

Acórdão: 18.196/07/1<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010117687-54  
Impugnante: Sada Transportes e Armazenagens S/A  
Proc. S. Passivo: Leonardo Guimarães Pereira/Outro(s)  
PTA/AI: 01.000152135-93  
Inscr. Estadual: 067.362810.00-45  
Origem: DF/ Contagem

**EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO DE CARGAS - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.** Comprovado nos autos que a Autuada omitiu receitas de prestação de serviço de transporte iniciadas no Estado de Minas Gerais, com destino às concessionárias de veículos estabelecidas no Estado de São Paulo. Correto o arbitramento efetuado com base na escrita contábil, diante da não apresentação de documentos fiscais. Legítimas as exigências de ICMS e MR prevista no art. 56, inciso II da Lei 6763/75. Infração caracterizada. Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS incidente sobre as prestações de serviço de transporte iniciadas neste Estado, referentes ao período de janeiro a dezembro de 2001. A não apresentação de documentos fiscais solicitados em intimação feita pela autoridade fazendária, motivou o arbitramento do faturamento da empresa através dos dados obtidos em sua escrita contábil. Exige-se ICMS e MR.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 84/126, juntando os documentos de fls. 127/845.

O Fisco, em manifestação de fls. 847/863, refuta as alegações da defesa, pedindo ao final pela procedência do lançamento.

A Auditoria Fiscal determina a realização da Diligência de fl. 867, para que o Fisco manifeste-se sobre a afirmativa de que “no ano 2001, não existiram as operações de transferências citadas pela Autuada em sua Impugnação conforme apuração feita nos arquivos magnéticos da Fiat Automóveis S/A de Betim/MG”, bem como juntada de documentos comuns ao processo 01.000147809-74.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco, às fls. 869/1.329, promove a juntada dos documentos solicitados pela Auditoria Fiscal. Em seguida (fls. 1.330), intima a Fiat Automóveis a informar o período em que efetuara transferências de Betim para São Bernardo do Campo.

Em resposta, a Fiat presta a primeira declaração de fls. 1.334, para, em seguida, retificá-la mediante documento de fls. 1.335, dando conta de que as transferências encerraram-se em novembro de 1999.

O Fisco retorna aos autos às fls. 1.336/1.340, tecendo considerações sobre o objeto da diligência.

Com vistas à Impugnante (fls. 1.341/1.342), esta apresenta suas alegações às fls. 1.344/1.370, com o Fisco replicando às fls. 1.373/1.377.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1.381/1.388, opina pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS incidente sobre as prestações de serviço de transporte iniciadas neste Estado, referentes ao período de janeiro a dezembro de 2001. A não apresentação de documentos fiscais, solicitados em intimação feita pela autoridade fazendária, motivou o arbitramento do faturamento da empresa através dos dados obtidos em sua escrita contábil. Exige-se ICMS e MR.

### **DO MÉRITO**

#### **Argüição de decadência**

Preliminarmente, a Impugnante alega que o crédito tributário, que compreende o exercício de 2001 já se encontraria decaído no momento da intimação do Auto de Infração, por força do disposto no § 4º, do art. 150 do CTN, em relação ao mês de janeiro de 2001.

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.

No entanto, inexistindo lançamento, ou na hipótese da constatação de dolo, fraude ou simulação, o direito da Fazenda Pública de exigir o crédito tributário obedece à regra estatuída no inciso I do art. 173 do CTN.

Depreende-se que a regra do citado art. 150 do CTN refere-se àqueles valores oferecidos à tributação, isto é, lançados, e não àqueles que ficaram à margem do lançamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, no presente caso não se aplica a regra prevista no § 4º, do art. 150 do CTN, eis que as irregularidades apontadas dizem respeito à falta de recolhimento ou recolhimento a menor do imposto, não havendo que se falar em homologação de ato que tem por propósito diminuir ou anular a obrigação tributária principal ou de ato inexistente.

Ausente a antecipação do pagamento a que se refere o art. 150 do CTN, o lançamento por homologação não se aperfeiçoa, dando lugar ao lançamento de ofício. Assim sendo, infere-se que o direito do Fisco, *in casu*, está circunscrito à regra geral estabelecida pelo art. 173 do CTN.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2001 somente expirou em 31/12/2006, conforme o inciso I, do art. 173 do CTN, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 01 de fevereiro de 2006.

