

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.873/10/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000163678-53  
Impugnação: 40.010127152-80  
Impugnante: Transporte Rodoviário de Cargas Zappellini Ltda.  
IE: 763822043.00-36  
Proc. S. Passivo: Luís Augusto Martins Gazeta/Outro(s)  
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

### **EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA – CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – PRESTAÇÃO SUBSEQUENTE ISENTA OU NÃO-TRIBUTADA.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em documentos fiscais de entradas de mercadorias adquiridas por prestadora de serviços de transporte, decorrente da falta de estorno de créditos do imposto proporcionalmente às prestações isentas e não-tributadas. Infração caracterizada nos termos do art. 71, inciso II da Parte Geral do RICMS/02. Exigência de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75. Reformulação do crédito tributário pelo Fisco. Acolhimento parcial das razões da Impugnante para excluir a exigência da multa isolada por inaplicável à espécie, além de estar calculada incorretamente.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA – CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – PRESTAÇÃO SUBSEQUENTE SUJEITA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – PROPORCIONALIDADE – FALTA DE ESTORNO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em documentos fiscais relativos a aquisições de combustíveis, lubrificantes, pneus, câmaras de ar de reposição e materiais de limpeza, por prestadora de serviços de transporte, dada à falta de estorno relativo às suas prestações cujo imposto foi recolhido por terceiro, a título de substituição tributária. Procedimento fiscal respaldado no art. 71, § 14 do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada. Crédito tributário reformulado pelo Fisco.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS no período de março/06 a agosto/09, face à constatação pelo Fisco, mediante conferência do livro de Registro de Apuração de ICMS e arquivos eletrônicos do SINTEGRA, de

aproveitamento indevido de créditos do ICMS provenientes de aquisições de combustível, lubrificante, pneus, câmaras-de-ar de reposição ou de material de limpeza, dada a não observância da limitação percentual correspondente, no faturamento da Autuada, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto e à falta de estorno dos créditos cujo imposto tenha sido recolhido por terceiro, a título de substituição tributária.

Exige-se ICMS, multa de revalidação (50 % do imposto devido) e as Multas Isoladas previstas no art. 55, inciso XIII, alínea “b” e inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, respectivamente, pela não observância à proporcionalidade no faturamento da Autuada das prestações alcançadas pelo imposto e pela falta de estorno dos créditos cujo imposto tenha sido recolhido por terceiro, a título de substituição tributária.

Para o exercício de 2006, a Fiscalização efetuou a recomposição da conta gráfica. Para os demais períodos (2007 a 2009), não houve a recomposição por apresentarem saldo devedor.

O processo encontra-se devidamente instruído com o Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (fls. 02); Auto Infração – AI (fls. 03/04); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM (fls. 05/07); Relatório Fiscal (fls. 08/09); Verificação Fiscal Analítica (fls. 10); Anexo 1 – Demonstrativo do valor do crédito a estornar (fls. 11/14); Anexo 2 – Demonstrativo da apuração da base de cálculo da multa isolada (fls. 15/18); Anexo 3 – Demonstrativo do valor da multa isolada (fls. 19) e Cópias do livro Registro de Apuração do ICMS (fls. 24/117).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls.131/157, com documentos anexados às fls. 158/815, sustentando, resumidamente, que:

- o Auto de Infração deve ser cancelado por não descrever as “condutas infrativas” e porque o Fisco não esclareceu quantas e quais foram as operações realizadas pela Impugnante que estavam sujeitas a isenção ou não tributação;

- ao não correlacionar as condutas realizadas pela Impugnante às prescrições dadas pelos dispositivos tidos por infringidos, o Fisco prejudicou a compreensão acerca das “práticas infrativas” e a sua defesa;

- é necessário que o Fisco descreva os fatos de forma clara e específica, delimitando, tanto quanto possível, o objeto da controvérsia, de modo que permita à Impugnante exercer os direitos constitucionais de ampla defesa e contraditório;

- estranha a lavratura do Auto de Infração em razão do creditamento operado, uma vez que procedeu em estrita observância ao que prescreve o art. 155, §2º, I, da C.F e ao art. 66, VIII, do RICMS/02;

