

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.963/18/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000409490-93
Impugnação: 40.010139875-00
Impugnante: Transportes Pesados Minas S.A.
IE: 062010374.00-22
Proc. S. Passivo: Marcelo Braga Rios/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional - CTN, o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário, relativamente aos fatos geradores ocorridos antes de 28/12/10.

ICMS - ESCRITURAÇÃO/APURAÇÃO INCORRETA - DIVERGÊNCIA DE VALOR - DAPI/LIVROS FISCAIS. Constatado que a Autuada consignou na Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI) valor do crédito de ICMS divergente do informado no CIAP. Exigência das penalidades previstas no art. 54, inciso IX, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. Acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisição de bens alheios à atividade do estabelecimento, contrariando o disposto no art. 70, inciso XIII, Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Entretanto, devem ser excluídas as exigências fiscais referentes ao bem denominado de pórtico hidráulico importado. Corretas as exigências fiscais remanescentes.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - ATIVO PERMANENTE - COEFICIENTE DE CREDITAMENTO. Acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS em razão de incorreta apuração do “coeficiente de creditamento” no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP). Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada conforme art. 2º, parágrafo único, inciso II, do Regime Especial concedido à Autuada. Crédito tributário reformulado pelo Fisco.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.

Constatação de recolhimento a menor de ICMS, em função do estorno de débitos de ICMS, relativo às prestações de serviço de transporte em que a empresa autuada foi substituída pelo tomador/remetente do serviço de transporte (CFOP 6.360), a maior que o devido. ~~Corretas as~~ Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - ALÍQUOTA DE ICMS - APLICAÇÃO INCORRETA. Constatou-se a aplicação incorreta de alíquota de ICMS incidente sobre prestações de serviço de transporte interestadual de cargas. Procedimento fiscal alicerçado no art. 42, inciso II, alínea “a” e “a.1” do RICMS/02, conforme redação vigente no período autuado. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS. Imputação fiscal de falta de recolhimento de ICMS em razão da falta de destaque do imposto nos CTCs emitidos, tendo em vista a utilização indevida das isenções previstas nos itens 126 e 144 do Anexo I do RICMS/02. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Entretanto, devem ser excluídas as exigências fiscais em relação aos CTCs nos quais constam como CFOPs os códigos 7.358, 6.358 e 7.352, uma vez que as prestações são isentas conforme item 126 do Anexo I do RICMS/02. Corretas as exigências remanescentes.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - FALTA DE INDICAÇÃO/REQUISITO. Constatada a emissão de documentos fiscais com indicações incorretas da alíquota do imposto e dos códigos do CFOPs. Infração caracterizada. Exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75, c/c art. 215, inciso VI, alíneas “f” e “g” do RICMS/02. Infração caracterizada. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Contudo, a Penalidade Isolada deve ser ajustada ao limitador máximo, no percentual de 5% - cinco por cento do valor da prestação, quando for o caso, nos termos da retroação benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - PROPORCIONALIDADE DAS PRESTAÇÕES TRIBUTADAS. Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, provenientes de insumos necessários à prestação do serviço de transporte, em face da não observância da proporcionalidade entre as receitas originadas no estado de Minas Gerais e as receitas totais da empresa, na forma estabelecida pelos art. 66, inciso VIII, da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Infração não caracterizada, tendo em vista que não foram observados, na apuração fiscal, os estornos dos créditos do imposto efetuados pela Autuada na sua escrita fiscal. Exigências fiscais canceladas.

Decadência não reconhecida. Decisão por maioria de votos.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Conforme consta do relatório do Auto de Infração de fls. 05, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades, apuradas a partir da análise dos arquivos magnéticos (formato SPED), documentos fiscais escriturados e planilha fornecida à Fiscalização pela Autuada, com a relação dos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas – CTRCs emitidos, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2011:

1 - “lançamento de valores de ICMS para aproveitamento divergentes entre o CIAP e a DAPI”;

2 - “inclusão de bens alheios à atividade do estabelecimento no Ativo Imobilizado”;

3 - “o contribuinte deixou de consignar base de cálculo e alíquota corretamente, deixando de calcular e recolher o ICMS devido nas operações internas de prestação de serviços de transportes contratadas por contribuintes de outras unidades da Federação, considerando essas operações isentas ou tratando como se fossem operações interestaduais, aplicando alíquota de 7% (sete por cento) e 12% (doze por cento);

4 - “aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes das aquisições de insumos para prestação de serviços de transportes”.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multas Isoladas previstas no art. 54, incisos VI (c/c art. 215, inciso VI, alíneas “f” e “g”, da Parte Geral do RICMS/02) e IX, ambos da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 32/60.

Ao final, requer:

- seja reconhecida a decadência das exigências fiscais do ano de 2010 e cancelado integralmente o lançamento;

- subsidiariamente, seja determinada a reformulação do crédito tributário nos termos apontados na peça impugnatória.

São anexados aos autos, os seguintes anexos/documentos, assim denominados:

- Doc. 02: Conferência de Apuração de ICMS declarada na DAPI (fls. 90/92); Doc. 03: Demonstrativo de glosa superior ao crédito apropriado (fls. 93/97); Doc. 04: Bens do Ativo Imobilizado - Doc. 4.1 – imagens dos veículos utilizados na prestação de serviço (fls. 99/104); Doc. 4.2: Nota Fiscal de entrada nº 001397 e da imagem do pórtico hidráulico (fls. 105/107); Doc. 4.3: Parte de estudo de viabilidade técnica do transporte especial (fls. 108/148); Doc. 05: Planilha “Apuração do coeficiente de creditamento do livro CIAP correto (fls. 149/150); Doc. 06: Planilha “livro CIAP corrigido correto (fls. 151/152); Doc. 07: Planilha “créditos CIAP – Apuração de apropriação” (fls. 153/154); Doc. 08: Planilha “apuração de apropriação

de crédito mensal – comparativo DAPI x AI” (fls. 155/157); Doc. 09: Planilha “Correção tabela apuração débito ICMS saída 2011” (fls. 158/159); Doc. 10: Planilhas de verificação de estorno de débito – operações de ST” (fls. 160/163); Doc. 11: lista de CTRC com indicação de erro não identificado pela Impugnante (fls. 164/180); Doc. 12: lista de CTRC com indicação de erro e sem tributação (isentos) – fls. 181/184).

Da Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, conforme Termo de Rerratificação do lançamento de fls. 189/190, Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 191/195 e mídia eletrônica de fls. 196 (contendo a apuração das exigências fiscais remanescentes).

Deixou consignado a Fiscalização que “nos termos do art. 149, do CTN, o crédito tributário foi reformulado em decorrência do acatamento parcial das alegações da Impugnante que identificou erro material no quadro “APURAÇÃO ICMS DÉBITOS NA SAÍDA” do exercício de 2011, na aba “2011” da pasta de trabalho formato Excel denominada “CTes 2010 a 2014 – Análise”.

Além da correção desse erro, relata a Fiscalização que “...foi realizada uma revisão completa do lançamento, em virtude de envio, pela Autuada, de planilha mais completa que a anteriormente fornecida, contemplando número maior de *operações(sic)* de prestação de serviços de transportes e, em especial, de uma filial que não fora contemplada. Necessidade que existia em razão da apuração ser centralizada”.

Destacou, ainda, a Fiscalização que “... todos os itens referentes às exigências, promovidas pelo Fisco, ficaram inalterados em seus aspectos legais, formais e materiais, levando-se em conta os pedidos formulados”. E “... que houve, em alguns períodos, acréscimos no valor do crédito tributário exigido na peça fiscal, ainda que no seu total ele tenha sido reduzido, porque revisado o trabalho fiscal com as novas informações enviadas pela Impugnante”.

Regularmente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação às fls. 201/241, reiterando os termos da impugnação inicial não acatados pela Fiscalização e efetua novas análises referentes ao crédito tributário reformulado.

Ao final, requer: seja reconhecida a decadência das exigências do ano de 2010 e cancelado integralmente o lançamento. No caso de não ser dado provimento ao pedido anterior, que seja determinada a reformulação do crédito tributário nos termos apontados no aditamento à impugnação.

Nessa oportunidade, colaciona aos autos os seguintes documentos/demonstrativos, assim denominados: Doc. 01: Demonstrativos de estorno de débitos na DAPI (fls. 242/353); Doc. 02: Apuração do coeficiente de creditamento do livro CIAP correto (fls. 354/356); Doc. 03: Planilha “apuração de apropriação de crédito mensal – comparativo DAPI x AI” (fls. 356/358); Doc. 04: Cópias de CTRCs (amostragem) – CFOP 6.360 - Frete CIF (fls. 359/371).

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 374/420, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

Da instrução processual

A Assessoria do CC/MG exara o Despacho Interlocutório de fls. 429 e a Diligência de fls. 430/431.

Em atendimento ao despacho interlocutório retro, a Autuada manifesta-se às fls. 434/435.

Sustenta a Impugnante que, na ocasião, estão sendo apresentados, em anexo e no original, a integralidade dos Conhecimentos de Transportes Rodoviários de Carga emitidos no exercício de 2011 (fls. 459/2.312), correspondentes às exigências constantes do item 8.3 do relatório fiscal, os quais estão relacionados às fls. 440/457.

Esclarece a Impugnante que deixa de juntar aos autos os CTCs emitidos no exercício de 2010 por já ter eliminado tais documentos. Em função de serem documentos emitidos há mais de 05 (cinco) anos contados na notificação do lançamento, ou seja, período alcançado pela decadência, a Contribuinte não disponibiliza mais das vias físicas e, como não são documentos eletrônicos, não será possível apresentá-los.

Após análise da documentação retro colacionada aos autos pela Impugnante, a Fiscalização promove a reformulação do crédito tributário de fls. 2.314/2.320.

Na oportunidade, são colacionados aos autos os seguintes documentos/demonstrativos:

- Termo de Rerratificação do Lançamento (fls. 2.314). Consta no referido documento que a reformulação *“decorreu do acatamento parcial das alegações do Contribuinte referentes às informações contidas em pasta de trabalho anteriormente fornecidas ao Fisco pela Impugnante que não representavam a real operação, ou seja, não correspondiam aos exatos dados informados nos documentos fiscais emitidos quando das prestações de serviços de transportes”*;

- Demonstrativo do Crédito Tributário de fls. 2.315/2.319;

- mídia eletrônica contendo as apurações fiscais após a reformulação do crédito tributário (fls. 2.320).

Em atendimento à diligência retro, a Fiscalização manifesta-se às fls. 2.321/2.324 e acosta aos autos os documentos de fls. 2.325/2.330.

Devidamente intimada da juntada dos documentos (fls. 2.331/2.332), a Impugnante manifesta-se às fls. 2.334/2.339 e colaciona aos autos cópia da DAPI referente a janeiro de 2010.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 2.347/2.353.

Do Parecer da Assessoria

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 2.356/2.409, opina por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao exercício de 2010 e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento.

DECISÃO

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

Das Preliminares

Em sua impugnação inicial, a Impugnante alegou que houve cerceamento do seu direito de defesa e requereu a nulidade do lançamento sustentando a falta de especificação dos erros constatados nos conhecimentos de transportes objeto da autuação (item 8.3 do Relatório Fiscal-Contábil).

Arguiu, ainda, a nulidade da exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 (c/c as alíneas “f” e “g”, do inciso VI, do art. 215 do RICMS/02), por falta de indicação dos documentos em relação aos quais foi cominada referida penalidade, o que também ocasionou cerceamento do seu direito de defesa.

Contudo, como deixou consignado a própria Impugnante, no aditamento da impugnação, após a reformulação do crédito tributário, essas omissões foram corrigidas.

Ademais, em várias outras oportunidades, além do prazo concedido para apresentação da impugnação, tais como juntada de documentos pela Fiscalização, despacho interlocutório determinado pela Assessoria do CC/MG e atendimento da diligência, foi reaberta vista dos autos à Impugnante que se manifestou com muita propriedade sobre as questões em exame.

Desse modo, após as intervenções das Partes nos autos, verifica-se que o Auto de Infração contém todos os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas, e todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento pelo argumento de que houve cerceamento do direito de defesa da Autuada.

Do Mérito

Menciona-se, inicialmente, que a Impugnante tem como atividade principal, informada no cadastro estadual, o transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional (CNAE 4930-2/02).

Como atividades secundárias, constam as seguintes no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

3.99-1-04 - Serviços de operação e fornecimento de equipamentos para transporte e elevação de cargas e pessoas para uso em obras;

49.30-2-01 - Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, municipal;

49.30-2-03 - Transporte rodoviário de produtos perigosos;

52.11-7-01 - Armazéns gerais - emissão de warrant;

52.11-7-99 - Depósitos de mercadorias para terceiros, exceto armazéns gerais e guarda-móveis;

52.12-5-00 - Carga e descarga;

52.29-0-99 - Outras atividades auxiliares dos transportes terrestres não especificadas anteriormente;

64.63-8-00 - Outras sociedades de participação, exceto holdings;

77.11-0-00 - Locação de automóveis sem condutor;

77.39-0-99 - Aluguel de outras máquinas e equipamentos comerciais e industriais não especificados anteriormente, sem operador;

80.11-1-01 - Atividades de vigilância e segurança privada.

Informa-se que a Autuada é detentora do Regime Especial nº 45.000005784-10 (número antigo 16.000456451-63), que lhe permite apurar o ICMS pela sistemática de débito e crédito em detrimento do crédito presumido de que trata o inciso XXIX do art. 75 do RICMS/02.

Sustenta a Impugnante que o ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, razão pela qual aplica-se a regra contida no § 4º, do art. 150, do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos do fato gerador.

Alega, assim, tendo em vista que a notificação do Auto de Infração deu-se em 28/12/15, fica evidenciado que se encontra extinto pela decadência qualquer crédito tributário originário de fato gerador anterior a 28/12/10.

Entretanto, razão não lhe assiste.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo Sujeito Passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da Autoridade Administrativa, sendo que a referida Autoridade, tomando

conhecimento deste procedimento efetuado pelo Contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

No presente caso, não houve o recolhimento do ICMS em seus exatos termos e, não ocorrendo o cumprimento exato da obrigação tributária, na forma prescrita pela legislação, não há que se falar em homologação do lançamento e sim em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, considerando, para delimitação do prazo decadencial, o prescrito no art. 173, inciso I do CTN.

Ressalte-se que este Egrégio Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida por este dispositivo, no qual consta que o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Citam-se, a título de exemplo, os Acórdãos nºs 3.907/12/CE, 4.238/14/CE, 19.574/12/2ª, 21.483/14/1ª e 22.179/16/3ª.

No mesmo sentido decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça (STJ) ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Saliente-se que, na fundamentação do *decisum*, após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o relator teceu a seguinte consideração:

“OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.”

Em outra recente decisão (23/06/16), o STJ voltou a manifestar-se pela aplicabilidade do art. 173, inciso I do CTN na hipótese da apuração do ICMS, no julgamento do AgRg nos EDcl no REsp 1264479 / SP, cuja ementa se transcreve:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AGRG NOS EDCL NO RESP 1264479 / SP

RELATOR(A): MINISTRO GURGEL DE FARIA (1160)

ÓRGÃO JULGADOR: T1 - PRIMEIRA TURMA

DATA DO JULGAMENTO: 23/06/2016

DATA DA PUBLICAÇÃO/FONTE: DJE 10/08/2016

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao período de 1º/01/10 a 28/12/10 somente expirou em 31/12/15, nos termos do inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 28/12/15, conforme demonstra o comprovante de fls. 28 dos autos.

Passa-se à análise das irregularidades imputadas à Autuada.