Em decisão recente, de 15/03/2007, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais confirmou tal posição, sob relatoria da Desembargadora Maria Elza, conforme acórdão publicado em 30/03/2007, inerente ao processo 1.0024.05.692077-0/001(1).

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 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.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

“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.”

Além do mais, se a decadência se caracteriza pela inércia do Fisco, neste caso não se verifica, conforme se denota pelas informações adiante postas.

### **Histórico da falta de apresentação de documentos fiscais**

Considerando que a não apresentação dos documentos fiscais motivou o arbitramento do faturamento da empresa através dos dados obtidos em sua escrita contábil, torna-se importante narrar a cronologia dos fatos.

A Autuada foi intimada pelo TIAF n.º 148740, de fls. 02, em 19 de abril de 2004, quando foram solicitadas suas notas fiscais de entradas e saídas e ainda, os documentos extra caixa (faturas e duplicatas) e os CTRC emitidos, pelo estabelecimento de Betim, termo que acompanha o PTA 01.000147809-74.

Em 28/04/2004, a Impugnante apresentou justificativa, alegando que a documentação solicitada encontrava-se com o Fisco Federal de São Bernardo do Campo/SP.

Em 12/07/04, a SEF/MG reiterou a intimação, recebendo, em 27/07/04, a mesma justificativa anterior.

Foi então enviado o ofício GAB/SUFIS n.º 226/2004 (fls. 73) à Superintendência Regional da Receita Federal – 6ª Região Fiscal, solicitando informações sobre quais documentos e livros da escrita fiscal e contábil, e os respectivos períodos, se encontravam em poder do Fisco Federal de São Bernardo do Campo/SP.

Em resposta, a Receita Federal informou (cópia do ofício às fls. 74/75), que a ação fiscal promovida por aquele órgão, referente ao ano-calendário de 1999, foi encerrada em 21 de julho de 2004, oportunidade em que devolveu parte dos livros e documentos que se encontravam de posse da fiscalização, remanescendo em seu poder apenas dois livros Cadastro do Imobilizado, com memória de cálculo dos Encargos de Depreciação e Amortização apropriados no ano-calendário de 1999.

Após esta resposta, foi expedida uma nova intimação, que foi recebida pela Autuada em 21 de outubro de 2004, tendo ela, no dia três de dezembro de 2004, apresentado ao Fisco mineiro os livros solicitados, **deixando**, porém, **de entregar** as notas fiscais de entradas e saídas, CTRC, documentação de caixa e banco do período de janeiro de 1999 a dezembro de 2001.

Em 14 de fevereiro de 2005 a Autuada protocolizou na AF/Betim documentos declarando um sinistro que teria ocorrido em sua matriz, em São Paulo, em junho de 2002, em que teriam sido queimados os documentos solicitados pelo Fisco mineiro – as 4ª vias (fixa) e as 2ª vias (comprovantes de entrega) dos CTRC emitidos pelos seus estabelecimentos.

Cabe ressaltar que em ocasiões posteriores ao do suposto incêndio, ao ser intimada a apresentar os mesmos documentos, a Autuada se limitou a dizer que tais documentos estariam em poder da Receita Federal.

**Falta de recolhimento do ICMS incidente sobre prestações de serviço de transporte iniciadas neste Estado**

Tendo em vista a falta de entrega dos documentos que teriam acobertado as prestações de serviço de transporte entre o estabelecimento da FIAT/Betim até as concessionárias paulistas, restou ao Fisco utilizar como base de cálculo para os referidos serviços os dados obtidos dos livros contábeis fornecidos pela Autuada.

Com base nos balancetes e no Razão Analítico das Contas Movimentadas, o Fisco colheu dados de receitas de fretes e carretos auferidos e os custos de produção desses serviços, atribuídos aos estabelecimentos da Autuada em Betim e em sua matriz, localizada em São Bernardo do Campo/SP, concluindo que o estabelecimento mineiro deixou de recolher o ICMS incidente sobre as prestações iniciadas em Minas Gerais e finalizadas no Estado de São Paulo.

A assertiva encontra-se fundamentada na tese do Fisco, que desconsiderou as prestações de serviço de transporte ocorridas na matriz da Autuada, em São Bernardo do Campo.