- a conduta da Impugnante nada mais é do que a consagração do princípio da não cumulatividade previsto na Constituição Federal e repetido no RICMS/02;

- a Constituição Federal de 1988, salvo exceções nela contidas, não restringe a apropriação de créditos de ICMS, não cabendo ao legislador infraconstitucional

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contrapor-se à Ordem Constitucional articulando medidas que mitiguem ou mesmo extingam os direitos e garantias lá estabelecidos;

- o aproveitamento de crédito somente é defeso se houver enunciado de “isenção” ou “não incidência”, se o contrário não determinar a legislação, hipótese em que não haverá compensação do crédito com o montante devido nas operações seguintes, tratando-se, portanto, de exceção à regra constitucional da não cumulatividade;

- o Auto de Infração transgride os princípios da legalidade, contraditório e da ampla defesa e amesquinha o princípio da não cumulatividade do ICMS, face as nulidades insanáveis verificadas na sua constituição;

- os defeitos observados na construção do Auto de Infração conclamam seu cancelamento, sendo que as impalpáveis e frágeis arguições do Fisco mostram-se insubsistentes à constituição do crédito tributário;

- ainda que se conclua válido o Auto de Infração, admitindo-se a hipótese apenas a título de argumentação, a doutrina moderna tem se posicionado pela mitigação do princípio da responsabilidade objetiva traçada pelo CTN em favor do princípio da boa fé do contribuinte;

- na aplicação de determinada penalidade, o administrador público deve sempre considerar o elemento subjetivo da conduta de maneira que a decisão pela aplicação da multa deve condicionar-se à constatação de conduta dolosa;

- no livro Registro de Saídas, considerou isenta a prestação, lançando os valores da base de cálculo na coluna “isentas” com o respectivo ICMS/ST na coluna “outras”, deixando, por equívoco de informar o valor da base de cálculo do ICMS a pagar no livro de Saídas e no Registro de Apuração do ICMS, e, por conseguinte, de fazer o estorno do ICMS destacado nos documentos fiscais, conforme previsão legal;

- o tributo devido por substituição tributária foi recolhido, de modo que a celeuma aqui apresentada iniciou-se por erro no sistema, que lançou os valores em campos diversos nos livros fiscais;

- como o Fisco baseou-se nos livros fiscais é fácil concluir que não apurou a incorreção nos livros fiscais ficando prejudicada a análise e apuração do ICMS, por isso o procedimento adequado seria recompor as bases de cálculo para apuração do ICMS devido, considerando os faturamentos das prestações sujeitas à substituição tributária como operações tributadas para todos os efeitos;

- o levantamento efetuado pelo Fisco está em desacordo com a legislação e o entendimento do Conselho de Contribuintes, porque apresenta vício de impossível reparação, devendo por este motivo ser cancelado e extinto o crédito tributário;

- o Conselho de Contribuintes vem manifestando-se no sentido de considerar que na realização do cálculo da proporção deve ser utilizado somente o faturamento efetivo. Com isto outras operações não podem ser consideradas na aplicação da proporcionalidade;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- o Fisco considerou como isentas as operações iniciadas em outros Estados da Federação. No entanto, estas operações são tributadas e o imposto recolhido ao Estado de origem da prestação. Não há que falar-se em operações isentas;

- não foram solicitados os CTCs para comprovar se os valores informados nos livros fiscais estavam corretos;

- a Autoridade Administrativa mal observou a correta apuração, tributação, destaques entre outras peculiaridades. Isto contamina a notificação fiscal, lavrada com falta de clareza, prejudicando o direito de contraditório e ampla defesa da Impugnante, devendo ser cancelado e extinto o crédito tributário;

- foi surpreendida com a aplicação das multas previstas no art. 55, inciso XIII, "b" e XXVI, da Lei 6763/75. Referidas penalidades não possuem relação com o caso concreto, além de serem apuradas de forma incorreta uma vez que os valores sujeitos a substituição tributária foram equivocadamente lançados na coluna operações isentas e outras saídas foram consideradas como faturamento;

- conforme acórdão nº 17.828/08/2ª, o Conselho de Contribuintes já analisou este tema, considerando que as referidas penalidades não podem ser aplicadas ao caso concreto;

- em caso de improcedência requer alternativamente a realização de perícia para comprovação da incorreção dos lançamentos dos valores da substituição tributária nos livros e de outros valores no cálculo da proporção, e em consequência a exclusão das multas aplicadas ou sua redução, afastando-se a aplicação conjunta da multa de revalidação e da multa isolada, nos termos de sua fundamentação;

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

A taxa de expediente é recolhida conforme tela de consulta ao SICAF de fls. 816 dos autos.