Item 01 do AI: “lançamento de valores de ICMS para aproveitamento divergentes entre o CIAP e a DAPI” – Ocorrência 02.014.001:

Consta da mídia eletrônica de fls. 2.320, o demonstrativo referente à apuração da irregularidade em exame (*Crédito tributário - Multa Isolada do art. 54, inciso IX, da Lei nº 6.763/75*).

Exige-se neste item a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso IX, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IX - por consignar, em documento destinado a informar ao Fisco a apuração do imposto, valores divergentes dos constantes nos livros ou nos documentos fiscais - por infração, cumulativamente:

- a) 500 (quinhentas) UFEMGs;
- b) 50% (cinquenta por cento) do imposto devido, ressalvada a hipótese em que o imposto tenha sido integral e tempestivamente recolhido;

Esclareça-se que o ICMS informado anteriormente como “exigido”, foi apurado no demonstrativo contido na referida mídia eletrônica denominado de “CRÉDITO TRIBUTÁRIO - ICMS e MULTA DE REVALIDAÇÃO (M.R.) REF. 09 2017”, aba “Créditos do CIAP” e exigido somente em relação àquela irregularidade.

Destaca-se que a Fiscalização mencionou, nas notas do demonstrativo retro, que a UFEMG utilizada para apuração da penalidade referida na alínea “a” foi a do exercício de 2011, contudo, corretamente, foi utilizado o valor da UFEMG previsto para o exercício de 2010 (R\$ 1,9991 - um real, nove mil novecentos e noventa e um décimos de milésimos).

Diante do exposto, a alegação da Defesa de inexistência de débito em relação ao aproveitamento indevido de crédito do imposto de ativo permanente será analisada no respectivo item do lançamento.

A infração é objetiva e encontra-se demonstrada nos autos, estando correta a exigência da Penalidade Isolada prevista no art. 54, inciso IX, alíneas “a” e “b”, da Lei nº 6.763/75, conforme a reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco, em razão da constatação fiscal da divergência entre os créditos de ICMS lançados no CIAP e na DAPI.

Item 02 do AI: “inclusão de bens alheios à atividade do estabelecimento no Ativo Imobilizado”, apuração incorreta do coeficiente de creditamento – ocorrência: 02.004.010 e estorno de débitos do ICMS a menor:

Consta da mídia eletrônica de fls. 196 o demonstrativo referente à apuração da irregularidade em exame (Pasta CIAP.xlsx, aba “Bens Excluídos”).

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

Conforme se infere do referido demonstrativo, os bens cujos créditos do imposto foram excluídos, pela Fiscalização, neste item do lançamento, são somente veículos/equipamentos referentes ao exercício de 2010, não obstante a planilha contenha listagem de bens para os exercícios de 2011 a 2014.

São informados nas notas constantes do demonstrativo retro, os seguintes motivos para a glosa dos créditos do imposto em exame:

- Nota 1: lançado no CIAP o valor da nota fiscal de compra e não o valor do ICMS que deveria constar no livro (item 150: semi-reboque);

- Nota 3: bens alheios às atividades do estabelecimento (demais itens).

No tocante à apropriação dos créditos do imposto no CIAP, alega a Impugnante que os bens cujos créditos do imposto foram glosados pela Fiscalização são utilizados na atividade com incidência do ICMS e o coeficiente de apropriação apurado pela Autuada está correto.

Sustenta que, conforme se pode concluir do trabalho fiscal e das planilhas disponibilizadas, a exigência de ICMS por suposta apropriação de créditos de Ativo Permanente superior ao efetivamente devido decorre de 2 (duas) situações apontadas pelo Auditor Fiscal, quais sejam: exclusão de bens alheios à atividade tributada do CIAP e erro na apuração de coeficiente de creditamento de crédito de ICMS registrado no CIAP.

Assevera que, valendo-se dessas imputações, na planilha “LIVRO CIAP CORRIGIDO”, do Arquivo Excel denominado “CIAP”, o Auditor Fiscal promoveu a “correção dos registros” do CIAP e apurou o “crédito a ser apropriado” pela Impugnante em cada competência.

Registra a Impugnante que, diante dessa apuração, o Auditor Fiscal confrontou com o “crédito a ser apropriado” no “livro CIAP corrigido” e o “Crédito de Ativo Permanente efetivamente apropriado em DAPI”, lançando a diferença quando encontrava “débito”, descartando-a quando encontrava “crédito”. Exatamente por este motivo, nesta imputação, mesmo tendo excluído bens do CIAP e apurado coeficiente de aproveitamento diferente tanto no exercício de 2010 quanto de 2011, **somente efetua lançamento em relação a 2010**, entretanto, como demonstrará, o Auditor Fiscal equivocou-se em relação às duas imputações, razão pela qual não lhe assiste razão também em relação à alegação de apropriação a maior de crédito referente às aquisições para o “Ativo Permanente”.

Sustenta a Impugnante que, conforme se pode verificar no Arquivo Excel denominado “CIAP”, na Planilha “Bens Excluídos”, apresentada como anexo ao Auto de Infração em exame, todos os bens excluídos do CIAP, em relação ao exercício de 2010, tem como fundamento o entendimento do Auditor Fiscal de serem eles “alheios à atividade da Impugnante” e são apresentados às fls. 2365.

Alega a Impugnante que todos esses bens são utilizados na atividade de prestação de serviços de transporte por ela efetuada, de forma que deve ser cancelada a exclusão e, por conseguinte, ser desconsiderada a “correção” do livro CIAP levada a cabo pela Fiscalização na Planilha “CIAP corrigido”, do Arquivo Excel denominado “CIAP”.

Nesse diapasão, convém deixar registrado que, no tocante à definição de ativo imobilizado, constata-se a existência de alguns critérios de natureza objetiva, como, por exemplo, a exigência de que o bem seja de propriedade do contribuinte, tenha vida útil superior a 12 (doze) meses e seja contabilizado como ativo.

Contudo, o simples fato de estar contabilizado, à luz da legislação comercial e dos princípios contábeis, no ativo imobilizado do estabelecimento **não** é motivo suficiente para que o bem seja passível de apropriação do crédito de ICMS, uma vez que essa é apenas uma dentre as várias condições impostas pela legislação tributária.

Com efeito, sob o prisma da legislação do ICMS, o bem corretamente classificado como ativo imobilizado gera direito ao crédito do ICMS relativo à sua aquisição nas condições impostas pela legislação, exceto se considerado alheio à atividade do estabelecimento adquirente.

Conforme se verá adiante, os créditos apropriados pela Autuada **não** encontram respaldo na legislação vigente, exceto em relação ao pórtico hidráulico, uma vez que efetivamente são alheios à atividade do estabelecimento autuado, cujos créditos são vedados pelo art. 70, inciso XIII, do RICMS/02.

Para demonstrar a correção do procedimento fiscal, mostra-se necessária, inicialmente, a abordagem das normas legais que regem a matéria, com especial enfoque naquelas que estabelecem o direito ou a vedação à apropriação dos créditos de ICMS em aquisições dos bens objeto da presente autuação.

O art. 66, inciso II e §§ 5º e 6º, dentre outros, do RICMS/02, disciplina o aproveitamento de créditos de ICMS relativos a bens do ativo imobilizado, inclusive das partes e peças neles empregadas (em bens do ativo):

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:

(...)

II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, **observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º, 12, 13, 16, 18 e 19 deste artigo;**

(...)

§ 5º Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo imobilizado deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

I - ser de propriedade do contribuinte;

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

III - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;

IV - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento;

V - não integrar o produto final, exceto se de forma residual;

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

§ 6º Será admitido o crédito, na forma do § 3º deste artigo, relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens a que se refere o parágrafo anterior, desde que:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a substituição das partes e peças resulte aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses; e

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado. (Grifou-se)

Por outro lado, o citado art. 70, inciso XIII, veda o aproveitamento de créditos do imposto vinculados a aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento:

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

(...)

XIII - o imposto se relacionar à **entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento.**

(...)

§ 3º **Consideram-se alheios** à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na **comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço** de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

§ 4º Salvo prova em contrário, presume-se alheio à atividade do estabelecimento o veículo de transporte pessoal. (Grifou-se)

Salienta-se que a Lei Complementar nº 87/96 também veda o aproveitamento de créditos vinculados a aquisições de bens alheios à atividade da empresa, nos termos do § 1º do art. 20:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º **Não dão direito a crédito** as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a **mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.** (Grifou-se)

Sobre a matéria em exame, foi editada a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98:

Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

I - os veículos de transporte pessoal;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

c - **não sejam empregados na consecução da atividade econômica** do estabelecimento, assim entendidos **aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.**

III - as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento. (Grifou-se)

Observa-se que o art. 1º dessa instrução normativa apresenta critérios gerais para a conceituação de bens alheios:

- aqueles que **não** sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos os não utilizados **na área de prestação de serviços** (alínea “c” do inciso II);

- aqueles utilizados em atividade exercida no estabelecimento, fora do campo de incidência do ICMS (alínea “a” do inciso II), assim entendido os bens utilizados em atividades listadas no Anexo Único da Lei Complementar nº 116/03 e que não sofrem incidência do ICMS.

A referida instrução normativa também lista alguns exemplos mais concretos de bens alheios à atividade do estabelecimento, conforme inciso I (**veículos de transporte pessoal, salvo prova em contrário**) e alínea “b” do inciso II (bens utilizados nas atividades listadas de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa), além da hipótese prevista no inciso III (mercadorias destinadas à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento).

Depreende-se do texto normativo que **o termo “alheio” não deve ser interpretado no sentido literal, como algo que não tenha relação com a empresa.** Como visto, **em termos meramente tributários**, para efeito de vedação à apropriação de créditos de ICMS, o legislador conceituou como bens alheios aqueles que **não** são utilizados, no caso, na prestação do serviço de transporte.

A partir desse entendimento, pode-se concluir que são exemplos de bens alheios à atividade de estabelecimentos industriais aqueles empregados na execução das seguintes atividades (além daquelas já listadas pela IN DLT/SRE nº 01/98): atividade de escolta de veículos de transportes especiais, prevista na Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Ressalta-se que **não** é a essencialidade de determinado bem para a consecução da atividade econômica do contribuinte que determina a condição de bens

do ativo passíveis de apropriação do respectivo crédito, condição essa que se encontra subordinada ao disposto no art. 66 do RICMS/02 c/c a Instrução Normativa nº 01/98.

Vale dizer, ainda, que em nenhum diploma normativo, seja de índole constitucional, seja no âmbito da LC nº 87/96, Lei Estadual nº 6.763/75 ou do RICMS/02, há referência à imprescindibilidade, como sinônimo do direito a crédito de ICMS. É imprópria a correlação entre imprescindibilidade e não cumulatividade.

Pois bem, serão reproduzidas as análises da Impugnante e da Fiscalização acerca dos bens cujos créditos do imposto foram glosados.

Veículos utilizados na escolta obrigatória de transportes especiais:

No tocante aos veículos que são utilizados na escolta de transportes especiais (“escolta obrigatória”), sustenta a Impugnante que, no desenvolvimento de suas atividades, presta serviços de transportes de cargas de grande porte, devendo atender a regulamentação das situações em que há obrigatoriedade da escolta feita pela Resolução DNIT nº 11/2004, que “aprova as normas de utilização de rodovias federais para transporte de cargas indivisíveis e excedentes em peso e/ou dimensões para o trânsito de veículos especiais”.

Destaca a Defesa que para a realização de transportes de cargas de pesos e/ou dimensões que necessitam de veículos especiais é necessária a obtenção de Autorização Especial de Transporte - AET e o acompanhamento de veículos de escolta em quantidade definida pelas regras da Resolução DNIT nº 11/2004, sob pena de o transporte ser considerado irregular e sujeito à multa prevista no inciso IV, do art. 231, da Lei Federal nº 9.503/97 (Código de Trânsito Brasileiro – CTB).

Assegura que, nesse contexto, os veículos relacionados à fl. 2369, que foram considerados, pelo Fisco, alheios à atividade do estabelecimento da Impugnante, não o são, posto que utilizados como “veículos de escolta” na prestação de serviços de transportes com veículos especiais.

Colaciona aos autos Imagens dos Veículos Utilizados na Prestação de Serviço (Documento 4.1) - fls. 99/107, visando melhor compreensão e demonstração da finalidade e utilização desses veículos.

Conclui ser inquestionável que esses bens não podem ser excluídos dos registros do livro CIAP da Impugnante.

A Fiscalização, por sua vez, deixou consignado o seguinte:

(...)

O Fisco sabe e entende que a Autuada deve obedecer outras legislações especiais em virtude da própria atividade desenvolvida por ela. Nesse sentido, em várias prestações de serviços de transportes é necessária a presença de escolta durante o transporte da carga. Assim prevê o artigo 7º da mesma resolução 11/2004 do DNIT:

Art. 7º. O trânsito dos equipamentos destinados ao transporte, objeto desta Resolução, que necessite de

escolta deverá atender o disposto nas instruções para credenciamento de empresas para execução de serviços especializados de escolta vigente no Departamento de Polícia Rodoviária Federal - DPRF do Ministério da Justiça - MJ e aos termos constantes do anexo IV.

Se a Autuada está ou não credenciada junto aos órgãos competente e possui especialização para realizar essa escolta, não é objeto dessa discussão. O que se discute aqui é se os bens destinados ao Ativo Permanente são alheios ou não à atividade do estabelecimento.

Ao observar as várias atividades desenvolvidas pela Impugnante, prevista no seu Estatuto Social (fl. 74), a prestação de serviços de escolta especializada de veículos pesados também está presente lá, além daquelas de locação de veículos de passeio ou segurança, armazenagem, carga e descarga e locação de equipamentos. Sendo que a de carga e descarga está prevista no cadastro CNPJ da Receita Federal.

O que talvez a autuada não seja capaz de explicar para o Fisco são os reais motivos pelos quais abrigou em suas dependências (sala 1) uma outra empresa especializada em escolta, qual seja: NBH TRANSPORTES E ESCOLTA EIRELI, CNPJ: 97.543.766/0001-54, que possuía um capital Social de R\$80.000,00 (oitenta mil reais). Além disso, consultando o sítio eletrônico da Autuada no endereço: <http://www.transpes.com.br/servicos/6> é possível verificar que uma das imagens, que pode ou não ser meramente ilustrativa, consta um automóvel Fiat uno placa: HJB-4261 caracterizado com adesivo na porta em nome de NBH, mas cuja propriedade de 03/06/2008 a 16/04/2015 foi da Autuada. Claro que esse veículo foi lançado no CIAP para aproveitamento de crédito de ICMS.

Vários outros casos inexplicáveis existem, como por exemplo o de um veículo Fiat Uno Mille Economy, placa: HIM-1034 adquirido através da Nota Fiscal 159241, como descrito no livro CIAP, item 158, emplacado em 31/05/2011 e alienado em 09/05/2012 para NBH ESCOLTA DE VEICULOS LTDA. Observe que o lançamento com crédito de ICMS no valor de R\$2.479,90 (dois mil quatrocentos e setenta e nove reais e noventa centavos), embora indevidamente, ainda se encontra no CIAP de 2014, ou seja, mesmo após dois anos passados da alienação, a Autuada ainda permanecia se usufruindo dos créditos

de ICMS daquela aquisição do veículo, de forma indevida e ilegalmente.

Voltando a analisar todas aquelas atividades realizadas pela Impugnante, somente a prevista na alínea “a” do artigo 4º do Estatuto Social (fl.74) que é a atividade de Transporte Rodoviário de Cargas em geral, cujo CNAE-F: 4230-2/01 tem incidência do ICMS, todas as outras não são de competência desse Ente tributante. Algumas delas também não sofrem nenhuma incidência de impostos de competência do Município.