Dentre outras razões para isso, tal inferência se deveu à constatação de que o estabelecimento autuado não possuía receita suficiente para bancar os custos e despesas contabilizadas, ao contrário da sua matriz, que acusava uma receita mais de três vezes superior à sua, contra uma despesa relativamente irrisória.

Todos os serviços de transporte realizados pela Autuada em 2000 para a fábrica da FIAT Automóveis localizada em Betim, que foram objeto do presente feito fiscal, embora tivessem sido fracionados através da emissão de dois conhecimentos de transporte, um mineiro e outro emitido pelo estabelecimento paulista, tratavam-se, na verdade, de uma única prestação.

Esta conclusão se sustenta em diversos fatos apurados pelo Fisco, a começar pelo Regime Especial apresentado pela Impugnante, cujo art. 1º determina quais os

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

procedimentos a serem seguidos na saída de veículos da filial da FIAT em São Paulo, recebidos a título de transferência, sem transitar por aquele estabelecimento.

No mencionado regime, fora autorizado pelo Fisco paulista, que os documentos fiscais fossem emitidos em três estabelecimentos comerciais, dois deles sediados em São Paulo/Capital e o terceiro em Ribeirão Preto/SP.

Além dessa prova cabal de que, na verdade, os veículos iriam direto do estabelecimento da montadora mineira para as concessionárias paulistas, sem transitar pelo estabelecimento da FIAT em São Bernardo do Campo, existem outros elementos que levaram a fiscalização mineira a descaracterizar as prestações de serviço originadas na matriz da Autuada, em São Paulo.

Note-se, conforme declaração da Fiat Automóveis, que no exercício de 2000 não ocorreram transferências para a unidade de São Bernardo, embora a Autuada insista que o seu procedimento decorre do mencionado regime, que era exclusivo para as hipóteses de transferência entre os estabelecimentos FIAT.

Por outro lado, muito embora a Impugnante tenha alegado o sinistro, alguns dos documentos foram apresentados “por amostragem”. São as notas fiscais e CTCRC que se referem respectivamente às operações de transferência da FIAT/Betim para a FIAT/SBC e as prestações de serviços de transporte interestaduais e internas (São Paulo).

Constata-se da análise desses documentos, juntamente com a análise da cópia do Regime Especial deferido pela Secretaria de Estado dos Negócios da Fazenda de São Paulo, que a destinação dos veículos já estava pré-determinada, ou seja, os veículos vendidos pela FIAT Automóveis de Betim, antes mesmo de saírem fisicamente da fábrica, já tinham como destino certo as concessionárias paulistas.

Não corresponde aos fatos a descrição dos procedimentos constantes da peça impugnatória, pois não houve lapso entre as saídas dos veículos de Minas Gerais e as supostas vendas realizadas pela filial da FIAT/SBC.

Daí se conclui que fora realizada apenas e tão somente, a cada vez, uma única prestação de serviço de transporte para cada operação de circulação de mercadorias (veículos), não havendo motivo nenhum para a emissão de outro CTCRC pelo estabelecimento da Autuada em São Paulo, senão deixar de recolher o imposto devido ao Estado de Minas Gerais.

Com efeito, e a título de exemplo, o CTCRC 467772, emitido pela unidade Betim/MG (fls. 306 do PTA 01.000147809-74) para acobertar a prestação do serviço de transporte do Fiat Strada chassi 1782707368 foi emitido às 19:28 do dia 26/05/1999, enquanto o CTCRC 93815 (fls. 308) emitido pela unidade São Bernardo já havia sido emitido às 11:52 do mesmo dia 26 de maio, não passando de simulação as pretensas operações e, por conseqüência, as prestações de serviços originadas naquele Estado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao utilizar-se do tal regime especial, concedido a partir de 12 de março de 1999 (ainda que tivesse operado desde o primeiro mês daquele ano, portanto, desacobertada do regime) a Autuada emitiu CTRC para prestações de serviços fictícias, pois totalmente desnecessárias do ponto de vista logístico.