### **Da manifestação fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 824/836, refuta as alegações da defesa.

Requer a procedência do lançamento.

### **Da instrução processual**

A Assessoria do CC/MG solicita diligência ao Fisco, conforme fls. 839/840, para que seja verificada a base de cálculo das multas isoladas.

### **Da reformulação do crédito tributário**

Em cumprimento à diligência da Assessoria, o Fisco reformula o Crédito Tributário reduzindo o valor das multas isoladas e abre prazo de 10 (dez) dias à Autuada, conforme fls. 841/852.

### **Do aditamento à impugnação**

Após ter sido cientificada das alterações procedidas no crédito tributário, a Autuada adita a sua peça de defesa, às fls. 856/859, por meio de procurador

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

regularmente constituído, reiterando e ratificando todos os argumentos expostos na impugnação singular.

### **Da 2ª manifestação fiscal**

O Fisco, às fls. 861/864, rebate as novas alegações trazidas pela Autuada, ressaltando que as mesmas não trazem novidade ao processo.

Requer, novamente, a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria deste Conselho, em bem fundamentado parecer de fls. 865/881, opina, em preliminar, pela rejeição do pedido de nulidade do lançamento e pelo indeferimento de realização da prova pericial requerida e, quanto ao mérito, pela procedência parcial do lançamento para excluir a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75 por inaplicabilidade à espécie.

### **DECISÃO**

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

### **Das Preliminares**

#### **Nulidade do Auto de Infração**

Alega a Impugnante que o Auto de Infração transgride os princípios constitucionais da legalidade, contraditório, ampla defesa e amesquinha o princípio da não cumulatividade, arguindo assim a nulidade do lançamento, pelas seguintes razões: falta de descrição adequada das condutas infrativas; não esclarecimento de quantas e quais as operações sujeitas à isenção ou não tributação; falta de subsunção das condutas realizadas às prescrições dadas pelos dispositivos tidos por infringidos, o que lhe compromete a boa compreensão e lhe prejudica a defesa, e do fato de ter ela, Impugnante, procedido em estrita observância ao que prescreve o art. 155, § 2º, I (o ICMS será não cumulativo), da Constituição Federal.

Alega, ainda, que o aproveitamento de créditos de ICMS tão somente é obstado/defeso quando houver enunciado de “isenção” ou “não incidência”, se o contrário não determinar a legislação. Mas isso será tratado quando da análise do mérito.

Os argumentos da Impugnante para arguição da nulidade do lançamento não procedem.

É que o Auto de Infração, além dos documentos que o instruem (fls. 08/19 e 24/117), contém todas as informações e dados necessários à constituição do crédito tributário, em conformidade com o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, c/c o art. 89 do RPTA/MG. Aliás, o próprio conteúdo da bem articulada impugnação de fls. 131/157 (aditada às fls. 856/859) atesta tal circunstância,

demonstrando, inequivocamente, o pleno conhecimento da Impugnante acerca das irregularidades que lhe foram imputadas, com as respectivas penalidades.

Portanto, em que pesem as alegações da Impugnante de que o Auto de Infração reporta-se à legislação, mas não esclarece quais e quantas foram as operações sujeitas a isenção ou não tributação, o fato é que o montante das operações isentas, não tributadas ou sujeitas à substituição tributária, em cada período, foram exarados pela própria Autuada em sua escrita fiscal (RAICMS) fls. 24/117 e nos seus arquivos eletrônicos, conforme informado pelo Fisco às fls. 863, e estão perfeitamente listados às fls. 843/846 dos autos. Vale dizer, foi a própria Autuada que informou à Fazenda Pública esses dados, por meio de seus livros oficiais.