Vejamos o que diz a Lei Complementar 116 de 31/07/2003 que dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

(...)

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

(...)

11.03 – Escolta, inclusive de veículos e cargas.

11.04 – Armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda de bens de qualquer espécie.

(...)

Depreende-se, então, que todos aqueles argumentos desenvolvidos pela Impugnante para justificar a ilegalidade das exclusões não possuem o condão de macular os lançamentos realizados pelo Fisco, por vários motivos, entre os quais reafirmamos que a única atividade desenvolvida pela Impugnante, e, tributada pelo ICMS, é a de Transporte Rodoviário de Cargas, como acima citado.

Nos itens 34 a 38 (fls. 44-45) da Impugnação ou item 66 do Aditamento da Impugnação (fl. 224-225) a autuada alegou que aqueles bens arrolados no quadro (fls.45 ou 225) são utilizados em serviço de escolta. Como sabemos, a escolta é um serviço de competência dos Municípios previsto na lei complementar 116/2003 e não do Estado, como queria a Defendente. (Grifou-se).

Conforme consta do site da empresa autuada [http://www.transpes.com.br/uploads/service/pdfs/6/original/Presentation Transpes Eletronico AGO 2014.pdf?1408044689](http://www.transpes.com.br/uploads/service/pdfs/6/original/Presentation_Transpes_Eletronico_AGO_2014.pdf?1408044689)), ela oferece vários tipos de serviços, dentre os quais o de escolta de cargas, que podem, inclusive serem contratados, por seus clientes, em conjunto ou individualmente.

Verifica-se, conforme alegado pela Fiscalização, que os bens utilizados na prestação de serviço de escolta de transportes especiais são utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do ICMS (alínea “a” do inciso II), que não se confunde com a prestação de serviço de transporte, assim referidos bens são utilizados em atividades listadas no Anexo Único da Lei Complementar nº 116/03 e que não sofrem incidência do ICMS.

Dessa forma, correta a glosa dos créditos do imposto realizada pela Fiscalização.

Pórtico hidráulico importado:

Diz a Impugnante que Fiscalização também excluiu o bem importado denominado de “pórtico hid. importado” dos registros do livro CIAP, e informa que tal bem importado utilizado na carga e descarga”.

Registra que, como se pode ver na cópia da Nota Fiscal de Entrada nº 001397 e da imagem (Documento 4.2) - fls. 105/107, a Impugnante adquiriu um pórtico hidráulico que é utilizado para colocar e/ou retirar as mercadorias a serem transportadas sobre as carretas ou pranchas para iniciar ou finalizar uma prestação de serviços de transporte e, diante disso, esse bem não pode ser considerado alheio à atividade do estabelecimento da Impugnante.

A Fiscalização, por sua vez, deixou consignado que referido bem é utilizado para carga e descarga de objetos transportados, atividade também prevista na referida Lei Complementar nº 116/03 (tributada pelo ISS), não gerando créditos de ICMS conforme legislação tributária pertinente.

Ressalta-se que a alegação da Fiscalização que referido bem é utilizado em carga e descarga de mercadoria, atividade tributada pelo ISS, não restou demonstrada nos presentes autos.

Verifica-se que referido equipamento é utilizado no âmbito do estabelecimento autuado para movimentação das cargas transportadas e os elementos constantes dos autos não dão conta de que se trata de um serviço prestado pela Autuada para terceiros, sobre o qual incidiria a exação municipal, conforme alegado pelo Fisco.

Assim, devem ser excluídas as exigências fiscais referentes a este item do lançamento, uma vez que os elementos constantes dos autos conduzem à convicção de que o mencionado bem é empregado na consecução da atividade econômica do estabelecimento autuado, tributada pelo ICMS.

Veículos utilizados no apoio operacional:

Alega a Impugnante que esses veículos são utilizados no apoio operacional transportes especiais – elaboração de projetos de transportes. E que ela presta serviços

de transportes de cargas de grande porte, o que demanda, por vezes, a elaboração de um “Estudo de Viabilidade Técnica do Transporte” e “Verificação do Trajeto Possível”, considerando os empecilhos existentes para a passagem do transporte em face das dimensões da carga, como, exemplificativamente, apresenta às fls. 108/148 *Estudos de Viabilidade Técnica (Documento 4.3)*.

Informa que, para a elaboração desses estudos de viabilidade técnica, a Impugnante envia um de seus funcionários para fazer o trajeto do transporte contratado e traçar todo o melhor trajeto a ser seguido pelo veículo especial, indicando os obstáculos existentes e a melhor forma de transpô-los até o destino.

Registra que, para esse trabalho, cujo custo está embutido no preço do transporte, sendo, então, tributado pelo ICMS, os funcionários da Impugnante, por óbvio, utilizam veículos de apoio operacional. Entende, assim, que os dois veículos adquiridos pela Impugnante em 2010 para serem utilizados nesse tipo de levantamento não podem ser considerados como alheios à atividade do estabelecimento, razão pela qual os seguintes veículos foram indevidamente excluídos do livro CIAP 2010 pelo Auditor Fiscal, quais sejam: **veículos Gol VW 1.6 (NFs de n°s 378.708 e 378.709)**.

A Fiscalização, por sua vez, deixou consignado que devem ser mantidas todas as exigências em relação aos bens alheios à atividade de prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas, atividade desenvolvida pela Impugnante, uma vez ser esta a única atividade desenvolvida pela empresa autuada que sujeita à incidência do ICMS.

Conforme consta do site da empresa autuada (http://www.transpes.com.br/uploads/service/pdfs/6/original/Presentation_Transpes_Electronico_AGO_2014.pdf?1408044689), ela oferece vários tipos de serviços, dentre os quais consta o estudo de viabilidade técnica do transporte, que podem, inclusive ser contratados, por seus clientes, em conjunto ou individualmente.

Da mesma forma que constatado em relação ao serviço de escolta de cargas, referida atividade de elaboração de projetos de transportes é atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do ICMS (alínea “a” do inciso II), assim entendido os bens utilizados em atividades listadas no Anexo Único da Lei Complementar n° 116/03 e que não sofrem incidência do ICMS.

Assim, correta a glosa dos créditos do imposto realizada pela Fiscalização.

Veículos utilizados no transporte de funcionários:

Com relação ao veículo utilizado no transporte de funcionários, veículo Fiat Ducato/minibus (fotografia às fls. 104), excluído do CIAP 2010, sustenta a Impugnante que ele é utilizado por ela para a execução dos serviços de transporte, mais especificamente, carga e descarga realizada nos estabelecimentos dos clientes.

Explica que, não raramente, é necessário providenciar o transporte de funcionários da sede da Impugnante para os diversos locais onde se dará o carregamento e a descarga de mercadorias/bens de propriedade de clientes que serão ou foram transportados, para esse transporte de funcionários, utiliza o veículo mencionado.

A Fiscalização deixou consignado que devem ser mantidas todas as exigências em relação aos bens alheios à atividade de prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas, atividade desenvolvida pela Impugnante, uma vez ser esta a única atividade desenvolvida pela empresa autuada que sujeita à incidência do ICMS.

Para fins de disciplina do ICMS, a locomoção dos funcionários até o estabelecimento ou ao estabelecimento em que se presta o serviço não atende o requisito exigido no regulamento do imposto, não sendo permitida a apropriação de crédito relativo ao serviço de transporte referido.

Contrariamente ao alegado pela Defesa, os veículos adquiridos por estabelecimentos prestadores de serviço de transporte para o transporte empregados não ensejam crédito de ICMS, em razão do disposto na alínea “c”, inciso II, art. 1º da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

Dessa forma, corretamente agiu o Fisco ao efetuar a glosa dos créditos relativos aos bens objeto deste item da autuação, salvo em relação ao pórtico hidráulico, uma vez que efetivamente são caracterizados como bens alheios à atividade do estabelecimento, cujos créditos são vedados pela legislação vigente, nos termos previstos no art. 70, inciso XIII, do RICMS/02.

Acresça-se, ainda, que, em relação ao item 150 (semi-reboque), o estorno dos créditos do imposto dá-se em razão de que foi lançado no CIAP o valor da nota fiscal de compra e não o valor do ICMS que deveria constar no livro.

Coefficiente de creditamento:

Quanto à apuração fiscal do coeficiente de creditamento do Ativo Permanente, destaca a Impugnante que o Auditor Fiscal também apurou “coeficiente de creditamento de crédito de ICMS registrados no livro CIAP” diferente do adotado pela empresa autuada.

Explica que, conforme se pode conferir nas Tabelas “Índice CIAP”, das Planilhas “2010” e “2011”, do Arquivo Excel denominado “CTes 2010 a 2014 – Análise”, o Auditor Fiscal apurou o coeficiente de creditamento pela razão das “Operações Tributadas” e o “Total de Operações” de cada período, nos termos da alínea “c”, do inciso V, do art. 206, do Anexo V, do RICMS/02.

Menciona que o RICMS/02 estabelece que o “Coeficiente de Creditamento” é “*o índice de participação das saídas e prestações tributadas e de exportação no total das saídas e prestações escrituradas no mês, encontrado mediante a divisão do valor das saídas e prestações tributadas e de exportação pelo valor total das saídas e prestações, considerando-se, no mínimo, 4 (quatro) casas decimais*”.

Sustenta a Impugnante que, conforme se pode ver na “Nota 9” abaixo das Tabelas “Índice CIAP”, das Planilhas “2010” e “2011”, para cálculo do Coeficiente de Creditamento em questão, o Auditor Fiscal não incluiu no total das “Operações Tributadas” as operações iniciadas no estado de Minas Gerais em que houve a “Substituição Tributária” da Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assegura que não é preciso grande esforço para chegar à conclusão de que as prestações iniciadas no território mineiro, ainda que a Impugnante seja substituída no recolhimento do ICMS pelo tomador do serviço, é uma prestação realizada pela Impugnante cujo tributo é devido ao estado de Minas Gerais, sendo, por óbvio, para os fins em comento, uma “prestação tributada”.

Informa que, nesse contexto, adotando a própria Tabela “Índice CIAP”, das Planilhas “2010” e “2011”, foi incluído no montante de “Operações Tributadas” os valores correspondentes às “operações com substituição tributária” (SIF-ST), encontrando-se, dessa forma, o “coeficiente de creditamento” correto, como se pode conferir na planilha “Apuração do Coeficiente de Creditamento do Livro CIAP Correto” (*Documento 5*) - fls. 149/150.

Destaca que, adotando-se o coeficiente de creditamento correto, ainda que considerando as exclusões dos bens do livro CIAP realizadas pela Fiscalização, o trabalho de “correção do livro CIAP” foi readequado na planilha “Livro CIAP CORRIGIDO CORRETO” (*Documento 6*) - fls. 151/152.

Ressalta a Impugnante que, diante dessa correção do coeficiente de creditamento, também foi feito o trabalho fiscal de apuração de apropriação indevida de créditos do livro CIAP na planilha “Créditos CIAP – Apuração de Apropriação” (*Documento 7*) - fls. 153/154, da qual se pode concluir que:

- ainda que se admitindo as exclusões de bens, a título de créditos de Ativo Permanente, a Impugnante teria se creditado a maior que o de direito nos meses de fevereiro e junho a novembro de 2010, no valor total de R\$ 26.288,14 (vinte e seis mil, duzentos e oitenta e oito reais, e quatorze centavos), bem como teria se creditado a menor nos meses de janeiro, março a maio, e dezembro de 2010, no valor total de R\$ 17.715,25 (dezessete mil, setecentos e quinze reais, e vinte e cinco centavos);

- assim, adotando-se a sistemática de crédito e débito, apurou-se uma apropriação indevida total do exercício de 2010 no valor de R\$ 8.572,89 (oito mil, quinhentos e setenta e dois reais, e oitenta e nove centavos), que poderia ser exigido pela Fiscalização.

Afirma a Impugnante que, como é cediço, a não-cumulatividade do ICMS é operacionalizada pela sistemática de crédito e débito em cada período de apuração. Neste sentido, embora possa existir algumas divergências entre os créditos apropriados pela empresa autuada em sua apuração e os créditos que o Auditor Fiscal entende ser de direito da Autuada, fazendo-se o cotejamento dos créditos mensais totais admitidos no trabalho fiscal e o crédito total apropriado efetivamente na apuração do imposto conclui-se que não houve apropriação a maior de crédito no mês.

Sustenta que, com essa perspectiva, foi elaborada a planilha “Apuração de Apropriação de Crédito Mensal – Comparativo DAPI x AI” (*Documento 8*) - fls. 155/157, tanto para os exercícios de 2010 e 2011, e verificou-se que, considerando os créditos totais de entrada (livro CIAP e compras), em nenhuma competência a Impugnante se apropriou de créditos maiores que os valores que o próprio Auditor Fiscal entende que a Autuada tinha direito. Pelo contrário, em todos os meses, a

Impugnante apropriou-se de um montante total inferior ao admitido pelo Auditor Fiscal.

Diante do exposto, alega que fica evidente que, se a Impugnante em nenhum dos períodos objeto do lançamento se apropriou de créditos em valores totais superiores aos valores totais admitidos pela Fiscalização a título de entradas (insumos/compras e Ativo Permanente), resta evidente que não há que se falar em qualquer lançamento a título de apropriação de crédito maior que o de direito, pelo que deve ser integralmente cancelada a exigência de aproveitamento indevido de crédito de Ativo Permanente, correspondente à “Ocorrência 02.004.010 (Bem do Ativo Permanente)”.

A Fiscalização, sobre a discussão posta, deixou consignado o seguinte:

C.2) APURAÇÃO EQUIVOCADA DO “COEFICIENTE DE CREDITAMENTO” DE CRÉDITOS DO CIAP NO LANÇAMENTO – NECESSÁRIA INCLUSÃO DAS OPERAÇÕES ST

Realmente, não é preciso grande esforço para se chegar à conclusão de que as operações iniciadas no território mineiro, ainda que a Impugnante seja substituída no recolhimento de ICMS pelo tomador do serviço, é uma prestação realizada pela Impugnante cujo tributo é devido ao Estado de Minas Gerais, sendo por óbvio, uma “operação tributada”. Não há nenhuma dúvida em relação a isso! Nesse ponto o Fisco concorda com a Impugnante.

Imperativo destacar que não é o Auditor Fiscal que estabeleceu a regra para exclusão das operações em que o transportador é substituído (CFOP: 6.360) do cálculo do coeficiente que define o quanto se deve ou não apropriar de crédito de ICMS relativo aos bens escriturados no livro CIAP. **Quem dispõe sobre isso é o artigo 2º do Regime Especial Nº 45.000005784.10 (PTA: 16.000456451.63) que a Impugnante detinha até dezembro/2014.** O Auditor Fiscal apenas determina ou calcula o índice utilizando aquilo que dispõe o Regime e a Legislação vigente. Vejamos o dispositivo:

Art. 2º A apropriação de crédito pelo TRANSPORTADOR será correspondente ao imposto incidente na entrada de bens destinados ao ativo permanente, combustível, lubrificante, pneus, câmaras-de-ar de reposição ou de material de limpeza, 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, ressalvada a respectiva conferência quanto à sua legitimidade.