Como se percebe, o veículo *cegonheiro* seguia de Betim/MG até um dos três estabelecimentos indicados no malfadado regime especial, recebia um novo CTRC e uma nova nota fiscal e de lá se dirigia à concessionária adquirente do veículo, como no caso de Ribeirão Preto, que sequer chegava próximo à dita unidade da Fiat em São Bernardo do Campo.

Por outro lado, tanto os veículos transportadores quanto os motoristas que iniciaram as prestações de serviço foram os mesmos que as concluíram, como se observa nos documentos apresentados pela Impugnante e juntados aos autos.

A Autuada diz que assim procedeu em razão das transferências de veículos realizadas pela FIAT de Betim para sua filial em São Bernardo do Campo, por força de um incentivo fiscal oferecido por aquele Estado às montadoras. No entanto, o que se percebe é que os fretes interestaduais cobrados da montadora mineira eram inferiores aos cobrados em São Paulo, ainda que se tratassem de prestações de serviço de transporte dentro do mesmo município, o que sugere que o fracionamento da prestação de serviço serviu também para diminuir a base de cálculo do imposto debitado ao Estado de Minas Gerais.

Ainda que se tratasse de operação a conta e ordem de terceiro, o ICMS pela prestação de serviço seria devido na sua totalidade ao Estado de Minas Gerais, vez que os veículos da FIAT, embora transferidos ao seu estabelecimento paulista, por lá não transitaram, não havendo operação dentro do Estado de São Paulo que justificasse a emissão de outro CTRC. Correto, portanto, o entendimento do Fisco.

Justifica-se, por conseguinte, a transferência feita pelo Fisco, da maior parte da receita do estabelecimento da SADA, em São Bernardo do Campo, para o estabelecimento autuado, na proporção que extrapola o valor da base de cálculo do ICMS pago pelo estabelecimento paulista.

Neste caso, revela-se lógico estabelecer como o valor real das prestações de serviço de transporte entre Betim e os municípios de destino dos veículos FIAT, o correspondente à soma dos fretes lançados nos CTRC emitidos pelo estabelecimento de Betim/MG mais os dos documentos emitidos pelo estabelecimento de São Bernardo do Campo/SP. No entanto, a Autuada não exibiu ao Fisco os elementos necessários à comprovação dos respectivos valores, admitindo mais tarde que houve extravio dos documentos fiscais, o que autoriza o arbitramento, conforme prevê o inciso I, do art. 53 do RICMS/2002.

Na formação do valor arbitrado, o Fisco utilizou o valor do ICMS lançado a título de dedução da receita bruta no estabelecimento matriz/SBC. Desconhecendo as alíquotas que seriam aplicadas, dividiu-se o valor do ICMS pela menor alíquota

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interestadual, de 7%(sete por cento), o que beneficiou a Autuada, pois aumentou o valor a ser considerado como prestação paulista, reduzindo o montante arbitrado.

Em seguida, após apuração da receita tributável da matriz, este valor foi subtraído da receita de fretes e carretos auferida pela matriz para se alcançar a receita correspondente às prestações de serviço realizadas pela Autuada, omitidas em razão do procedimento adotado pela empresa.

Esta receita tributada não se refere às prestações de serviço de transporte abordadas no presente feito, já que estas, como consta na Impugnação, foram todas beneficiadas, de forma equivocada, pela sistemática de recolhimento do imposto por substituição tributária, prevista no Regime Especial n.º 008/99, concedido pelo Estado de São Paulo aos envolvidos.

Sobre esta receita consignada ao estabelecimento da Autuada foi aplicada a alíquota de 12%(doze por cento), obtendo-se o ICMS não recolhido ao Estado de Minas Gerais.

Muito embora o Fisco fale em arbitramento, o que se percebe é que o valor da receita tributável utilizada para a apuração do imposto foi declarado pela Autuada em seus livros. O que se fez na verdade foi a transferência da receita de um estabelecimento para outro, receita esta decorrente da prestação de serviço de transporte prestada pelo estabelecimento mineiro, iniciada em Minas Gerais e cujo destino das mercadorias transportadas era previamente conhecido, como resta claro nos documentos citados.