A Autuada alega ainda, conforme fls. 150/153, que o Fisco, ao efetuar o lançamento, não observou a realidade fática, visto que não foram solicitados os CTRCs para que fosse possível comprovar se os valores lançados nos livros fiscais estavam corretos, que após ser notificada do Auto de Infração reanalisou seus documentos fiscais, pelo que, constatou erro de preenchimento (lançamento das operações sujeitas à ST na coluna “isenta” e o ICMS-ST na coluna “outras”), que a Autoridade Administrativa mal observou a correta apuração, tributação, destaques, entre outras particularidades e que esse procedimento contamina toda a notificação fiscal, posto que lavrada com falta de clareza, o que lhe prejudica o exercício do contraditório e da ampla defesa.

Entretanto, o erro de escrituração nos livros fiscais, não invalida a apuração realizada pelo Fisco, e, no que tange à análise dos CTRCs e à clareza da autuação, cumpre esclarecer que, após ter recebido uma via do Auto de Infração, a Autuada pode, em duas oportunidades (fls. 131/157 e 856/859), contradizer o que lhe foi imputado, e realmente o fez, visto que combate todo o trabalho fiscal e, demonstra tê-lo entendido, mas, todavia, junta cópias de livros fiscais e CTRC aos autos que, diferentemente do alegado por ela, ao invés de derrubar o lançamento fiscal, acabam por confirmá-lo, conforme se verá adiante.

Logo, revela-se desarrazoada a tese da Impugnante, até porque, não restando configurado qualquer prejuízo à defesa, não há de se falar em nulidade do lançamento, devendo ser rejeitadas as prefaciais arguidas neste sentido.

### **Do Pedido de Perícia**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender que seja necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do Processo.

Para tanto formula os quesitos às fls. 859, os quais, todavia, afiguram-se desnecessários para o esclarecimento da questão.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; *Lições de D. Processual Civil*), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão. Cite-se, a propósito, decisão já proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão anteriormente:

"Se a matéria tratada nos autos versar sobre questão eminentemente de direito, quanto ao reconhecimento ou não da percepção de diferença salarial, decorrente da conversão de URV, desnecessária a realização de prova pericial contábil, a qual poderá ser realizada, acaso necessário, em sede de execução. A prova pericial somente se apresenta necessária quando a informação depender da opinião de especialista na matéria que escapa do universo de conhecimento do Julgador, hipótese essa não caracterizada no caso vertido. Assim, indefere-se o pedido" (Processo número 1.0024.05.661742-6/001(1), Relator: Célio César Paduani, TJMG).

Ademais, prescreve o art. 142, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

II - será indeferido quando o procedimento for:

- a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;
- b) de realização impraticável;
- c) considerado meramente protelatório.

Deste modo, é desnecessária a produção de prova pericial, que por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, trata o presente Auto de Infração do estorno de créditos de ICMS apropriados indevidamente provenientes de aquisições de combustível, lubrificante, pneus, câmaras de ar de reposição ou de material de limpeza, dada a inobservância do percentual correspondente ao valor das prestações alcançadas pelo imposto no Estado de Minas Gerais com relação ao total do faturamento da empresa na totalidade dos créditos aproveitados, da proporcionalidade entre as prestações de serviços isentas e não tributadas e das prestações de serviço realizadas e submetidas ao

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

regime de substituição tributária que foram consideradas na proporcionalidade como não tributadas.

No caso dos autos, trata-se a Autuada de empresa prestadora de serviço de transporte, cujo imposto debitado/creditado/saldo em cada mês foi escriturado por ela conforme livro de Registro de Apuração de ICMS (fls.24/117).

Ocorre que a Autuada não estornou de seus créditos, em cada período, o percentual correspondente no faturamento, das saídas isentas ou não tributadas, bem como os relativos às suas prestações cujo imposto tenha sido recolhido por terceiro, a título de substituição tributária, caracterizando aproveitamento indevido de crédito.

Dessa forma, tendo a Autuada levado à soma de seus créditos valores que não deveriam ser, restou majorada indevidamente essa quantia (aproveitamento indevido de crédito), culminando num valor de ICMS a pagar menor que o devido e, portanto, em inadimplemento das obrigações principal e acessória.

