2.984; 3.035; 3.047; 3.083; 3.096; 122 (exceto em relação ao cupom 007789); 3.109; 003.281 e 003.173; 4 - Aquisição de óleo diesel pelo cupom 153.969, integrante da Nota Fiscal nº 002.256. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Aparecida Gontijo Sampaio e Juliana Diniz Quirino.

**Sala das Sessões, 29/03/06.**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Presidente/Relator**

RNL/EJ