Mais uma vez, vale a pena demonstrar que, ainda que se admitisse que eram realizadas duas prestações, com a secção dos percursos, ainda assim caberia o arbitramento, por força dos valores praticados pela Autuada, envolvendo os estabelecimentos de Betim e São Bernardo do Campo (SBC), conforme quadro, cujos documentos encontram-se nos autos, considerando sempre a mesma quantidade de veículos, dando seqüência à prestação iniciada em Betim/MG :

CTRC N°	Est. Emitente	Destino	Distância	Valor frete	VrPor KM
447209	Betim	SBC	+ - 580	1.956	<b>3,37</b>
85387	SBC	São Paulo	+ - 20	2.339	<b>116,95</b>
447210	Betim	SBC	+ - 580	1.961	<b>3,38</b>
85327	SBC	São Paulo	+ - 20	2.328	<b>116,40</b>
447214	Betim	SBC	+ - 580	1.982	<b>3,41</b>
85194	SBC	São Paulo	+ - 20	2.350	<b>117,50</b>
447222	Betim	SBC	+ - 580	1.957	<b>3,37</b>



**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

85226	SBC	São Carlos	+ - 220	2.425	<b>11,02</b>
447281	Betim	SBC	+ - 580	1.972	<b>3,40</b>
<b>85302</b>	<b>SBC</b>	<b>São Paulo</b>	<b>+ - 20</b>	<b>2.337</b>	<b>116,85</b>

Nota-se, à toda evidência, que a Autuada transferiu o faturamento de Minas Gerais para São Paulo, ao adotar preço vil na apuração da base de cálculo em Betim, quando comparado com o valor lançado no CTRC emitido pelo estabelecimento de São Bernardo do Campo.

Nos termos da legislação vigente à época, a base de cálculo para a prestação de serviço de transporte estava consagrada da seguinte forma:

“Art. 44 - Ressalvadas outras hipóteses previstas neste Regulamento e nos Anexos IV e XI, a base de cálculo do imposto é:

IX - na execução de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, ainda que iniciado ou prestado no exterior, o preço do serviço, ou, na prestação sem preço determinado, o valor usual ou corrente, assim entendido o praticado na praça do prestador do serviço, ou, na sua falta, o constante de tabelas baixadas pelos órgãos competentes”.

Com efeito, os números acima bem demonstram que, em qualquer hipótese, seja uma única prestação, ou sejam duas, o preço praticado pela Autuada está muito longe do preço de mercado, quando analisados os conhecimentos emitidos pelo estabelecimento de Betim/MG.

Assim, vem a hipótese de arbitramento, consagrada como forma de permitir ao Fisco apurar o valor que mais se aproxime do real. Diz a legislação:

“Art. 53 - O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo fisco quando:

I - não forem exibidos à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

II - for declarado em documento fiscal valor notoriamente inferior ao preço corrente da mercadoria ou da prestação do serviço;

.....

**VI - em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado”.

Como se pode notar, os três incisos transcritos encaixam-se com perfeição ao fato narrado nos autos, uma vez que a Impugnante não apresentou a totalidade dos documentos fiscais, inclusive aqueles do estabelecimento paulista, pois esta é a única possibilidade de se verificar o valor real das prestações.

Desta forma, para dar eficácia ao dispositivo, o legislador infra-legal apontou no art. 54 do RICMS/96, alguns parâmetros para o arbitramento. É evidente que tal lista não é terminativa, exaustiva, mas sim exemplificativa. Pensar o contrário seria tolher a possibilidade da legislação acompanhar novas formas de burlas ao erário, bem como restringir a criatividade do ser humano. Com efeito, expõe o dispositivo:

“Art. 54 - Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o fisco adotará os seguintes parâmetros:

I a X - .....

XI - o valor que mais se aproximar dos parâmetros estabelecidos nos incisos anteriores, na impossibilidade de aplicação de qualquer deles.

§ 2o - O valor arbitrado pelo fisco poderá ser contestado pelo contribuinte, mediante exibição de documentos que comprovem suas alegações”.

Verifica-se, na hipótese de arbitramento, que a proposta visa identificar não o maior ou menor valor da prestação, mas aquele que mais se aproxima do valor real praticado e não apresentado ao Fisco.

No presente caso, não possuindo, em sua totalidade, os documentos fiscais emitidos, mas dispondo apenas de uma ínfima parcela, dispunha o Fisco de pouquíssimos parâmetros para realizar o arbitramento, uma vez que a maior parte necessita das vias dos conhecimentos de transportes.