Em consulta ao sistema da SEF/MG (SICAF), constata-se que a Autuada recolheu em cada mês, de abril/06 a agosto/09, a título de ICMS transportes, código 1156, o mesmo valor que escriturou no RAICMS, campo "SALDO", item 013 – imposto a recolher (fls. 32/117), o que demonstra o recolhimento a menor, visto que os valores escriturados nesses campos são menores que o devido.

Ressalte-se ainda, que no mês de agosto/07, conforme consta do SICAF, que a Autuada recolheu um valor ainda menor que o escriturado no RAICMS (fl.66).

Com relação ao momento do nascimento da obrigação tributária e ao aspecto quantitativo, percebe-se, pelo exame dos autos, que o Fisco os demonstrou minuciosamente, conforme, por exemplo, fls. 3, 8, 10/14 e 842/846.

No que se refere ao aspecto espacial, a Autuada é contribuinte mineiro, localizada do município de São José da Lapa, prestadora de serviço de transporte, tendo o Fisco, utilizados no cálculo, os valores retirados de sua escrita fiscal (livro de Registro de Apuração de ICMS).

Quanto ao aspecto pessoal, verifica-se que os polos ativo e passivo dessa relação jurídica tributária estão perfeitamente qualificados nos autos, conforme fls. 03/04.

Quanto ao mérito, a Autuada alega que a Constituição não restringe a apropriação dos créditos de ICMS com exceção nas hipóteses de isenção e não incidência previstas nas alíneas "a" e "b", § 2º, inciso II do art. 155 da Carta Magna, não podendo, desta forma, o legislador infralegal contrapor-se à ordem constitucional, vez que o ICMS é regido pelo princípio da não cumulatividade, sendo direito público subjetivo do contribuinte se creditar do imposto, sem qualquer limitação percentual.

Entretanto, não cabem razões à Autuada, visto que a apropriação de créditos do ICMS sujeita-se a restrições, cujo fundamento de validade é a própria Constituição, nos seguintes termos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for **devido em cada operação** relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a **isenção ou não-incidência**, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) **acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores**; (Grifou-se).

A Constituição prevê ainda, que a forma de compensação seja disciplinada por lei complementar, assim como a disposição da substituição tributária, conforme art. 155, § 2º, inciso XII, alíneas “b” e “c”:

XII - cabe à lei complementar:

(...)

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

A Lei Complementar nº 87/96, com respaldo na Constituição, prevê limites ao creditamento e estabelece a obrigatoriedade de estorno nos casos em que disciplina, conforme art. 21, inciso I:

Art. 21. O sujeito passivo **deverá efetuar o estorno** do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria entrada no estabelecimento:

I - for objeto de saída ou **prestação de serviço não tributada ou isenta**, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou da utilização do serviço; (Grifou-se).

Assim, o estorno dos créditos, ora tratado, consubstancia-se em uma imposição legal.

A Lei nº 6.763/75 dispõe sobre o estorno em seu art. 32, inciso I:

Art. 32 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

I - for objeto de operação ou prestação subsequente não tributada ou isenta, sendo esta

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou do bem ou da utilização do serviço;

Portanto, dada a ocorrência de prestações isentas ou não tributadas, o imposto creditado pelas aquisições de combustível, lubrificante, pneus, câmaras de ar de reposição ou de material de limpeza deveria ter sido estornado, para que a Autuada, prestadora de serviço de transporte, aproveitasse apenas o que lhe era devido, atendendo assim, à proporcionalidade prevista no art. 66, inciso VIII do RICMS/02, *in verbis*:

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;** (Grifou-se).

Quanto à responsabilidade atribuída pela legislação do Estado de Minas Gerais ao alienante/remetente, a título de substituição tributária, trata-se de uma faculdade ao Estado, posta pelo art. 6º da Lei Complementar nº 87/96, em desdobramento à previsão constitucional traçada no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “b”:

Art. 6º Lei **estadual** poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário. (Grifou-se).

Dessa forma, dispõe o art. 22, inciso IV da Lei nº 6.763/75:

Art. 22 - Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

(...)

