

Acórdão: 17.777/06/1<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010117426-82  
Impugnante: Entregadora e Transportadora XV de Novembro Ltda.  
Proc. S. Passivo: Carlos Alberto Marques Macedo  
PTA/AI: 01.000151861-11  
Inscr. Estadual: 016.741411.00-50  
Origem: DF/Poços de Caldas

**EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – DIVERSAS IRREGULARIDADES –** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de combustíveis, lubrificantes, pneus, câmaras-de-ar de reposição e materiais de limpeza, em face da não observância da proporcionalidade entre as receitas alcançadas pelo ICMS no Estado de Minas Gerais e as receitas totais da empresa, bem como de uso de alíquota incorreta nas aquisições de combustíveis. Exigências de ICMS (apurado na recomposição da conta gráfica) e MR, bem como da penalidade isolada prevista no artigo 55, inciso XXVI, da Lei 6763/75, a partir de 01/11/03, data em que o referido dispositivo entrou em vigor. No entanto, com relação às aquisições de lubrificantes, o crédito a ser concedido deve ser equivalente à alíquota interna vigente no Estado remetente. **Infração parcialmente caracterizada. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a exigência de ICMS, MR e MI prevista no artigo 55, inciso XXVI, da Lei 6763/75, tendo em vista recolhimento a menor do imposto no período de 01/07/01 a 31/07/05, em virtude do aproveitamento de crédito em desacordo com o disposto no artigo 66, § 1º, item 4 do Decreto 38104/96 e artigo 66, inciso VIII, do Decreto 43080/02, bem como aproveitamento de crédito em excesso por aplicação errônea da alíquota do óleo diesel.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1445/1449, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 1462/1466.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1469/1472, opina pela procedência do lançamento.

**DECISÃO**

O Auto de Infração exige ICMS, MR e MI prevista no artigo 55, inciso XXVI, da Lei 6763/75, com efeitos a partir de 01/11/03, tendo em vista recolhimento a menor do imposto no período de 01/07/01 a 31/07/05.

O recolhimento a menor apurado pelo Fisco deve-se à prática do contribuinte de apropriar-se de créditos em desacordo com o disposto no artigo 66, § 1º, item 4 do Decreto 38104/96 e artigo 66, inciso VIII, do Decreto 43080/02, bem como aproveitamento de crédito em excesso por aplicação errônea da alíquota do óleo diesel.

O procedimento do Fisco encontra-se respaldado pelo disposto no artigo 66, inciso VIII, do RICMS/02 (mandamento antes expresso no artigo 66, § 1º, item 4 do Decreto 38104/96):

"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:

(...)

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"

A Autuada, conforme se extrai da documentação anexada aos autos, registrou a cada mês todas as notas fiscais de entrada como "operações sem crédito do imposto". Lançou o valor do imposto relativo às aquisições de combustível que entendeu passível de apropriação em "outros créditos" no RAICMS, sendo que, segundo informa o Fisco, calculou o imposto sobre tais aquisições à alíquota de 18%. Além disso, não considerou a proporcionalidade prevista na legislação.

Este procedimento não tem respaldo legal, de forma que ao Fisco não restou outra alternativa a não ser estornar os valores apropriados em excesso.

Os créditos relativos aos combustíveis admitidos pelo Fisco encontram-se relacionados nas planilhas de fls. 15/28, que relacionam os dados dos emitentes, data e número das notas fiscais, UF de origem, valor da base de cálculo, alíquota e valor do crédito passível de apropriação. Cópias das notas fiscais encontram-se anexadas aos autos, juntamente com cópias de notas fiscais de aquisição de outros produtos de uso/consumo, para as quais não há previsão legal para apropriação do crédito respectivo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os créditos relativos às aquisições de óleo diesel realizadas neste Estado foram calculados à alíquota de 18% nas operações anteriores a 19/08/03, e a partir de então à alíquota de 12%, conforme alteração procedida no RICMS pelo Decreto 43.537/03. Os créditos relativos às aquisições realizadas de varejistas nos Estados de São Paulo, Santa Catarina, Rio Grande do Sul foram calculados à alíquota neles praticada (12%).

A Autuada argumenta que o Fisco desconsiderou as alíquotas praticadas nas operações com óleo diesel em outras unidades da Federação, no entanto verifica-se que a alegação não procede. Conforme informou o Fisco, a alíquota praticada nas operações com óleo diesel nos Estados de origem dos documentos fiscais é de 12%.

Esta informação confere, por exemplo, com os dados constantes dos documentos fiscais de fls. 1202 e 1206. Tais documentos referem-se a aquisições de óleo diesel efetivadas no Estado de Santa Catarina, trazendo em seu corpo informação de que foi retido o ICMS/ST à alíquota de 12%.

Aliás, oportuno mencionar que na apuração do crédito tributário exigido o Fisco foi benéfico ao contribuinte, na medida em que admitiu créditos relacionados a documentos fiscais que não trazem qualquer informação sobre os valores retidos na origem, em desacordo, portanto, com o disposto no artigo 27 dos decretos regulamentares vigentes (RICMS/96 e RICMS/02).

Na admissão dos créditos o Fisco considerou, ainda, a proporcionalidade em relação ao faturamento da empresa, conforme determinado pela legislação, demonstrando o cálculo na planilha de fls. 32 (a contar de set/04, visto que nos períodos anteriores, todas as prestações foram tributadas).

Nesse sentido, corretas as exigências fiscais (ICMS e MR) apuradas após a recomposição da conta gráfica (quadros de fls.37/41).