Diante da estreita margem para arbitrar, utilizou-se então dos valores escriturados em favor do Estado de São Paulo, uma vez que, na verdade, completavam a parcela da prestação indicada no CTRC mineiro.

Além do mais, o § 2º acima transcrito, com clareza ímpar, admite prova em contrário, ou seja, se a Autuada enxerga valor indevido, deve fazer a prova de qual valor é o correto.

Neste PTA trouxe uma nova tese para rejeitar o arbitramento, consubstanciada na hipótese de que o Fisco mineiro possui todas as vias dos conhecimentos de transporte. Segundo a tese, todas as vias foram retidas pelos Postos Fiscais e poderiam ter sido recolhidas para elaboração do trabalho.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com todo respeito, a hipótese é absurda. Em primeiro lugar, porque as vias não se substituem, cada uma tendo função própria e específica. Assim, o documento de apresentação obrigatória quando do ato de fiscalização é a via fixa do conhecimento.

Por outro lado, querer que o Fisco saia em busca de cópias retidas em suas unidades, ao longo dos anos, é desprezar as obrigações dos contribuintes, lançadas nos ordenamentos que especificam a relação entre Administrador e Administrados e aniquilar dispositivos que determinam a guarda e proteção da documentação pelo prazo próprio.

Noutra toada, com a exposição entregue ao Exmo. Sr. Secretário de Estado de Fazenda, duas outras teses foram trazidas aos autos. A primeira delas diz respeito à responsabilidade da autuada pelo valor do imposto, em decorrência da modalidade de substituição tributária aplicada aos veículos novos. A outra, refere-se à possibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes das aquisições de insumos pelos carreteiros e pessoas jurídicas subcontratadas para realização da prestação de serviço de transporte.

Nesta peça, a defesa prega a não responsabilidade pelo pagamento do imposto sobre a prestação de serviço de transporte, em decorrência do modelo de tributação dos veículos novos. Segundo a tese esposada, o valor do frete compõe o preço do veículo, ou, por outra vertente, é de responsabilidade da concessionária adquirente do veículo.

Diz o Fisco, com uma certa razão, que a tentativa é de confundir. Neste sentido, a Autuada transcreve em seu documento a legislação pertinente à formação da base de cálculo para apuração do imposto devido por substituição tributária.

Ora, no caso vertente, o que se discute é a prestação própria do serviço. Ao contrário, a transcrição apresentada diz respeito ao cálculo do imposto devido na comercialização do veículo novo em favor do estado destinatário.

Assim, é certo e evidente que a expressão “acrescido do valor do frete” contempla a formação do preço final do veículo, para fins de tributação pelo regime de substituição tributária, melhor dizendo, na operação futura com o veículo.

Desta forma, todas as consultas mencionadas pela defesa dizem respeito ao cálculo do ICMS/ST na operação subsequente.

Com efeito, a inclusão do valor do frete na formação do preço, para obtenção da base de cálculo na operação própria do fabricante do veículo, somente se aplicaria, de maneira opcional, para as operações internas, conforme disposto no art. 30 do RICMS/96, e desde que a montadora incluísse no preço final do veículo o valor do frete, o que não aconteceu, vez que as montadoras sempre comercializam e identificam o preço final sugerido sem a inclusão do valor relativo ao serviço de transporte. Eis o dispositivo:

“Art. 30 - Na prestação de serviço de transporte de mercadoria sujeita à substituição tributária, em operação interna, quando o imposto já tenha sido calculado com base no preço final de venda a consumidor, neste incluída a despesa com o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

serviço de transporte, não será exigido recolhimento em separado do imposto relativo à prestação do serviço de transporte, exceto se:

I - o transportador utilizar créditos fiscais, relativos às entradas de mercadorias e respectivas prestações e relacionados com a prestação de serviço de transporte das mercadorias sujeitas à substituição tributária;

II - o tomador do serviço de transporte for responsável pela retenção e recolhimento do imposto relativo às operações com as mercadorias transportadas, na condição de contribuinte substituto.

Parágrafo único - Na hipótese deste artigo, essa circunstância deverá constar nos documentos fiscais que acobertarem a operação e a prestação do serviço”.