Parágrafo único. **O TRANSPORTADOR deverá promover o estorno,** no respectivo período de apuração:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - do valor do imposto destacado nos Conhecimentos de Transporte Rodoviários de Carga (CTRC), relativamente às prestações em que foi substituído;

II - do valor dos créditos apropriados por ocasião da entrada de bem ou mercadoria na proporção das prestações que ocorrerem com a isenção de que trata o item 144 da Parte 1 do Anexo I do RICMS, não-incidência ou cujo imposto tenha sido recolhido pelo alienante/remetente a título de substituição tributária. (Grifou-se)

Nesse sentido, não há o que se falar em inclusão das operações substituídas no cálculo do índice de aproveitamento dos créditos de ICMS do Livro CIAP e nem mesmo de quaisquer outros oriundos de aquisições de insumos e combustíveis para a prestação de serviços de transportes.

Equívocou-se, portanto, a Impugnante, quando aventou essa possibilidade para correção de um eventual erro produzido pelo Fisco.

Os quadros produzidos pela Impugnante nos itens 55 e 56 (fl. 49-50) da Impugnação e nos itens 85 e 86 (fls.228-229) do Aditamento partem de premissa errada e não permitida no Regime, como acima destacado. Assim, carecem de correção. Devendo, portanto serem desconsiderados por completo.

Nesse sentido, devem ser mantidos os créditos tributários lançados de ofício no presente Auto de Infração em sua integralidade.

Verifica-se que a divergência na apuração do coeficiente de creditamento entre a Autuada e o Fisco reside na inclusão ou não, respectivamente, no montante de “Operações Tributadas” dos valores correspondentes às “prestações com substituição tributária” (identificadas como CIF-ST).

Como bem destaca a Fiscalização, a apuração do coeficiente de creditamento do ativo permanente encontra-se de acordo com o disposto no art. 2º, parágrafo único, inciso II, do Regime Especial concedido à Autuada. Confira-se:

Art. 2º A apropriação de crédito pelo TRANSPORTADOR será correspondente ao imposto incidente na entrada de bens destinados ao ativo permanente, combustível, lubrificante, pneus, câmaras-de-ar de reposição ou de material de limpeza, 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, ressalvada a respectiva conferência quanto à sua legitimidade.

Parágrafo único. O TRANSPORTADOR deverá promover o estorno, no respectivo período de apuração:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - do valor do imposto destacado nos Conhecimentos de Transporte Rodoviários de Carga (CTRC), relativamente às prestações em que foi substituído;

II - do valor dos créditos apropriados por ocasião da entrada de bem ou mercadoria na proporção das prestações que ocorrerem com a isenção de que trata o item 144 da Parte 1 do Anexo I do RICMS, não-incidência ou cujo imposto tenha sido recolhido pelo alienante/remetente a título de substituição tributária. (Grifou-se).

Portanto, correta a apuração do coeficiente de creditamento efetuada pela Fiscalização.

Quanto à fala da Defesa de que não haveria recolhimento a menor no período autuado, mesmo com a exclusão dos bens do CIAP, destaca-se que, após as alterações trazidas pelo Decreto nº 46.698/14, que deu nova redação aos arts. 194 e 195 do RICMS/02, excluindo o procedimento de Verificação Fiscal Analítica (VFA), com vigência a partir de 01/02/15, a recomposição da conta gráfica foi substituída pelo mecanismo agora previsto, pelo qual se exige o valor total do crédito de ICMS indevidamente apropriado pela Contribuinte, observadas as regras para eventuais compensações contidas nos dispositivos vigentes.

Estornos de débitos:

Quanto ao erro na apuração de estorno de débito de ICMS, objeto de análise pela Fiscalização, sustenta a Impugnante que, como se pode ver na Tabelas “APURAÇÃO ICMS ESTORNO DE DÉBITO”, das Planilhas “2010” e “2011”, do Arquivo Excel denominado “CTes 2010 a 2014 – Análise”, o Auditor Fiscal indicou que a Impugnante teria estornado débitos equivalentes às prestações com “substituição tributária” maior que a devida no valor de R\$ 40.644,88 (quarenta mil, seiscientos e quarenta e quatro reais, e oitenta e oito centavos) no exercício de 2010 e R\$ 379.332,94 (trezentos e setenta e nove mil, trezentos e trinta e dois reais, e noventa quatro centavos) no exercício de 2011.

Explica que, entretanto, conforme se pode verificar nas planilhas de “Verificação de Estorno de Débito – Operações ST” (Documento 10) (fls. 160/163), na verdade, houve um equívoco de apenas R\$ 29.929,92 (vinte e nove mil, novecentos e vinte e nove reais, e noventa e dois centavos) referente a “Operações sem ST – Iniciadas em Minas Gerais FOB – Exercícios 2010 e 2011” e de R\$ 202.302,72 (duzentos e dois mil, trezentos e dois reais, e setenta e dois centavos) referente a “Operações sem ST – Tomador de Outra UF”.

Entende que deve ser feito o lançamento fiscal referente a estorno dos créditos do imposto proporcionais às prestações cujo ICMS foi recolhido por substituição tributária, de acordo com as planilhas que apresenta.

Alega, quanto à acusação fiscal de erro na apuração de estorno de débito, que não é possível fazer a ampla defesa em relação ao “ESTORNO DE DÉBITO AUDITORIA”, embora tenha sido corrigido alguns valores diante da apresentação de informações na impugnação original.

Sobre essa discussão, não há reparos a fazer no lançamento, adotando-se os fundamentos consignados pela Fiscalização:

(...)

E) ERRO NA APURAÇÃO DE ESTORNO DE DÉBITO

Apesar de ter a Impugnante elaborado planilhas denominadas “OPERAÇÕES SEM ST – INICIADAS EM MINAS GERAIS FOB – EXERCÍCIOS 2010 E 2011”, “OPERAÇÕES SEM ST – TOMADOR DE OUTRA UF – EXERCÍCIOS 2010 E 2011” (fls. 161-163) e reconhecido que houve um equívoco na apuração no valor de R\$29.929,92 (vinte e nove mil novecentos e vinte e nove reais e noventa e dois centavos) referentes às “Operações sem ST – Iniciadas em Minas Gerais FOB – Exercícios 2010 e 2011” e de R\$202.302,72 (duzentos e dois mil, trezentos e dois reais e setenta e dois centavos) referentes à “Operação sem ST – Tomador de outra UF” (itens 77 da Impugnação e 107 do Aditamento), eles não representam a realidade daquilo que foi informado pela própria Impugnante na pasta de trabalho formato Excel denominado “CTes 2010 a 2014”. Além disso, não apresentou o devido confronto com os lançamentos na DAPI. Representando uma mera coleção de operações, mas sem muita conclusão.

Um simples filtro em janeiro de 2010, na pasta de trabalho Excel denominada “CTes 2010 a 2014 - Análise” identifica-se um total de ICMS nas operações informadas com o CFOP: 6.360, ou seja, operações em que a Autuada foi substituída pelo tomador de serviço de transporte, de R\$11.725,13 (onze mil setecentos e vinte e cinco reais e treze centavos). Observando essa mesma rubrica na DAPI de janeiro de 2010, em seu campo [090], o montante de R\$13.067,93 (treze mil e sessenta e sete reais e noventa e três centavos) representa o valor do estorno realizado pela Impugnante. Valores esses constantes no quadro denominado “APURAÇÃO ICMS ESTORNO DE DÉBITO” da aba “2010” na pasta de trabalho “CTes 2010 a 2014 - Análise”.

Repetindo o mesmo procedimento, verifica-se facilmente que todos os valores apresentados na peça fiscal estão de acordo com a DAPI e com as informações prestadas pela Autuada.

A maior diferença encontrada no ano de 2010 foi no mês de março por uma razão muito simples, qual seja, a Autuada informou CFOP 6.360 para três documentos (017714, 017850 e 017858) para tomadores de serviços de transportes interestadual de

outros Estados (PR e SP), num montante de ICMS de R\$31.149,60 (trinta e um mil e cento e quarenta e nove e sessenta centavos). É cediço que a condição para que tomadores de serviços de transportes sejam substitutos tributários, em relação ao ICMS relativo ao serviço, sejam contribuintes do ICMS inscritos em Minas Gerais e contratem essa prestação na cláusula CIF, ou seja, sejam responsáveis pelo pagamento do serviço. Notem que temos então duas informações erradas no preenchimento do documento, e, conseqüentemente, na apuração do ICMS devido, seja quando informou CFOP: 6.360 incorreto ou quando informou frete pago através do código "1".

Além disso, em diversas operações contratadas por tomadores de serviços de transportes inscritos no Espírito Santo e Pará utilizou o CFOP: 6.360 informando como responsável pelo pagamento do frete "outros". Como é possível outra pessoa que não seja o remetente da mercadoria ser responsável pelo pagamento do ICMS da operação? Da mesma forma, quando o destinatário é o tomador do serviço de transporte (FOB – opção "2"), não poderia ser utilizado CFOP 6.360, porque não tem como o contribuinte de outro Estado ser responsável por substituição no ICMS incidente sobre a prestação.

Assim, não há que se cogitar em reformulação do crédito tributário no que diz respeito aos estornos de crédito de ICMS a maior realizado pela Autuada, no que tange às operações em que a ela foi substituída, ou seja, CFOP 6.360. Devendo, portanto, permanecer as exigências nos termos em que se encontram no Auto de Infração.

Portanto, corretas as exigências de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, conforme a reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco.

Item 03 do AI: falta de destaque/destaque a menor de ICMS nos CTCs emitidos:

Acusa a Fiscalização que a Autuada deixou de consignar base de cálculo e alíquota do imposto corretamente nos CTCs, ora deixando de calcular e recolher o ICMS devido nas prestações internas de serviços de transporte contratadas por contribuintes de outras unidades da Federação, considerando essas operações isentas ora tratando como se fossem operações interestaduais, aplicando alíquota de 7% (sete por cento) e 12% (doze por cento), nos exercícios de 2010 e 2011.

Relata a Fiscalização que a Autuada isentou prestações de serviço de transporte rodoviário para contribuintes de outras unidades da Federação e que destinavam mercadorias para o exterior (CFOP 7.358).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sustenta, ainda, que a Autuada atribuiu o CFOP 6.360 em prestações contratadas por contribuintes de outras UF (ES, PA, RJ e SP).

Exigência de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

Após as reformulações do crédito tributário, a apuração das exigências fiscais em exame consta da mídia eletrônica de fls. 2.320 (Planilha CTes 2010 a 2014 Análises.xlsx.) e as exigências fiscais encontram-se nas abas “2010” e “2011” da referida planilha (demonstrativo “Débito na Saída”).

Destaca-se que em razão da juntada aos autos dos CTCs referentes ao exercício de 2011, conforme despacho interlocutório exarado pela Assessoria do CC/MG, a exigência de ICMS referente ao citado exercício passou de R\$ 1.156.572,07 (um milhão cento e cinquenta e seis mil quinhentos e setenta e dois reais e sete centavos), para R\$ 127.753,18 (cento e vinte sete mil setecentos e cinquenta e três reais e dezoito centavos).

Portanto, restou acatado, pelo Fisco, o pleito da Defesa no sentido de que o débito de ICMS lançado de R\$ 1.156.572,07 (um milhão, cento e cinquenta e seis mil, quinhentos e setenta e dois reais, e sete centavos), deveria ser reduzido para R\$ 132.524,56 (cento e trinta e dois mil, quinhentos e vinte e quatro reais, e cinquenta e seis centavos), conforme fundamentos constantes da peça defensiva.

Também foi corrigido a informação do “DÉBITO SAÍDA DAPI” correspondentes ao exercício de 2010, conforme asseverado pela Impugnante (Correção Tabela “Apuração Débito ICMS Saída” – 2011” (Documento 9) - fls. 158/159.

Destaca-se que há menção, no campo observações (coluna V) da referida planilha de apuração, dos seguintes motivos relativos à acusação fiscal em epígrafe: alíquota errada (não inscrito em MG); CFOP 6.360 apenas comporta CIF e não outros – responsabilidade do ICMS do transportador; CFOP errado - a substituição tributária não alcança contribuintes de outras UFs; FOB é incompatível com a ST - ICMS de responsabilidade do transportador; operação tributada (não inscrito em MG, isenção não alcança contribuintes não inscritos em MG, CFOP errado).

Passa-se à análise das alegações remanescentes da Defesa relativas ao mérito da irregularidade em espeque.

Destaca a Impugnante, como se pode verificar no 5º parágrafo do item 8.3 do Relatório Fiscal-Contábil, que o Auditor Fiscal deixou entender que exigiu o ICMS das prestações de serviços de transportes “em operações que destinavam mercadorias para o exterior”, identificadas com o CFOP 7.358 (Prestação de serviço de transporte destinado a estabelecimento no exterior) ou CFOP 6.358 que não existe.

Ressalta a Impugnante que, em primeiro lugar, ser óbvio que a indicação de CFOP 6.358 é meramente um erro material.

No que se refere a indicação do CFOP 7.358, argui que de fato, há um equívoco, pois não se tratam de transportes internacionais. Todavia, todos os documentos fiscais que foram consignados este CFOP acobertam transporte de

“mercadoria destinada ao exterior”, porém, com destino portos ou recintos alfandegários, enfim, aos locais onde foram processadas as respectivas exportações, hipóteses amparadas pela isenção prevista no item 126, do Anexo I, da Parte 1, do RICMS/02, conforme se pode constatar em diversas respostas de Consultas de Contribuintes, das quais destacam as de nºs 033/05, 124/05 e 076/02, cujas ementas transcreve.

Destaca que se encontra equivocado o lançamento fiscal, devendo ser devidamente corrigido com a exclusão da exigência do ICMS em relação aos transportes que destinaram mercadorias aos portos ou recintos alfandegários, posto que amparados pela isenção prevista no item 126, do Anexo I, da Parte 1, do RICMS/02.

Após a reformulação do crédito tributário, a Impugnante traz novos questionamentos sobre essa discussão:

(...)

- o Auditor Fiscal consignou o entendimento de que “a isenção não alcança contribuinte tomador não inscrito em MG”, no que está completamente equivocado, pois não existe essa condicionante da não incidência no transporte de mercadoria com destino ao exterior;

- ao que parece, o Auditor Fiscal está confundindo a condição do tomador do serviço ser inscrito no Cadastro de Contribuinte de Minas Gerais prevista no item 144, do Anexo I, da Parte 1, ambos do RICMS/02, que não existe na hipótese do item 126;

A Fiscalização, por sua vez, deixou consignado o que se segue:

(...)

Em relação à isenção do ICMS na prestação de serviço de transporte para o exterior (CFOP: 7.358), itens 72 a 75 da Impugnação (fls. 55-57) e itens 95 a 99 do Aditamento (fls. 232-234) a conclusão inevitável que se chega é que não cabe razão nenhuma à Impugnante, pois, a isenção prevista no item 126, Anexo I do RICMS não comporta o princípio da extraterritorialidade. Vejamos o que diz o artigo 102 do Código Tributário Nacional:

Art. 102. A legislação tributária dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios vigora, no País, fora dos respectivos territórios, nos limites em que lhe reconheçam extraterritorialidade os convênios de que participem, ou do que disponham esta ou outras leis de normas gerais expedidas pela União.

Até o presente momento, Minas Gerais não estabeleceu nenhum convênio com países do exterior para que o Decreto 43.080/02 vigore fora dos nossos limites administrativos. No máximo temos protocolos e

convênios que estabelecem regras comuns entre os Entes da Federação.

A autuada defendeu que a isenção prevista naquele item alcançava a prestação de serviço de transporte que destinou mercadoria a estabelecimento no exterior, figurando como tomador o destinatário, ou seja, o importador. Mas não é essa análise que deve ser feita do dispositivo, pois essa norma isentiva, assim como todas as outras não previstas em convênios, não alcança contribuintes inscritos em outras Unidades de Federação e muito menos pessoas jurídicas internacionais.