Reputa-se legítima, também, a exigência da penalidade imposta pelo artigo 55, inciso XXVI, da Lei 6763/75, que entrou em vigor a partir de 01/11/03, com a redação dada pela Lei 14.699/03, demonstrada pelo Fisco às fls. 34/35:

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% do valor do crédito indevidamente apropriado

No entanto, no que diz respeito aos lubrificantes, que têm representatividade mínima no crédito tributário em questão, depreende-se que o crédito a ser concedido deve prestigiar a alíquota adotada no Estado remetente, em respeito à não-cumulatividade, nos termos do artigo 42, §5º, do RICMS/02, *in verbis*:

**Art. 42 - As alíquotas do imposto são:**

(...)

§ 5º - Para o efeito de aplicação de alíquota, consideram-se operações internas o abastecimento de combustíveis, o fornecimento de lubrificantes e o emprego de partes, peças e outras

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias, em decorrência de conserto ou reparo, relacionados com veículos de fora do Estado e em trânsito pelo território mineiro.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para, em relação às aquisições de lubrificantes, conceder créditos equivalentes à alíquota interna vigente no Estado remetente. Vencida, em parte, a Conselheira Juliana Diniz Quirino, que excluía as exigências relativas às aquisições de óleo lubrificante. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários e da Conselheira retromencionada, a Conselheira Aparecida Gontijo Sampaio.

**Sala das Sessões, 18/08/06.**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Presidente/Revisor**

**Antônio César Ribeiro**  
**Relator**

*acr/vsf*

Acórdão: 17.777/06/1<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010117426-82  
Impugnante: Entregadora e Transportadora XV de Novembro Ltda.  
Proc. S. Passivo: Carlos Alberto Marques Macedo  
PTA/AI: 01.000151861-11  
Inscr. Estadual: 016.741411.00-50  
Origem: DF/Poços de Caldas

Voto proferido pela Conselheira Juliana Diniz Quirino, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

Versa o presente processo sobre estorno de créditos de ICMS, em razão da:

- 1- não observância da proporcionalidade do faturamento tributado pelo imposto estadual; e
- 2- utilização de percentual superior à alíquota efetivamente incidente sobre as aquisições de óleo combustível e lubrificantes.

A divergência de votos restringe-se às exigências referentes as aquisições de lubrificantes.

O agente autuante acusa o aproveitamento de créditos em percentual superior ao efetivamente cobrado na origem; sem, entretanto, demonstrar quais as alíquotas vigentes nos Estados nos quais foram efetivadas as compras deste produto.

As operações ocorreram em diversas unidades da Federação e, sem esta informação (devidamente comprovada), não é possível afirmar que os créditos não foram corretamente lançados na escrita do contribuinte.

A respeito do tema *ônus da prova*, convém analisar importante contribuição do jurista Paulo Celso Bergstrom Bonilha:

"O vocábulo *ônus* provém do latim (*onus*) e conserva o significado de fardo, carga, peso ou imposição. Nessa acepção, o *ônus de provar (onus probandi)* consiste na necessidade de prover os elementos probatórios suficientes para a formação do convencimento da autoridade julgadora. Bem de ver que a idéia de *ônus da prova* não significa a de obrigação, no sentido da existência de dever jurídico de provar. Trata-se de uma

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

necessidade ou risco da prova, sem a qual não é possível obter êxito na causa.

(...)

São sujeitos da prova, assim, tanto o contribuinte quanto a Fazenda, com o intuito de convencer a autoridade julgadora da veracidade dos fundamentos de suas opostas pretensões”. (*Da Prova no Processo Administrativo Tributário*)

Este encargo é regulado, no ordenamento jurídico brasileiro, pelo Código de Processo Civil:

Art. 333 – O ônus da prova incumbe:

I – ao Autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito.

Ensinam Tipke e Kruse que, também no direito tributário, prevalecem as regras do ônus da prova, que impõem o dever de provar o alegado à parte em favor de quem a norma corre – exceptuando-se os casos em que a lei dispuser de forma diferente.

Com acerto, leciona Marco Aurélio Greco que:

“(…) à luz do art. 142 do CTN, em qualquer hipótese a prova da ocorrência do fato gerador do tributo está a cargo do fisco e a circunstância de ele expedir um ato administrativo de exigência tributária que pressupõe a ocorrência do fato gerador não torna a alegação dessa ocorrência coberta pela presunção da legitimidade, nem inverte o ônus da prova.

Não cabe ao contribuinte provar a inoccorrência do fato gerador, incumbe, isto sim, ao fisco demonstrar a sua ocorrência”. (*Lançamento*, in *Do Lançamento*, Caderno de Pesquisas Tributárias, v. 12, São Paulo: CEEU/Res. Tributária, 1987, p.170-1)

No caso em tela, motivou o estorno a presunção de que em todas as Unidades Federadas vigoraria a alíquota de 12% nas operações com lubrificantes, o que, de forma alguma, é verídico.

Estando o sistema tributário brasileiro submetido à rigidez do princípio da legalidade, a subsunção dos fatos à hipótese de incidência tributária é mandatária para que se dê o nascimento da obrigação do contribuinte. Admitir que o mero raciocínio de probabilidade por parte do aplicador substitua a prova é conceber a possibilidade de que se exija um tributo sem que necessariamente tenha ocorrido o fato gerador.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, se a prova de sua ocorrência cabia ao Fisco, então a presunção, por parte do aplicador da lei, revela uma inversão do ônus da prova contrária à lei e, por isso, deve ser afastada, não se sustentando a pretensão fiscal.

Pelo exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relativas as aquisições de lubrificantes, uma vez que o agente atuante não comprovou o aproveitamento de créditos em valor superior ao devido.

**Sala das Sessões, 18/08/06.**

**Juliana Diniz Quirino  
Conselheira**

*Jdq/ml*

CC/MIG