E mais que isso, pois a Autuada não pode se socorrer no dispositivo, haja vista que apropriou créditos no período e não informou a opção pretendida nos documentos fiscais, a teor da transcrição acima lançada.

E outra não pode ser a interpretação, sob pena de modificar o valor do imposto destinado ao estado consumidor, pois ao se incorporar o valor do frete ao valor do veículo, eleva-se a base de cálculo na operação própria, transferindo valor maior de crédito para dedução do ICMS/ST. Via de consequência, reduz a parcela retida para o estado destinatário.

Quanto aos créditos, não obstante posição demonstrada em serviços de assessoria contratados pela empresa, a verdade não está com a defesa, por mais de um motivo.

Em primeiro lugar, não existe subcontratação, pois esta se caracteriza pela transferência da prestação de serviço, desde a origem a uma nova empresa de transporte. No caso dos autos, a hipótese que mais se aproxima é a de veículos sob o regime formal de locação, mas que também não se confirma, uma vez que os veículos, em sua maioria, são conduzidos por autônomos, proprietários dos equipamentos.

Em segundo lugar, a discussão quanto a crédito do imposto, nos presentes autos, se revela inoportuna, uma vez que o lançamento diz respeito às saídas, não tendo sido realizado nenhum apontamento a título de crédito, ou seja, os créditos recuperados foram mantidos em sua totalidade.

Em terceiro lugar, se as aquisições ocorreram com documentação própria e idônea, caberia à Autuada a regular escrituração e apropriação dos créditos, por sua conta e risco, pois configura direito e somente cabe a ela o seu exercício. Eventualmente que, ao Fisco, estaria legitimado o direito de discordar ou admitir a apropriação nos moldes pretendidos, na ocasião própria.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não o fazendo em época correta, o risco de exaurimento do direito pretendido é exclusivo da Autuada, que se sujeita ao prazo decadencial para apropriação dos créditos que sustenta ter direito.

Neste caso, a contagem se faz de maneira diversa, ou seja, conta-se da data de emissão dos documentos fiscais, nos termos do parágrafo único do art. 23 da Lei Complementar 87/96, a saber:

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

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento”.

Assim, a pretensão esbarra no disposto no ordenamento complementar, cuja redação foi levada ao art. 69 do RICMS/96, *in verbis*:

“Art. 69 - O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou bens ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação”.

Assim, inequivocamente comprovado que as prestações de serviço foram na verdade prestadas pela Autuada, e não pela sua matriz localizada em São Paulo, uma vez que ocorreram de forma direta e contínua, sem descarga das mercadorias e sem passar pelo centro distribuidor, correto o procedimento fiscal em tributar tal receita em favor do Estado de Minas Gerais. Legítimas, portanto, as exigências de ICMS e Multa de Revalidação.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir a juntada de instrumento de substabelecimento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Cássia Adriana Lima Rodrigues, que o julgavam improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Delcismar Maia Filho e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participou do julgamento, além do signatário e dos vencidos, o Conselheiro René de Oliveira e Souza Júnior.

**Sala das Sessões, 20/04/07.**

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

RNL/EJ

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.196/07/1<sup>a</sup> Rito: Ordinário  
Impugnação: 40.010117687-54  
Impugnante: Sada Transportes e Armazenagens S/A  
Proc. S. Passivo: Leonardo Guimarães Pereira/Outro(s)  
PTA/AI: 01.000152135-93  
Inscr. Estadual: 067.362810.00-45  
Origem: DF/ Contagem

---

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, nos termos do art. 43 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

“Data máxima venia” dos votos majoritários, reputo que o trabalho fiscal não deve prosperar no caso vertente dos autos.

Em primeiro lugar, percebe-se nos autos uma discussão estafante sobre os documentos que não foram apresentados ao Fisco tendo em vista a o procedimento fiscal levado a cabo pelos Ilustres Agentes Fazendários.

Neste contexto, depreende-se que é fato incontroverso nos autos que ocorrera um sinistro (incêndio) dando conta que a documentação que estava na posse da empresa autuada em sua unidade paulista foi perdida. Paralelamente a isso, o Fisco mineiro enxerga contraditória esta colocação do contribuinte autuado ao argumento de que o fisco federal teria devolvido esta documentação “tida como perdida no sinistro informado”.