Parece que a tese defendida se caracterizou como uma total inversão na norma por parte Impugnante. A isenção prevista é para exportação e não para importação. Se é para exportação, a única pessoa jurídica que pode ser isenta do pagamento de ICMS incidente na operação de prestação de serviço de transporte é o alienante/remetente, ou seja, quem está exportando, quem pratica o verbo núcleo previsto na norma.

Nesse caso, se o tomador do serviço de transporte para o exterior não for o próprio alienante/remetente, impossível seria aplicar-lhe a norma isentiva. Nos mesmos parâmetros do item 144 do mesmo Anexo I do RICMS que determina que somente se isenta a prestação do serviço de transporte interno se o tomador for o alienante/remetente inscrito em Minas Gerais e que não seja optante pelo regime do Simples Nacional.

Ademais, a própria autuada admite (item 74 da Impugnação) que não realizou nenhuma prestação para o exterior (CFOP: 7.358), ou seja, aquele serviço de transporte que se inicia em território mineiro e termina em outra nação, efetivamente, pelo modal rodoviário, que é o serviço executado pela Defendente. Claro que a indicação desse CFOP se trata de um erro material, erro de preenchimento do CTe passível de exigência da multa isolada.

As operações em que se exigiu ICMS e as multas cabíveis foi em relação aos documentos em que figuravam como tomadores do serviço de transporte contribuintes de outras UF's (RJ e SP) e um do exterior. Logo, não configurando a isenção.

A mesma linha de raciocínio foi aplicada quando a Autuada utilizou os CFOP: 6.358 e CFOP: 7.352 para acobertar operações que destinavam mercadorias para exterior. Em princípio o erro material na informação

desses códigos, porque inexistentes. Além disso, o fato de que contribuintes inscritos no Rio de Janeiro e São Paulo é que foram os tomadores desse serviço, não sendo alcançados pela norma isentiva prevista no RICMS.

(...)

Pois bem, de acordo com o item 126 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, a seguir reproduzido, é amparada pela isenção do imposto a prestação de serviço de transporte de mercadoria destinada ao exterior, na forma prevista no inciso III e § 1º do art. 5º do mesmo Regulamento:

126 Prestação de serviço de transporte de mercadoria destinada ao exterior, na forma prevista no inciso III e § 1º do artigo 5º deste Regulamento. Indeterminada

126.1 Do documento que acobertar a prestação prevista neste item deverá constar a expressão: "transporte de mercadoria destinada ao exterior - Isenta do ICMS - Item 126 da Parte 1 do Anexo I do RICMS".

126.2 Será devido o imposto pela prestação de serviço de transporte prevista neste item, quando não se efetivar a exportação da mercadoria ou ocorrer a reintrodução da mesma no mercado interno.

Efeitos a partir de 1º/06/2008

126.3 Fica dispensado o estorno do crédito na prestação de serviço beneficiada com a isenção prevista neste item

Assim, infere-se que na operação de saída de mercadoria a ser destinada ao exterior nos termos do inciso III do art. 5º do RICMS/02 não há incidência de ICMS, ao passo que a prestação de serviço de transporte interestadual vinculada à operação ocorre ao abrigo da isenção do imposto.

Nesse sentido, são as respostas das Consultas de Contribuintes exaradas pela Superintendência de Tributação da SEF/MG, dentre as quais se destaca (ressalva-se que a matéria de apropriação de créditos de ICMS, no caso em exame, sofreu alteração regulamentar – vide subitem 126.3 retro):

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 124/2005

(MG de 01/07/2005)

PTA Nº : 16.000116604-29

CONSULENTE : Transversal Transportes Ltda.

ORIGEM : Varginha - MG

ISENÇÃO - TRANSPORTE ATÉ O PORTO - A isenção de que trata o item 126, Parte 1, Anexo I do RICMS/02, é hipótese sem manutenção de créditos e se aplica às prestações de serviço de transporte

internas ou interestaduais que destinem mercadorias aos locais onde se processará sua exportação.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente é empresa com atividade de transporte rodoviário de cargas em geral, intermunicipal, interestadual e internacional.

Informa que adota o sistema de débito e crédito para apuração do ICMS e utiliza como forma de comprovação das prestações de serviço de transporte, a emissão de CTCR.

Informa, também, que adquire vários insumos utilizados nas prestações de serviço de transporte tais como combustível, lubrificantes, pneus e câmaras-de-ar e que sua atividade preponderante consiste no transporte, até o Porto de Santos, de contêineres contendo café em grão destinado à exportação, remetidos por empresas situadas no Estado de Minas Gerais.

Salienta que, neste Porto, os contêineres são embarcados em navios que os transportam até os países onde se situam os importadores do café exportado.

Aduz que a isenção de que trata o item 126, Anexo I, do RICMS/02, que dá ensejo a estorno de créditos, não se trata de isenção e sim de imunidade, discorrendo sobre interpretação de conceitos tributários e sobre o conceito de transporte internacional haurido do Direito Privado.

Argumenta que o critério da origem e do destino, relacionado à prestação de serviço de transporte intermunicipal, interestadual e internacional, define competências tributárias e traz a lume a figura do transporte cumulativo tratado no Código Civil.

Afirma que existe o conceito de transporte internacional multimodal de cargas, que a Consulente não executa, sendo também disciplinado na Convenção de Varsóvia.

Ressalta que a lei tributária não pode alterar institutos e conceitos de Direito Privado utilizados pelas Constituições federal e estadual, pois as prestações de transporte até o porto são internacionais e não interestaduais, devendo ser aplicado o disposto no § 3º, artigo 32 da Lei nº 6.763/75, o qual prevê que não será estornado crédito referente à mercadoria, bem ou serviço entrados ou recebidos a partir de 1º/11/96, que venham a ser objeto de operação ou prestação destinados ao exterior.

CONSULTA:

1 - A Consulente poderá manter créditos de ICMS referentes a entradas de insumos utilizados nas prestações de serviço de transporte, até o porto marítimo, de mercadorias destinadas ao exterior?

(...)

RESPOSTA:

1 - A isenção de que trata o item 126, Parte 1, Anexo I do RICMS/02, é hipótese sem manutenção de créditos. Essa isenção se dá nas prestações de serviço de transporte internas ou interestaduais que destinem mercadorias aos locais onde se processará sua exportação.

Portanto, não é cabível o aproveitamento de quaisquer créditos.

Saliente-se que, também, na prestação de serviço de transporte internacional (iniciado no Brasil com destino a outro país) não cabe aproveitamento de quaisquer créditos, dado que essa prestação encontra-se fora da moldura constitucional de competência do ICMS, ou seja, é hipótese de não-incidência simples e não de imunidade.

Desse modo, a prestação destinada ao exterior a que se refere o § 3º, art. 32 da Lei nº 6.763/75, é a relativa aos serviços de comunicação, assim entendida a prestação internacional em que o prestador é estabelecimento mineiro e o tomador destinatário encontra-se localizado em outro país.

2 - Prejudicada

DOET/SUTRI/SEF, 29 de junho de 2005. (Grifou-se)

Como se verifica, a isenção de que trata o item 126, Parte 1, Anexo I do RICMS/02 dá-se nas prestações de serviço de transporte internas ou interestaduais que destinem mercadorias aos locais onde se processará sua exportação.

Assim, equivoca-se a Fiscalização ao exigir para a aplicação da isenção prevista no referido item 126 as condicionantes previstas para a aplicação da isenção de que trata o item 144 do Anexo I do RICMS/02.

Dessa forma, devem ser excluídas as exigências de ICMS e multa de revalidação em relação aos CTRCS com os CFOPs 7.358, 6.358 e 7352, restando mantida a exigência da penalidade isolada em razão da aposição de CFOP incorreto.

Alega ainda a Impugnante que no 3º parágrafo do item 8.3 do Relatório Fiscal-Contábil, o Auditor Fiscal fundamenta a exigência do ICMS das prestações de serviços de transportes “internas” e a aplicação da alíquota interna nas prestações interestaduais pelo fato de o Contribuinte não estar inscrito no Cadastro de Contribuinte de Minas Gerais.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta a Impugnante que consta na Planilha “CTE 2010 e “2011”, do Arquivo Excel denominado “CTes 2010 a 2014 – Análise” do lançamento reformulado, que o Auditor Fiscal considerou equivocadamente que o tomador “ORTENG EQUIPAMENTOS E SISTEMAS LTDA”, inscrito no CNPJ nº 19.884.626/0006-40, não era inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS de Minas Gerais na época das respectivas prestações de serviços. Entretanto, como se pode ver na Tela do Sintegra, reproduzida às fls. 235, esse tomador era inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS de Minas Gerais sob o nº 186242243.02-63, cuja inscrição foi baixada somente em 04/04/11.

Entende, assim, que deve ser cancelada a exigência de ICMS nas operações internas contratadas por este tomador, bem como canceladas as exigências a maior nos transportes interestaduais pela alteração da alíquota para 18% (dezoito por cento) do período de 01/01/10 a 04/04/11.

A Fiscalização, em atendimento à diligência exarada pela Assessoria do CC/MG, no tocante a esse questionamento da Defesa, deixou consignado:

A Assessoria do Egrégio Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais baixou em diligência (fl. 430-431) o processo em epígrafe para que o Fisco acostasse ao processo documentos comprobatórios da situação cadastral relativa ao contribuinte Orteng Equipamentos e Sistemas Ltda. (fl. 235) cuja inscrição estadual constava em nosso cadastro com o número: 186.242243.02-63 e CNPJ: 19.884.626/0006-40, além de cópia do Regime Especial – PTA nº 45.000005784-10.

(...)

Em relação aos pedidos da respeitável Assessoria temos as seguintes considerações:

Situação cadastral do contribuinte Orteng Equipamentos e Sistemas Ltda.

O contribuinte acima esteve cadastrado por um curto período de tempo no Estado de Minas Gerais. Analisando o histórico de sua inscrição temos que observar os seguintes eventos, de acordo com o comprovante de inscrição e de situação cadastral no sítio da Receita Federal e nos registros do Cadastro de contribuintes de Minas Gerais presentes no SICAF:

Em 06/02/2007 ocorreu a abertura da inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica – CNPJ sob o número 19.884.626/0006-40;

No dia 13/04/2007 ocorreu o cadastramento do contribuinte no sistema da Receita Estadual Mineira com a I.E: 186.242243.02-63

Em 06/03/2008, o contribuinte solicitou, espontaneamente, a baixa da Inscrição Estadual do

cadastro de Minas Gerais para encerramento das atividades e que foi indeferida, constando um bloqueio compulsório em 25/03/2008;

Além disso, também de maneira espontânea solicitou baixa na Receita Federal em 23/07/2008 que foi indeferida e, ato contínuo, suspendeu a inscrição nos referidos cadastros.

Novamente, em 14/05/2008 o contribuinte voltou a solicitar a baixa para fins de encerramento de atividade. O Fisco Mineiro efetuou a suspensão compulsória em 28/08/2008.

Naturalmente que a consulta pública ao cadastro do Sintegra em Minas Gerais, hoje, conforme tela acostada ao processo (fl. 235) nos dá a situação cadastral do momento em que a pesquisa é realizada e a data da última alteração cadastral, sem sequer constar a história de bloqueios, não servindo, portanto, para provar nada em relação a datas pretéritas.

Se o Autuada tivesse realizado consulta à época dos fatos geradores do ICMS, com certeza, constaria a suspensão da Inscrição Estadual. Além disso, como demonstrado, a situação cadastral do Contribuinte não se altera na Receita Federal desde 23/07/2008, momento em que não mais poderia contratar serviços de transportes na condição de contribuinte do ICMS, ainda mais na condição de substituto tributário.

Diante do exposto, conclui-se que não cabe razão à Impugnante em relação aos fatos geradores de ICMS exigidos pelo Fisco na Peça Fiscal. O Fisco acosta ao PTA página resultante de pesquisa no sítio da Receita Federal e o “*print*” das telas do SICAF como forma de demonstrar os dados apresentados acima, tanto impressas quanto em formato digital na mídia eletrônica produzida, em uma pasta de arquivos denominada: “Diligência”. (...)

É reaberta vista dos autos à Impugnante (fls. 2.332), que não se manifesta em relação à discussão posta (fls. 2.334/2.339 – aditamento da impugnação).

Em relação à empresa Orteng Equipamentos e Sistemas Ltda., as exigências referem-se aos meses de janeiro a abril de 2010.

Também consta neste item do lançamento, exigência de ICMS com alíquota interna em relação às prestações de serviço de transporte destinadas à empresa Vale S/A, CNPJ 33.59251/00037-65, estabelecimento não inscrito na Secretaria de Estado de Fazenda deste Estado.

Pois bem, destaca-se que a legislação tributária abrigou, no item 144 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, a isenção disciplinada no Convênio ICMS nº

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

04/2004, para as prestações internas de serviço de transporte rodoviário intermunicipal de cargas, nos seguintes termos:

Item 144 - Prestação interna de serviço de transporte rodoviário intermunicipal de cargas que tenha como tomador do serviço contribuinte do imposto inscrito no cadastro de contribuintes deste Estado.

Constata-se que o Contribuinte Orteng Equipamentos e Sistemas Ltda., no período autuado, estava com a inscrição estadual suspensa. Portanto, as prestações de serviço de transporte a ele destinadas não faziam *jus* à isenção prevista no dispositivo legal retro.

Da mesma forma, tal entendimento se aplica à empresa Vale S/A, CNPJ 33.59251/00037-65, pois trata-se de estabelecimento não inscrito na Secretaria de Estado de Fazenda deste Estado.

Portanto, corretas as exigências de ICMS e multa de revalidação em relação às prestações de serviço de transporte cujo destinatário encontra-se em outra UF ou não inscrito na Secretaria de Estado de Fazenda deste Estado, uma vez que a isenção retro só alcança prestações de serviço destinadas a contribuintes mineiros e inscritos no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado, requisitos estes não preenchidos em relação aos CTCRCs autuados.

Correta também as exigências de ICMS e multa de revalidação em relação aos CTCRCs com CFOP 6.360 (prestação de serviço de transporte a contribuinte substituto em relação ao serviço de transporte), uma vez que os alienantes/remetentes das mercadorias não são inscritos no Cadastro de Contribuintes deste Estado, hipótese em que a responsabilidade do recolhimento do ICMS é da prestadora do serviço, conforme se infere do disposto no art. 4º da Parte Geral do RICMS/02:

Art. 4º O alienante ou remetente de mercadoria ou bem inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pelo recolhimento do imposto devido na respectiva prestação de serviço de transporte rodoviário.

Exigência da Penalidade Isolada prevista no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 (c/c art. 215, inciso VI, alíneas “f” e “g”, da Parte Geral do RICMS/02)

Constata-se que a apuração das exigências fiscais e relação dos CTCRCs relativos à Penalidade Isolada prevista no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 (c/c art. 215, inciso VI, alíneas “f” e “g”, da Parte Geral do RICMS/02) encontram-se no demonstrativo denominado de “*Multa Isolada do art. 54, inciso VI ref. xlsx*” constante da mídia eletrônica de fls. 2.320.