IV - prestador do serviço de transporte ficar sob a responsabilidade do alienante ou do remetente da mercadoria ou de outro prestador de serviço;

Como a Autuada é contribuinte inscrito no cadastro de contribuinte de Minas Gerais, tal substituição somente ocorre quando o alienante/remetente for o tomador do serviço de transporte, conforme art. 4º, caput e § 1º do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

substituição, pelo recolhimento do imposto devido na respectiva prestação de serviço de transporte rodoviário.

§ 1º Em se tratando de prestação de serviço realizada por transportador inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado, a responsabilidade prevista no *caput* deste artigo somente se aplica em relação às prestações em que o alienante ou remetente for o tomador.

Nesse caso, a legislação atribui a responsabilidade pelo recolhimento do imposto ao alienante ou remetente, a título de substituição tributária.

Este passa a integrar o polo passivo da obrigação tributária, principal e acessória, conforme art. 121, parágrafo único, II e art. 122, ambos do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

O ilustre doutrinador Roque Antonio Carrazza, ao referir-se ao instituto da substituição tributária, aponta a posição de sujeito passivo do substituto tributário (ICMS, 14ª ed. Malheiros Editores, 2009, p. 328):

[...] Neste fenômeno, o substituto, embora não tenha realizado o *fato imponible*, é posto pela lei na posição de verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária, respondendo não só pelo adimplemento do débito tributário como também pelo cumprimento das obrigações acessórias (*deveres instrumentais tributários*) do contribuinte.

Assim, no caso dos autos, diferentemente do que infere a Autuada, não há desrespeito ao princípio da não cumulatividade, pois devido à previsão legal da substituição tributária, é o alienante/remetente o responsável pelo pagamento do imposto, não podendo, dessa forma, os créditos relativos às aquisições de combustível, lubrificante, pneus, câmaras-de-ar de reposição ou de material de limpeza, ser mantidos/aproveitados por ela, pois, isto sim, geraria uma situação de violação ao princípio ora analisado, visto que a Autuada teria crédito nas entradas sem o débito posterior, ao passo que a Constituição Federal prevê a compensação do que é **devido** em cada operação ou prestação com o **cobrado** nas anteriores.

A Autuada alega em sua impugnação inicial (fls. 133) que possui Regime Especial (PTA nº 16.000145216.08) para apuração do imposto pelo regime de débito e crédito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contudo, em nada altera o lançamento, visto que o imposto devido por substituição tributária não se submete à compensação com quaisquer créditos relativos às aquisições de mercadorias, conforme art. 7º do Anexo XV do RICMS/02:

Art. 7º Nas hipóteses deste Capítulo, o imposto a recolher a título de substituição tributária será calculado mediante aplicação, sobre a respectiva base de cálculo, da alíquota estabelecida para a prestação.

Parágrafo único. É vedada a compensação de débito relativo a substituição tributária **com qualquer crédito** do imposto decorrente de **entrada** de mercadoria ou de utilização de serviço. (Grifou-se).

Assim, não há que se falar em compensação com o crédito aproveitado nesse caso, sendo que o cálculo do imposto devido por substituição tributária já é realizado prevendo esses efeitos.

E, como quem terá o ônus do recolhimento deste ICMS-ST será o alienante/remetente, a legislação prevê o estorno do crédito por parte da Autuada transportadora, nos termos do art. 71, § 14 do RICMS/02:

§ 14. O prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas **estornará** os créditos relativos às suas prestações cujo imposto tenha sido recolhido por terceiro, a título de substituição tributária. (Grifou-se)

Tal situação não se alteraria caso a Autuada transportadora estivesse no regime do crédito presumido, já que, nesse caso, o alienante/remetente teria direito ao crédito de 20% (vinte por cento) do imposto devido na prestação, deduzindo-se este do imposto a pagar a título de ST, de acordo com os arts. 8º do Anexo XV e 75, inciso XXIX, alínea “a”, ambos do RICMS/02:

Art. 8º Do imposto calculado na forma do artigo anterior será deduzido o crédito presumido de que trata o inciso XXIX do *caput* do art. 75 deste Regulamento.