Com o devido respeito, o Fisco Federal não pontua, inequivocamente, que a documentação requisitada pelo Fisco Mineiro teria sido devolvida, já que a Receita Federal afirma que “parte” da documentação é que teria sido devolvida. Sequer cita a Receita que “parte” seria esta, já que não registra os números de documentos, as datas, enfim, algo que permita auferir que a documentação solicitada por Minas Gerais estivesse mesmo com o fisco federal ou ainda com o contribuinte autuado. Portanto, “permissa venia”, nada há a ser festejado na manifestação da Receita Federal.

O que resta então é o sinistro e a perda dos documentos. Somente resta-nos crer nisso pelo que está materializado nos autos.

Neste contexto, reputo que não há mácula alguma do contribuinte no que diz respeito à não entrega dos documentos informados, já que, repita-se, referida documentação foi sinistrada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Percebe-se também nos autos que o Fisco se “precipitou”, “data venia”, na elaboração do trabalho fiscal, já que “abriu mão” dos preceitos enumerados textualmente na legislação para fins de arbitramento e, ato contínuo, tomou a receita total de fretes e carretos da matriz da autuada situada em São Paulo; deduziu parte daquilo que foi pago a título de ICMS a São Paulo e, a diferença encontrada desta dedução, considerou como sendo a receita do estabelecimento de Betim/MG, redundando em percentuais, a monta de 99,0743% pertencente à autuada situada em Betim/MG, desprezando os demais estabelecimentos que a autuada possui em outras cidades.

Como dito, o resultado obtido neste referido arbitramento mostra que a conclusão do trabalho fiscal apurou uma receita de 99,0743% do estabelecimento autuado, o que não é e nunca foi razoável no caso vertente, ainda mais quando, da mesma forma, enxerga que nesta mesma proporção percentual não teria ocorrido o pagamento de ICMS incidente nas prestações de serviços de transporte e emissão dos respectivos CTCs. Este que é o ponto, pois, não há razoabilidade para que o Fisco tenha se afastado dos critérios de arbitramento previstos, de maneira enumerativa, na legislação mineira (art. 54, incisos I, II, III e etc). Ora, por que o Fisco não apurou o preço corrente da prestação de serviço de transporte (inciso I); ou mesmo por que não adotou o valor médio das prestações realizadas no período ou no período anterior ?

Estes critérios enumerados na legislação sim, a nosso sentir, permitem um arbitramento eficaz e versaz, até porque, a empresa autuada é de um seguimento específico e transporta uma mercadoria diferenciada que são veículos, sendo certo e alcançável auferir a média destas prestações sem maiores esforços, o que, “permissa venia”, torna ineficaz o arbitramento feito pelo Fisco no caso vertente.

É sempre bom lembrar que o fisco detém total liberdade e legitimidade para efetuar trabalhos de “arbitramento” em procedimentos fiscais, porém, enxergo que ele deve valer-se primeiro daquelas regras ordinárias a tal mister que estão enumeradas no artigo 53 e 54 do RICMS/MG, e que, somente na impossibilidade de adotar tais critérios citados é que expedientes diferenciados podem ser tomados. Este, no entanto, não é o caso dos autos, pois o Fisco sequer adotou os ditames da legislação aqui apontados e seguiu caminho extraordinário, o que não é razoável, insiste-se.

Ademais, o artigo 44, inciso IX do RICMS/96 elenca que a base de cálculo do ICMS em casos tais é “na execução de serviço de transporte interestadual e intermunicipal, ainda que iniciado ou prestado no exterior, o preço do serviço, ou, na prestação sem preço determinado, o valor usual corrente, assim entendendo o praticado na praça do prestador do serviço, ou, na sua falta, o constante de tabelas pelos órgãos competentes”.

Como se observa, o critério de arbitramento adotado pelo Fisco no caso vertente é totalmente alheio não só à legislação mas sobretudo ao bom senso, “permissa venia”.

Diante do exposto, e considerando que o “arbitramento” adotado pelo Fisco é parte essencial no trabalho fiscal e, considerando, que referido arbitramento não

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

seguir os parâmetros que reputo como sendo corretos e razoáveis é que julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 20/04/07.**

**Antônio César Ribeiro  
Conselheiro**

ACR/EJ

CC/MIG