Exige-se a Penalidade Isolada prevista no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 – 42 UFEMGs por documento fiscal (c/c art. 215, inciso VI, alíneas “f” e “g”, da Parte Geral do RICMS/02):

Lei nº 6.763/75

Art. 54 (...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 29 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

"VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) UFEMGs por documento;"

RICMS/02

Art. 215. As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente) por documento:

(...)

f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG;

g) demais indicações não especificadas nas alíneas anteriores: 42 (quarenta e duas) UFEMG;

Ressalta-se que em relação às prestações de serviço alcançadas pela isenção prevista no item 126 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, objeto de análise no item anterior, em relação às quais constou nos CTRCs a aposição errada/equivocada dos CFOPs 6.358, 7.352 (não existe CFOP com esse número) e 7.358 (não existe CFOP com esse número), o que é reconhecido pela Impugnante, correta a exigência da penalidade isolada retromencionada.

Vale dizer que o CFOP 7.358 deve ser consignado no CT-e (ou CTRC) apenas quando o transporte contratado a que se refira termine em outro país, configurando prestação de serviço de transporte internacional, o que não é o caso das prestações objeto dos CTRCs autuados.

Destaca-se, ainda, que na reformulação do crédito tributário de fls. 2.314/2.320, a Fiscalização reviu a apuração da Penalidade Isolada em relação aos CTRCs acostados aos autos pela Impugnante, em razão do despacho interlocutório, oportunidade em que acatou os argumentos da Defesa quanto aos CTRCs com CFOP 6.360, no tocante ao recolhimento do imposto ter se dado por substituição tributária.

Ademais, no tocante aos 22 (vinte e dois) CTRCs, emitidos no período de janeiro/10 a abril/10, tendo como tomadora dos serviços a empresa "ORTENG

EQUIPAMENTOS E SISTEMAS LTDA”, a irregularidade do item anterior restou caracterizada (falta de destaque do ICMS), sendo também correta a exigência da penalidade em exame.

Após a reformulação do crédito tributário, remanesceu, corretamente, exigência da penalidade isolada em relação aos CTCs com CFOP 6.360 (prestação de serviço de transporte a contribuinte substituto em relação ao serviço de transporte), uma vez que os alienantes/remetentes das mercadorias não são inscritos neste no Cadastro de Contribuintes deste Estado, hipótese em que a responsabilidade do recolhimento do ICMS é da prestadora do serviço. Conforme se infere do disposto no art. 4º da Parte Geral do RICMS/02:

Art. 4º O alienante ou remetente de mercadoria ou bem inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS é responsável, na condição de sujeito passivo por substituição, pelo recolhimento do imposto devido na respectiva prestação de serviço de transporte rodoviário.

Por fim, merece reparo a apuração da penalidade isolada, nos casos pertinentes, em razão da inclusão no inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75, pela Lei nº 22.549/17, do limitador máximo da referida penalidade em 5% (cinco por cento) do valor da prestação, nos termos da retroação benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN:

Efeitos a partir de 1º/07/2017 - Redação dada pelo art. 55 e vigência estabelecida pelo art. 80, ambos da Lei nº 22.549, de 30/06/2017.

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos VII e XXXVII do art. 55, bem como por imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) Ufemgs por documento, **limitada a 5% (cinco por cento) do valor da operação ou prestação;** (Grifou-se).

Item 04 do AI: “aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes das aquisições de insumos para prestação de serviços de transportes”:

Este item refere-se à acusação fiscal constante do relatório do Auto de Infração de fls. 05 de que a Autuada aproveitou, indevidamente, créditos de ICMS provenientes das aquisições de insumos para prestação de serviços de transportes.

Exigência de ICMS e da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Consta da mídia eletrônica de fls. 2.320, o demonstrativo referente à apuração da irregularidade em exame (“CTes 2010 a 2014 – Análise 09/2017” – abas 2010 e 2011 “CRÉDITOS ENTRADAS”/ocorrência 02.004.009 - Material destinado a uso ou consumo).

Registra-se, por oportuno, que a Penalidade Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75 não foi exigida nos presentes autos.

Para melhor compreensão deste item do lançamento, serão reproduzidos, a seguir, excertos da impugnação e da manifestação fiscal sobre a discussão posta pelas Partes (Contribuinte e Fisco):

Impugnação:

Alega a Impugnante, o seguinte:

- a inoportunidade de aproveitamento indevido de crédito de insumos, conforme consta do item 8.4 do Relatório Fiscal-Contábil anexo ao Auto de Infração, o Auditor Fiscal justifica o lançamento de um crédito tributário total de R\$ 6.550.029,81 (seis milhões, quinhentos e cinquenta mil, vinte e nove reais, e oitenta e um centavos), a título de “Aproveitamento Indevido de Crédito Proveniente de Insumos para a Prestação de Serviços de Transportes”, aos seguintes fundamentos:

- como se pode verificar do Arquivo Excel denominado “CTes 2010 a 2014 – Análise”, fornecido pelo Auditor Fiscal, o trabalho fiscal foi realizado da seguinte forma:

a - apurou-se a proporcionalidade entre os valores totais de faturamento e o faturamento referente às operações iniciadas no estado de Minas Gerais; b - aplicou-se o percentual referente a essa proporcionalidade para definição do valor de crédito de insumos passível de apropriação; c - por consequência, apurou-se o valor do crédito de insumos correspondente ao percentual referente às operações iniciadas em outras unidades da federação; d - considerou o valor desse crédito como débito e efetuou o lançamento.

Alega a Impugnante que o Auditor Fiscal, na verdade, não efetuou exclusão de crédito de insumo apropriado, uma vez que a Impugnante não apropriou a título de crédito os valores objeto do lançamento, pois a Fiscalização apurou o “crédito admitido” referente aos insumos em cada mês considerando a proporcionalidade das operações iniciadas em Minas Gerais (tributadas) e confrontou diretamente com os valores registrados no campo “Imposto Creditado” (somatório das Linhas [016] e [026] da Coluna [03]), ao invés de confrontá-los com os valores de “Créditos de Insumos/Compras” efetivamente utilizados pela Impugnante na “Apuração do ICMS no Período” da DAPI, considerando, inclusive, o campo “[095] Estorno de Créditos”;

- por meio dos demonstrativos de “Conferência de Apuração de ICMS Declarada na DAPI”, em anexo (Documento 2) - fls. 90/92, elaborados exatamente com as informações contidas na DAPI é possível verificar esse equívoco nos exercícios de 2010 e 2011;

Lembra a Impugnante que, por óbvio, para se efetuar a glosa de um determinado crédito de ICMS é imprescindível que o contribuinte tenha efetivamente utilizado o valor objeto de glosa na apuração do imposto mensal devido, mas ocorre que, no caso em apreço, o Auditor Fiscal efetuou um lançamento a título de “glosa de crédito” em montante infinitamente superior aos valores de crédito de ICMS efetivamente apropriados pela Impugnante na apuração mensal do período, como se

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pode ver no “Demonstrativo de Glosa Superior ao Crédito Apropriado pela Impugnante – Exercício de 2010 e 2011” (Documento 3) - fls. 93/97, reproduzido às fls. 2.399/2.400.

Registra a Impugnante que, por este demonstrativo, fica evidente que ela, na verdade, apropriou-se de crédito referente aos insumos (compras) em valores até mesmo inferiores aos que são admitidos pela própria Fiscalização, sendo, pois, impossível ocorrer glosa nos valores pretendidos.

Entende que restou demonstrado que o trabalho fiscal foi incompleto, uma vez que apenas apurou o percentual do crédito a ser glosado em função da proporcionalidade das prestações de serviços iniciadas no estado de Minas Gerais e, prontamente, efetuou o lançamento como se a Impugnante não tivesse efetuado a glosa, por meio de “Estorno de Crédito” na própria DAPI.

Advoga ser imperioso o cancelamento integral da exigência decorrente da “glosa de créditos de insumos”, correspondente à “Ocorrência 02.004.009” do Auto de Infração nº 01.000409490-93.

Alega, no absurdo de ser mantido o trabalho fiscal em relação à imputação de “Aproveitamento Indevido de Crédito Proveniente de Insumos para a Prestação de Serviços de Transportes”, que verificou um erro do Auditor Fiscal no lançamento de informações constante da DAPI da Impugnante, referente às competências de junho de 2011 a dezembro de 2011, que deverá ser corrigido, conforme demonstra às fls. 41/42.

Após a primeira reformulação do crédito tributário, sustentou a Impugnante sobre esse item do lançamento:

- inicialmente, em relação à imputação de aproveitamento indevido de crédito de insumos (Infração 02.004.009), houve aumento do lançamento do ICMS em relação à competência de abril de 2011, no valor de R\$ 3.433,36 (três mil quatrocentos e trinta e três reais e trinta e seis centavos), e maio de 2011, no valor de R\$ 16.713,10 (dezesseis mil setecentos e treze reais e dez centavos);

- pelas planilhas auxiliares apresentadas pelo Auditor Fiscal - nova planilha “2011”, do arquivo excel “CTes 2010 a 2014 – Análise”, verifica-se que a revisão desse item do lançamento não se deu pela apresentação “*pela Autuada de planilhas mais completas (...) contemplando um número maior de operações*”, mas, na verdade, por utilização de critério jurídico distinto da infração imputada;

- o Auditor aumentou os valores de créditos de compras lançados na DAPI, conforme informações constantes da planilha “2011”, do arquivo excel “CTes 2010 a 2014 – Análise”, original e retificada:

Planilha Original	A	B	C = A x B	Planilha Rerevisada	A	B	C = A x B
	LANÇADO NA	PERCENTUAL	CRÉDITO		LANÇADO NA	PERCENTUAL	CRÉDITO
	DAPI (*)	GLOSADO	GLOSADO		DAPI (*)	GLOSADO	GLOSADO
abr/11	127.346,18	0,629709	47.155,19	abr/11	132.840,23	0,629709	83.650,65
mai/11	155.611,66	0,703318	46.167,23	mai/11	181.156,38	0,703318	127.410,48

- esse aumento decorreu de equívoco do Auditor de somar aos créditos de aquisições de insumos, lançados nas DAPIs nos Campos “ [016] Compras” (Entradas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do Estado) e “[026] Compras” (Entradas de Outros Estados), os créditos lançados no Campo “[071] Outros” (Outros Créditos);

- na nova planilha “2011”, do arquivo excel “CTes 2010 a 2014 – Análise”, a Autoridade Fiscal acrescenta na “linha 111” o seguinte esclarecimento: “*A partir de junho/2011 observar o campo [71] da DAPI*”, porém, adota esse procedimento também em abril de 2011 e maio de 2011;

- destaca que a imputação fiscal é simples e objetiva, conforme Relatório Fiscal: 8.4) aproveitamento indevido de crédito proveniente das aquisições de insumos para prestação de serviços de transportes;

- por óbvio, considerando essa imputação, a Autoridade Fiscal somente pode efetuar glosa em relação aos créditos de aquisições de insumos lançados nas DAPIs, cujo aproveitamento, por evidente, é feito nos Campos “[016] Compras” (Entradas do Estado) e “[026] Compras” (Entradas de Outros Estados) da DAPI;

- ressalta que os créditos lançados no Campo “[071] Outros” (outros créditos) não são créditos de aquisições de insumos, razão pela qual, não podem ser somados aos créditos dessa natureza para fins de aproveitamento proporcional, como está sendo feito no trabalho fiscal combatido;

- argui que, em função desse erro de procedimento, a Autoridade Fiscal está glosando “outros créditos” lançados na DAPI, sem qualquer motivo ou fundamento, uma vez que o trabalho fiscal tem como fundamento a “glosa proporcional de créditos de aquisições/compras de insumos”;

- assevera que na reformulação do crédito tributário, o Auditor Fiscal também alterou significativamente os valores apurados na coluna “DÉBITO DE SAÍDA AUDITORIA” dos meses de janeiro de 2011 e fevereiro de 2011, mas é impossível à Impugnante analisar os motivos dessa alteração e exercer o direito de ampla defesa.

- argui que, caso o Auditor Fiscal estivesse correto em todos os seus levantamentos, consolidando-os na apuração do ICMS devido em cada competência, constata-se que, na verdade: em 2010, a Impugnante recolheu ICMS maior que o devido no valor de R\$ 107.257,83 (cento e sete mil duzentos e cinquenta e sete reais e oitenta e três centavos) e deixou de apropriar em créditos de ICMS um saldo de R\$ 45.477,36 (quarenta e cinco mil quatrocentos e setenta e sete reais e trinta e seis centavos); em 2011, a Impugnante recolheu ICMS maior que o devido no valor de R\$ 447.178,13 (quatrocentos e quarenta e sete mil cento e setenta e oito reais e treze centavos) e deixou de apropriar em créditos de ICMS um saldo de R\$ 51.200,57 (cinquenta e um mil duzentos reais e cinquenta e sete centavos).

Sustenta que, analisando somente as competências em que houve recolhimento a menor, ignorando os recolhimentos a maior ou créditos de outras competências, haveria débito de ICMS apenas nas competências de março de 2010, março de 2011 e maio de 2011, no valor total de R\$ 51.553,35 (cinquenta e um mil quinhentos e cinquenta e três reais e trinta e cinco centavos), conforme planilha reproduzida às fls. 2402.

- assevera que é preciso que tal constatação seja enfrentada e devidamente respondida pelo Auditor Fiscal, haja vista que, considerando os próprios levantamentos fiscais, a Impugnante recolheu ICMS a maior nos exercícios de 2010 e 2011. Se é assim, como pode o Auditor sustentar um crédito tributário de mais de 8 milhões de reais ?!.

Alega que, no absurdo de não ser integralmente cancelada a exigência correspondente à Ocorrência nº 02.004.009 do Auto de Infração, para determinação do crédito tributário a ser glosado, os valores lançados nesse Campo [71] – Outros Créditos do Quadro “VI - Outros Créditos/Débitos” devem ser excluídos da base de créditos adotada para o cálculo (coluna “LANÇADO NA DAPI”, da tabela “CREDITOS ENTRADAS”, das planilhas “2010” e “2011”, do arquivo excel “CTes 2010 a 2014 – Análise”, uma vez tratar-se de outros créditos e não de insumos, somado ao fato de que o Auditor Fiscal sequer argumenta que os valores lançados nesse Campo [71] – Outros Créditos do Quadro “VI - Outros Créditos/Débitos” são créditos que se enquadram na limitação do inciso VIII, do art. 166, do RICMS/02, por óbvio, não podem ser objeto de estorno proporcional.

Manifestação Fiscal:

“Quanto ao estorno de créditos do imposto relativos a “insumos”, sustenta que a Impugnante (fls. 36/42 e 209/218) apresentou algumas considerações acerca desse tema alegando que houve aproveitamento proporcional dos créditos de ICMS relativos às compras de insumos. Por um lado, observou-se que, de fato, isso aconteceu, ou seja, existem créditos estornados no campo [095] da DAPI. Mas, por outro lado, em princípio, não é esse o objeto de análise, mas sim, o quanto foi lançado, indevidamente, a título de créditos, provenientes dessas entradas de insumos.

Assevera que o item 8.4 do Relatório Fiscal-Contábil (fls. 17 e ss.) trouxe, de maneira muito clara, o comportamento da Autuada quando do lançamento dos créditos de ICMS relativos às aquisições de insumos para a prestação de serviços. Esses valores são exorbitantes do ponto de vista do volume de prestações iniciadas em Minas Gerais. Não que o volume de atividade seja desprezível, mas pela falta de proporcionalidade entre os valores dessas aquisições e seus créditos de ICMS gerados, com os valores das prestações de serviços de transportes iniciadas em Minas Gerais.

Registra que a Autuada imbuída na finalidade de recolher ao Erário um valor menor de ICMS, concentrava, o máximo possível, o número de abastecimentos de combustíveis em nome da matriz mineira, independentemente se o veículo estava realizando operações iniciadas em Minas Gerais ou não. Além disso, observou-se que os postos utilizados pela Autuada estão localizados em rodovias que ligam várias Unidades da Federação, ou seja, são grandes eixos rodoviários pelos quais seus veículos trafegavam, o que facilitou essa concentração. Assim era o modus operandi empreendido pela Impugnante.

Sustenta que o comportamento da Autuada não está consonante com o que dispõe a legislação tributária. E a Autuada não observou o princípio da autonomia dos estabelecimentos e, além disso, concentrou, na matriz mineira, aquisições de insumos para a prestação de serviços de transportes, gerando valores de créditos de ICMS

desproporcionais. Cita os arts. 59, inciso I e 66, inciso VIII do RICMS/02 e o art. 11, inciso II, alínea "a" e §3º, II, da Lei Complementar nº 87/96.

Argui que, partindo do raciocínio que houve uma desproporcionalidade entre o volume de créditos de ICMS e o próprio montante resultante de operações iniciadas em Minas Gerais, a única conclusão lógica possível é que houve sim lançamento e aproveitamento indevido desses créditos, ainda que tenham havido os estornos proporcionais às saídas não tributadas.

Registra que o volume de créditos do imposto lançados na DAPI era muito superior ao que a Autuada deveria contabilizar em Minas Gerais, restando ao Fisco o dever de lançar de ofício os valores indevidamente escriturados na DAPI pela Autuada, conforme preceitua o art. 195 do RICMS/02.

Informa que esta foi a linha adotada pelo Fisco ao apurar o montante de créditos que foram lançados indevidamente na escrita da Autuada.

Explica que os valores da coluna "CRÉDITO ADMITIDO" foram obtidos utilizando-se de critério de proporcionalidade entre o faturamento total da empresa e as operações iniciadas em Minas Gerais, aplicando-se esse percentual para apurar o montante que, efetivamente, era possível ser lançado na DAPI pela a Autuada. Em outras palavras, se a Impugnante tivesse observado todos os dispositivos legais e tivesse lançado em sua escrita contábil apenas as operações de aquisição de insumos estritamente necessárias e relativas às prestações iniciadas em Minas Gerais, poderia lançar na DAPI os valores obtidos na coluna "CRÉDITO ADMITIDO" do quadro "CRÉDITOS ENTRADAS" da aba "2010" na pasta de trabalho Excel "CTes 2010 a 2014 – Análise", que é o valor proporcional.

Assegura que o conceito de "CRÉDITO ADMITIDO" e a sistemática para obtenção dos valores, como descrito acima, não se confunde com o "CRÉDITO APROPRIADO". Eles poderiam até ser iguais em valor; se, e somente se, todas as operações fossem tributadas, uma vez que o coeficiente obtido para estabelecer o valor a ser apropriado é aquele que leva em consideração as prestações tributadas e as isentas e não tributadas. Da mesma maneira que estava descrito no art. 2º do Regime Especial nº 45.000005784.10 (PTA: 16.000456451.63). Impende destacar que as prestações em que o transportador foi substituído (CFOP: 6.360) sempre são consideradas como não tributadas.

Argui que a Impugnante não informou ao representante legal que possuía citado regime especial. Se informou, talvez não tenha fornecido, fazendo, em virtude desse desconhecimento, alguns pedidos em desacordo com o disposto, que serão analisados em outra oportunidade.

Entende que nos itens 14 e 15 (fl. 37-38) a Impugnante confundiu os conceitos apresentados com o trabalho realizado. A proporcionalidade entre o faturamento e as prestações iniciadas em Minas resultam no crédito admitido que pode ser passível de apropriação a depender daquele índice entre as prestações tributadas e não tributadas. O fato em questão é que, novamente, a Impugnante lançou valores de crédito de ICMS desproporcionais na DAPI, como demonstrado acima e no feito fiscal.

Informa que foi realizada a glosa desses valores e lançados no Auto de Infração. Naturalmente que parte desses créditos exorbitantes, lançados nos campos [016] e [026], foram utilizados (apropriados) pela Defendente para suprimir o ICMS a recolher. Simples assim: se o crédito lançado na DAPI era maior do que o legalmente permitido, claro que o aproveitamento foi também superior, vez o coeficiente de aproveitamento desses créditos não varia com o volume de créditos e sim com a tributação ou não das operações (sic).

Ressalta que por não se tratar de recomposição da conta gráfica do ICMS, ou Verificação Fiscal Analítica, agora não mais previsto no art. 194, inciso V do RICMS/02, o trabalho não abordou essa apropriação a maior, efetivamente. Naturalmente que ela existiu. Efetuou-se o lançamento de ofício do valor excedente, escriturado de forma indevida e ilegítima pela Autuada, nos estritos termos do art. 195 do RICMS/02.

Comenta que a Impugnante lançou na DAPI montante de crédito de ICMS, relativos às aquisições de insumos, infinitamente superior aos valores permitidos pela legislação. Assim, foi efetuada a cobrança desses valores lançados em desacordo com o preceituado na norma, em especial no caput do art. 195 do RICMS/02.

Ilustra a situação, com o seguinte exemplo, dos mais de R\$2,11 milhões lançados de créditos de ICMS relativos às aquisições de insumos para a prestação de serviços, o que era realmente permitido, ou seja, crédito admitido, era um montante da ordem de R\$506 mil para o ano de 2010. Assim, a diferença desses valores foi exigida da Impugnante com as multas cabíveis e acréscimos legais.

Destaca que não foi levantada, muito menos exigida, eventuais diferenças no aproveitamento de crédito a maior, em virtude desses lançamentos exorbitantes.

Acrescenta que para esses valores exigidos, levou-se em consideração apenas o lançamento, não se levando em conta o quanto foi efetivamente aproveitado. Não sendo imprescindível, nesse caso, que o contribuinte tenha efetivamente utilizado o valor objeto de glosa na apuração do imposto mensal. Tal aproveitamento ensejaria outra exigência e as penalidades cabíveis.

No “Documento 3” (fl. 39) apresentado pela Autuada, na coluna “CRÉDITO ADMITIDO” do quadro “DEMOSNTRATIVO DE GLOSA SUPERIOR AO CRÉDITO APROPRIADO – 2010” ela comparou valores que não estão prontos para serem analisados. Além disso, o documento corrobora com o defendido pelo Fisco. Para exemplificarmos, em jan/2010 ele se apropriou de R\$8.148,49 (oito mil e cento e quarenta e oito reais e quarenta e nove centavos) e tinha um crédito admitido de R\$14.151,48 que multiplicado pelo “ÍNDICE DE APROPRIAÇÃO” de 0,213688 constante no quadro “CRÉDITO ENTRADAS” da aba “2010” na pasta de trabalho Excel “CTes 2010 a 2014 – Análise”, daria um crédito a ser apropriado de R\$3.024,01 (três mil e vinte e quatro reais e um centavo).

Observem no quadro abaixo, coluna A, aproveitando os valores informados pela Autuada no “DOCUMENTO 2” (fls.91 e 244), na penúltima coluna, créditos de ICMS efetivamente apropriados na DAPI, relativos às compras; e, fazendo as mesmas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

considerações anteriores para os outros períodos, verificou-se que os valores aproveitados foram superiores aos que eram permitidos. Vejamos:

	A	B	C	D=BxC	E=A-D
Período	ICMS Efet. Ap. DAPI.	CRÉDITO ADMITIDO	ÍNDICE APROP.	Crédito ICMS	DIFERENÇA ICMS
Jan/10	8.184,49	14.151,48	0,213688	3.024,01	5.160,48
Fev/10	17.693,03	28.611,71	0,079513	2.275,00	15.418,03
Mar/10	13.489,16	45.191,10	0,169816	7.674,19	5.814,97
Abr/10	6.468,00	24.429,49	0,075421	1.842,49	4.625,51
Mai/10	14.077,42	51.424,50	0,176563	9.079,65	4.997,77
Jun/10	14.290,09	33.032,74	0,116574	3.850,74	10.439,35
Jul/10	35.571,31	70.674,57	0,243019	17.175,23	18.396,08
Ago/10	22.743,56	65.240,46	0,088621	5.781,70	16.961,86
Set/10	9.585,48	22.412,08	0,059662	1.337,16	8.248,32
Out/10	12.804,22	25.532,37	0,100204	2.558,45	10.245,77
Nov/10	29.696,44	49.992,19	0,143827	7.190,21	22.506,23
Dez/10	18.764,03	75.373,82	0,133370	10.052,63	8.711,40
Total	203.367,23	506.066,51		71.841,44	131.525,79

O que a Impugnante alega é verdadeiro, ou seja, ela se apropriou de valores inferiores aos créditos admitidos. O que ela não defende, até porque não existiria argumentos capazes de modificar a situação fática, é que esses créditos admitidos não poderiam ser totalmente apropriados, vez que as operações não foram todas tributadas, isto é, prestou operações isentas ou não tributadas e ainda foi substituída. Observando a coluna D, que é o máximo valor que ela poderia ter se apropriado, e confrontando com os valores que ela se apropriou (coluna A), chegamos a uma diferença de R\$131.525,79 (cento e trinta e um mil quinhentos e vinte e cinco reais e setenta e nove centavos) que a Impugnante se apropriou a maior de créditos de ICMS relativos às aquisições de insumos.

Frise-se que essas diferenças não foram objetos de lançamento pelo Fisco nesse Auto de Infração, portanto, não são objetos de discussão. Mas foi feita a demonstração para esclarecer o alegado pela Defendente. Ademais, o lançamento refere-se aos lançamentos desproporcionais, efetuados na DAPI, relativos a créditos de ICMS de aquisições de insumos sem levar em conta a autonomia do estabelecimento da Autuada.

No aditamento da Impugnação (fls. 209 a 214), item 26 e seguintes, a Autuada alegou que por força dos artigos 166 a 171 do Anexo V do RICMS (item 29) e da Instrução Normativa SRE Nº 117/2013 estaria obrigada, compelida, ao registro de todas as entradas e prestações tanto na DAPI quanto no Livro Registro de Entradas. Mas ao que tudo indica, olvidou-se que essas entradas se restringem ao

estabelecimento, ou seja, está aqui o princípio da autonomia do estabelecimento estampado na Legislação.

No quadro IV da DAPI devem sim serem lançadas todas as entradas de insumos, mas os créditos de ICMS possuem restrições quanto ao lançamento e apropriação previstas no regulamento. Vejamos o que dispõe o artigo 66, VIII do RICMS:

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;

A clareza do dispositivo não gera dúvidas. No caput a ressalva do abatimento sob a forma de créditos é possível desde que as prestações estejam vinculadas àquelas aquisições, e no inciso VIII a determinação que somente geram créditos as aquisições estritamente necessárias às prestações, limitado ao percentual, isto é, proporcional, ao faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo ICMS. Aqui entende-se que a restrição ao faturamento se limita ao montante das prestações iniciadas em Minas Gerais.

Não há como aceitar os argumentos de que a Impugnante obedeceu à Legislação ao efetuar aqueles lançamentos, em valores exorbitantes, referentes aos créditos de ICMS oriundos de aquisições de insumos e combustíveis para prestação de serviços, porque são desproporcionais, como demonstrado no Auto de Infração. Além disso, alegar que fez o estorno no campo correto [095] e além disso, maior que o devido, além de não ser verdadeiro, não justificaria a conduta da Defendente e, como bem demonstrado no quadro acima, suprimiu ICMS a recolher em virtude de aproveitamento a maior desse crédito de ICMS de entrada concentrado na matriz mineira.

Apenas para destaque, o causídico não conseguiu demonstrar o alegado no item 40 (fl. 214) através dos quadros nas folhas 215, 216 e 217 porque partiu de uma premissa errada ao considerar os “CRÉDITOS AMITIDOS” como o montante total a ser apropriado, sem levar em conta as prestações tributadas e não tributadas. Talvez seja uma tentativa de induzir em erro a análise dos fatos. Mas já esclarecido anteriormente, e, no quadro acima demonstrado, qual o crédito que a Impugnante tinha, no ano de 2010, o direito de se apropriar para abater nos débitos de suas obrigações no período.

Assim, devem ser mantidas, integralmente, as exigências decorrentes da “glosa de créditos de insumos”, correspondente à ocorrência 02.004.009 do Auto de Infração”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pois bem, conforme se constata este item do lançamento fundamenta-se no disposto no art. 66, inciso VIII, da Parte Geral do RICMS/02 (citado no campo infringências do Auto de Infração – AI de fls. 06 dos autos):

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 acrescidos).

Contudo, como se verifica da discussão posta, a Fiscalização, ao efetuar a apuração do ICMS exigido neste item do lançamento, não considerou os estornos de créditos do imposto efetuados pela empresa autuada na sua escrita fiscal.

Constata-se que a Fiscalização deixou consignado às fls. 400/401 dos autos demonstrativo pelo qual sustenta os supostos créditos de imposto aproveitados pela Autuada superiores ao permitido em relação ao exercício de 2010 (no montante de R\$ 131.525,78).

Ressalta-se que foi exigido nos presentes autos o montante de R\$ 1.609.863,18, a título de ICMS, devido ao estorno de créditos efetuados, para o exercício de 2010.

Entretanto, como deixou registrado a Fiscalização, não foi por ela exigido nos presentes autos os créditos indevidamente apropriados pela Autuada, conforme demonstrativo de fls. 400/401.

Percebe-se que a Fiscalização entende que a nova redação dada aos arts. 194 e 195 da Parte Geral do RICMS, que culminou com o fim da recomposição da conta gráfica do ICMS, respalda o procedimento fiscal adotado neste item do Auto de Infração.

Veja-se que a Fiscalização deixou consignado que *“por não se tratar de Recomposição da Conta Gráfica, ou Verificação Fiscal Analítica, agora não mais prevista no artigo 194, V do RICMS, o trabalho não abordou essa apropriação a maior, efetivamente. Naturalmente que ela existiu. Efetuou-se o lançamento de ofício do valor excedente, escriturado de forma indevida e ilegítima pela Autuada, nos estritos termos do artigo 195 do RICMS (decreto 43.080/2002)”*.

Entretanto, o fim do procedimento fiscal da recomposição da conta gráfica do ICMS, mencionado pela Fiscalização, não implica em apurar o ICMS apropriado a maior, não levando em conta nessa apuração os estornos de créditos de ICMS efetuados pelo Contribuinte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Depreende-se dessa alteração que os créditos do imposto indevidos 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 nº 6.763/75 (art. 195, *caput*). Examine-se:

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 nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento. (...)

Nesse diapasão, que não se sustenta a irregularidade de estorno de créditos do imposto em epígrafe, com a exigência de ICMS (no montante de R\$ 2.894.439,06 - exercícios de 2010 e 2011) e respectiva multa de revalidação, uma vez que não foi observado pela Fiscalização os estornos dos créditos do imposto efetuados pela Autuada.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Quanto à prejudicial de mérito, por maioria de votos, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencido, em parte, o Conselheiro Erick de Paula Carmo (Revisor), que a reconhecia em relação ao período anterior a 17/12/10, nos termos do § 4º do art 150 do CTN. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 2.314/2.320 e, ainda, para: 1) excluir as exigências fiscais referentes ao bem denominado de pórtico hidráulico importado (item 02 do Auto de Infração - AI); 2) excluir as exigências de ICMS e multa de revalidação em relação aos CTCRCs com CFOPs de códigos 7.358, 6.358 e 7.352 (item 03 do AI); 3) ajustar a Penalidade Isolada prevista no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 ao limitador de 5% (cinco por cento) do valor da prestação, quando for o caso, nos termos da retroação benigna prevista no art. 106, inciso II, alínea “c”, do CTN; e 4) excluir as exigências fiscais relativas ao item 04 do AI, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Braga Rios e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Revisor) e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 02 de maio de 2018.

Eduardo de Souza Assis
Presidente

Luiz Geraldo de Oliveira
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS		
--	--	--

Acórdão:	22.963/18/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000409490-93	
Impugnação:	40.010139875-00	
Impugnante:	Transportes Pesados Minas S.A.	
	IE: 062010374.00-22	
Proc. S. Passivo:	Marcelo Braga Rios/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

Voto proferido pelo Conselheiro Erick de Paula Carmo, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A autuação foi apurada a partir da análise dos arquivos magnéticos (formato SPED), documentos fiscais escriturados e planilha fornecida à Fiscalização pela Autuada, com a relação dos Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas – CTRCs emitidos, no período de janeiro de 2010 a dezembro de 2011, e versa sobre as seguintes irregularidades:

- 1 - “lançamento de valores de ICMS para aproveitamento divergentes entre o CIAP e a DAPI”;
- 2 - “inclusão de bens alheios à atividade do estabelecimento no Ativo Imobilizado”;
- 3 - “o contribuinte deixou de consignar base de cálculo e alíquota corretamente, deixando de calcular e recolher o ICMS devido nas operações internas de prestação de serviços de transportes contratadas por contribuintes de outras unidades da Federação, considerando essas operações isentas ou tratando como se fossem operações interestaduais, aplicando alíquota de 7% (sete por cento) e 12% (doze por cento);
- 4 - “aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes das aquisições de insumos para prestação de serviços de transportes”.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multas Isoladas previstas no art. 54, incisos VI (c/c art. 215, inciso VI, alíneas “f” e “g”, da Parte Geral do RICMS/02) e IX, ambos da Lei nº 6.763/75.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão, em referência, decorre da concessão de decadência para as exigências referentes ao aproveitamento indevido de ICMS para o **período anterior a 17/12/2010** (data de intimação do AIAF).

Quanto à exceção substancial indireta de mérito da decadência do direito de lançar, para as exigências fiscais, em que houve recolhimento a menor de ICMS, por representar pagamento de boa-fé da contribuinte, entendo que deva ser aplicado o §4º do art.150 do CTN, para declarar decaídos do direito de lançar os tributos anteriores ao dia **17/12/10 (data de intimação do AIAF)**.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Em contraponto, existe a regra geral do art.173, inciso I, do CTN, a qual dita caber à Fazenda Pública o lançamento de ofício, segundo o termo inicial de contagem do prazo de 5 (cinco) anos ali fixado.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em apreço):

“DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART.20, §4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART.150, §4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART.173, INC.I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...)”. TJMG – PROC. Nº 1.0024.05.692077-0/001 (1); RELATORA: DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUBL.30/03/2007”.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório de comunicação não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art.173, I, do CTN.

Na mesma toada, decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o **Recurso Especial n.182.241 - SP (1998/0052800-8)**, *in verbis*:

EMENTA TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA

DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

2. RECURSO ESPECIAL NÃO-PROVIDO.

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO JOAO OTÁVIO DE NORONHA:

A QUESTÃO POSTA NOS AUTOS DIZ RESPEITO À CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

O LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE NAS HIPÓTESES EM QUE A LEGISLAÇÃO ATRIBUA AO SUJEITO PASSIVO O DEVER DE ANTECIPAR O PAGAMENTO DE TRIBUTOS SEM A PRÉVIA ANÁLISE DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSA MODALIDADE DE LANÇAMENTO, A APURAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS FÁTICOS, DA BASE DE CÁLCULO E DO PAGAMENTO DA EXAÇÃO DEVERÁ SER EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO, PRÉVIA, AUTÔNOMA E INDEPENDENTEMENTE DE QUALQUER INICIATIVA DO FISCO.

MUITO BEM, EFETUADA PELO SUJEITO PASSIVO AS ATIVIDADES E CUMPRIDOS OS DEVERES QUE LHE FORAM IMPOSTOS PELA LEI, PRIMORDIALMENTE O PAGAMENTO DA EXAÇÃO, CABE AO FISCO APENAS HOMOLOGÁ-LOS, O QUE, POR CONSEQUENTE, RESULTA NA EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NA FORMA DO ART. 156, VII, DO CTN ("ART. 156. EXTINGUEM O CRÉDITO TRIBUTÁRIO:(...) VII - O PAGAMENTO ANTECIPADO E A HOMOLOGAÇÃO DO LANÇAMENTO NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ARTIGO 150 E SEUS 1º E 4º; "). DEVE SER FRISADO QUE ESSA HOMOLOGAÇÃO PODE SER EXPRESSA OU TÁCITA, ESTA OCORRE NA HIPÓTESE EM QUE O SUJEITO PASSIVO CUMPRIR FIELMENTE TODAS AS SUAS OBRIGAÇÕES, OU SEJA, SEM QUE HAJA MANIFESTAÇÃO EXPRESSA DO FISCO, BEM COMO DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

NA REALIDADE, A HOMOLOGAÇÃO DA ATIVIDADE DO CONTRIBUINTE, SEJA DO PAGAMENTO, SEJA DOS PROCEDIMENTOS DE APURAÇÃO DA MATERIALIDADE DO FATOS GERADOR DA QUAL NÃO RESULTE TRIBUTOS A PAGAR, QUALIFICA-SE APENAS COMO UM ATO DE FISCALIZAÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA, CUJA FINALIDADE É EXERCER O CONTROLE DE LEGALIDADE E CUMPRIMENTO DAS OBRIGAÇÕES PELO SUJEITO PASSIVO.

DIANTE DISSO, HÁ DE SE INDAGAR: COMO SE EMPREGA, EM TAIS ATIVIDADES, A DEFINIÇÃO DE LANÇAMENTO, SOBRETUDO, QUANDO ESTE SE CONCEITUA, A TEOR DO DISPOSTO NO ART. 142 DO CTN, COMO A APURAÇÃO DA MATÉRIA TRIBUTÁVEL, DO MONTANTE DO TRIBUTOS DEVIDO, DA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO E, SENDO O CASO, DA APLICAÇÃO DE PENALIDADE? ENTENDO QUE, EM CASOS COMO TAIS QUANDO A FUNÇÃO ADMINISTRATIVA CINGE-SE À HOMOLOGAÇÃO DE ATOS DO SUJEITO PASSIVO, INEXISTE A FIGURA TÍPICA DO LANÇAMENTO, O QUE OCORRE, NA VERDADE, É UM "ATO CONFIRMATIVO DA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LEGALIDADE DO PAGAMENTO, COMO VALOR JURÍDICO DE QUITAÇÃO " (ALBERTO XAVIER, DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO , EDITORA FORENSE, 3 A EDIÇÃO, PÁG. 87). (GRIFO NOSSO)

Em decisão de 19/10/2010, o STJ voltou a se manifestar pela aplicabilidade do art.173, I, do CTN na hipótese da apuração do ICMS, como decidido no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.119.262-MG, com a seguinte ementa:

AGRG NO RECURSO ESPECIAL Nº1.119.262-MG

RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS

AGRAVANTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

AGRAVADO: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADOR: GLEIDE LARA MEIRELLES SANTANA E OUTRO(S)

EMENTA – PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DEDUÇÃO DE ICMS DOS INSUMOS. COMBUSTÍVEL E LUBRIFICANTE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. PROPORÇÃO A SER APURADA EM LIQUIDAÇÃO DA SENTENÇA.

SÚMULA 306/STJ. ICMS. CREDITAMENTO INDEVIDO DO IMPOSTO. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART.173, I, DO CTN.

A QUESTÃO QUE ENVOLVE A NATUREZA DE INSUMO DE COMBUSTÍVEIS CONSUMIDOS NA ATIVIDADE-FIM DA EMPRESA, PRESTADORA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E, BEM ASSIM, A INTERPRETAÇÃO DO ART.20 DA LEI COMPLEMENTAR N.87/96, QUANDO DIRIMIDA A PARTIR DE ARGUMENTOS DE NATUREZA EMINENTEMENTE FÁTICA, NÃO PODE SER REEXAMINADA POR ESTE TRIBUNAL ANTE O ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ.

É SABIDO E CONSABIDO QUE ESTA CORTE, UMA VEZ RECONHECIDA A SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA, TEM DEIXADO AO JUIZ DA EXECUÇÃO, EM LIQUIDAÇÃO DE SENTENÇA, QUE MENSURE A PROPORÇÃO DE ÊXITO DE CADA UMA DAS PARTES LITIGANTES. ESSE JUÍZO DE PROPORCIONALIDADE SOMENTE SERÁ POSSÍVEL SE A FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DOS HONORÁRIOS OBSERVAR UM MESMO CRITÉRIO PARA AUTOR E RÉU.

A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PELO ART.173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

ACÓRDÃO

VISTOS, RELATADOS E DISCUTIDOS OS AUTOS EM QUE SÃO PARTES AS ACIMA INDICADAS, ACORDAM OS MINISTROS DA SEGUNDA TURMA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA: "A TURMA, POR UNANIMIDADE, NEGOU PROVIMENTO AO AGRAVO REGIMENTAL, NOS TERMOS DO VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR."

OS SRS. MINISTROS HERMAN BENJAMIN, MAURO CAMPBELL MARQUES E CASTRO MEIRA VOTARAM COM O SR. MINISTRO RELATOR.

IMPEDIDO O SR. MINISTRO CESAR ASFOR ROCHA.

BRASÍLIA (DF), 19 DE OUTUBRO DE 2010 (DATA DO JULGAMENTO)

A decisão ora destacada foi levada à apreciação do STJ em embargos de divergência, quando se proferiu a seguinte decisão:

AGRG NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.119.262-MG (2011/0036985-1)

RELATOR: MINISTRO BENEDITO GONÇALVES

AGRAVANTE: ESTADO DE MINAS GERAIS

PROCURADORA: FABIOLA PINHEIRO LUDWIG

AGRAVADO: TELEMAR NORTE LESTE S/A

ADVOGADO: SACHA CALMON NAVARRO COELHO E OUTRO(S)

EMENTA: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA A CONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART.150, §4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).

AGRAVO REGIMENTAL CONTRA DECISÃO QUE DEU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA PELOS QUAIS A CONTRIBUINTE SUSCITA DISSENSO PRETORIANO ACERCA DA CONTAGEM DO LAPSO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO TENDENTE A COBRAR AS DIFERENÇAS DE CRÉDITO DE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO PAGO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO.

A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, REALIZADO NOS TERMOS DO ART. 543-C E SOB A RELATORIA DO MINISTRO LUIZ FUX, SEDIMENTOU O ENTENDIMENTO DE QUE O ART. 173, I, DO CTN SE APLICA AOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU, QUANDO, A DESPEITO DDA PREVISÃO LEGAL, NÃO HÁ O PAGAMENTO, SALVO NOS CASOS DE DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO.

“ [...] OCORRENDO O PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE, O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE EVENTUAIS DIFERENÇAS É DE CINCO ANOS A CONTAR DO FATO GERADOR, CONFORME ESTABELECE O §4º DO ART.150 DO CTN” (AGRG NOS ERESP. 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 10.4.2006).

COM EFEITO, A JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA POR ESTA CORTE DIRIME A QUESTÃO JURÍDICA APRESENTADA A PARTIR DA EXISTÊNCIA, OU NÃO, DE PAGAMENTO ANTECIPADO POR PARTE DO CONTRIBUINTE. PARA ESSA FINALIDADE, SALVO OS CASOS DE DOLO, FRAUDE E SIMULAÇÃO, DESPICIENDO SE MOSTRA INDAGAR A RAZÃO PELA QUAL O CONTRIBUINTE NÃO REALIZOU O PAGAMENTO INTEGRAL DO TRIBUTO.

A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART.150, §4º, DO CTN.

NA ESPÉCIE, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE HOUE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART.150, §4º, DO CTN.

AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Portanto, dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao período anterior a 17/12/10, deve levar em consideração o disposto no art.150, §4º, do CTN.

Embora a maioria dos Conselheiros, considere que a atitude do Fisco que revela a quebra de sua inércia em lançar o crédito tributário se refira à intimação do Auto de Infração, entendo que deva se referir a data anterior, isto é, a data de intimação do Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), tendo em vista a prerrogativa fiscal permitida pelo parágrafo único do art.173 do CTN.

Com o escopo de robustecer a convicção desse Conselheiro, reputo válida a citação de excerto da festejada obra do insigne tributarista **Eduardo Sabbag**, o qual em seu *Manual de Direito Tributário*, assim se posiciona sobre a temática, *in verbis*:

(...)No lançamento por homologação, há uma típica antecipação de pagamento, permitindo-se ao Fisco conferir sua exatidão em um prazo decadencial de cinco anos, contados a partir do fato impositivo. O transcurso *in albis* do quinquênio decadencial, sem que se faça um conferência expressa, provocará o *procedimento homologatório tácito*, segundo o qual perde a Administração Pública o direito de lançar, de modo suplementar, uma eventual diferença.

Com efeito, conforme assevera José Jayme de Macêdo Oliveira, “transcorrido dito lustro, sem a manifestação da Fazenda Pública, verifica-se a chamada homologação tácita, perdendo aquela, pelo fenômeno da decadência, o direito de exigir possíveis diferenças.”

Lembre-se, a propósito, que no caso do ICMS, apesar de o contribuinte apresentar a Declaração (GIA) no mês seguinte, a contagem da decadência tem início a partir da data do fato gerador (por exemplo, a data da saída da mercadoria com a emissão da nota fiscal). Se se tratar do IR, a data da entrega da declaração de rendimento é irrelevante, porque a contagem será a do fato gerador, que neste imposto se dá no dia 31 de dezembro.

Ad argumentandum, a expressão “homologação tácita do lançamento” é adotada pelo CTN (§4º), não obstante sabermos que, até então, na relação jurídico-tributária (vide Apêndice), não existe lançamento algum. Tal raciocínio leva estudiosos a afirmarem que, no lançamento por homologação, inexistente a decadência, em si, mas sim, a decadência do direito de a Fazenda exigir, por meio do lançamento de ofício (art.149, V), o residuo tributário, relativo à incompleta antecipação de pagamento.

É importante ressaltar que o intitulado lançamento por homologação traduz-se em “procedimento não impositivo” – uma expressão utilizada por Zelmo Denari -, pois a iniciativa constitutiva do crédito não é da Administração, mas do

contribuinte, que, por sua conta e risco, declara ao Fisco o montante das operações tributáveis e efetiva o cálculo do imposto devido. Daí se falar em “*débito declarado*” em contraposição à expressão “*débito apurado*” – refere-se àquele débito constituído por iniciativa do Fisco, mediante procedimento impositivo.

(...) Com a devida vênia, pensamos que o raciocínio, não obstante louvável e, até mesmo, largamente exitoso na órbita administrativa federal, choca-se com a visão do STJ, que possui precedentes nos quais afirma a aplicabilidade do art.150, §4º, do CTN apenas às hipóteses em que o sujeito passivo **apura, declara e paga** alguma quantia, enquanto o lançamento de ofício (art.173, I) a ser feito pela Fazenda serve para exigência de uma diferença decorrente de eventual equívoco verificado na apuração feita pelo contribuinte.” (sem destaques no original)

Por essas razões jurídicas, julgo pela procedência parcial do lançamento, pois, as exigências fiscais, atinentes ao período anterior ao dia 17/12/10 (data de intimação do AIAF), estão extintas pela decadência do direito da Fazenda Pública Estadual lançar o crédito tributário recolhido a menor.

Sala das Sessões, 02 de maio de 2018.

Erick de Paula Carmo
Conselheiro