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

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

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

Ou seja, no caso do PTA de Regime Especial informado pela Autuada na sua peça de defesa, se a transportadora estivesse no regime do crédito presumido, haveria sim direito ao crédito, mas esse seria do alienante/remetente e limitado a 20% (vinte por cento).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tanto é assim que o art. 4º, § 5º, inciso I, alínea “c”, item 2.2, e item 3, todos do Anexo XV do RICMS/02 prescrevem que o alienante/remetente registre/declare o valor do crédito presumido em sua escrita fiscal, nos seguintes termos:

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.

(...)

§ 5º Na hipótese do *caput* deste artigo:

I - o remetente ou alienante:

(...)

c) ao final do período de apuração do imposto:

(...)

2.2. no campo Informações Complementares, os valores totais a que se refere o item anterior, o valor do **crédito presumido** e o valor do imposto a recolher; (Grifou-se).

3. escriturará a nota fiscal a que se refere o item anterior no livro Registro de Saídas, nas colunas Documento Fiscal e Observações, indicando nesta a expressão “ICMS ST Transporte R\$ (indicar o valor do ICMS devido)”;

A Autuada, conforme fls. 147/149, alega que, no livro de Registro de Saídas, considerou isenta a operação sujeita à substituição tributária, lançando a base de cálculo na coluna “isenta” e o respectivo ICMS-ST na coluna “outras”, pelo que, por equívoco, deixou de lançar a base de cálculo do ICMS a pagar nesse livro, o que se deu também em relação ao Registro de Apuração do ICMS, e por isso não teria feito o estorno do ICMS destacado nos CTRC, que várias operações foram tributadas, recolhendo-se o tributo devido por substituição tributária, conforme se comprovaria pelos documentos por ela carreados aos autos (livro de Apuração, livro de Saída e conhecimento de transporte), de modo que a celeuma teve nascimento a partir de um erro do sistema, donde os valores acabaram sendo lançados em campos diversos nos livros fiscais, que o Fisco utilizou somente de livros para fazer a análise não apurando a incorreção do sistema eletrônico de emissão dos livros fiscais ficando prejudicada a análise da apuração do ICMS, que o procedimento correto seria considerar os faturamentos sujeito ao regime de substituição tributária como operações tributadas para todos os efeitos e que os levantamentos efetuados pela Autoridade Administrativa estão em desacordo com a legislação e o entendimento do Conselho de Contribuintes.

Todavia, não é o que se depreende dos autos.

Primeiramente, cumpre salientar que a Autuada, diferentemente do que alega, não traz aos autos, documentos capazes de invalidar as acusações do Fisco. Sequer apresenta documentos referentes a todo o período fiscalizado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação refere-se ao período 01/03/06 a 31/08/09, e a Autuada, ora Impugnante, junta aos autos, cópias do Registro de Apuração do ICMS dos períodos maio/06 (fls. 183/184), novembro/06 (fls. 185/186) e janeiro/09 (fls. 205/206); cópias de documentos ou de telas de sistema de informática dos períodos março/07, junho/07, outubro/07, fevereiro/08 e agosto/08 (fls. 187/204); cópias do Registro de Saídas dos períodos novembro/06 (fls. 207/219), janeiro/09 (fls.220/236), março/07 (fls. 237 e 239/267), junho/07 (268/290), outubro/07 (fls. 291/311), fevereiro/08 (fls. 312/332), maio/06 (fls. 333/346) e agosto/08 (fls. 347/364).

Quanto aos CTCRC, trazidos aos autos pela Autuada, estes constam às fls. 365/815 do PTA.

A alegação de ter lançado a base de cálculo da ST na coluna “isenta” e o respectivo ICMS-ST na coluna “outras” do livro de Registro de Saídas e do Registro de Apuração do ICMS não invalida o trabalho fiscal, visto que, o que foi lançado na coluna “isenta”, chamado pela Autuada de base de cálculo da ST, é, na verdade, a base de cálculo SEM O IMPOSTO, em detrimento da legislação que prescreve que o ICMS insere-se em sua base de cálculo.

Veja-se, por exemplo, o CTCRC 024183 (fls. 588), escriturado no livro de Registro de Saídas (fls. 223) dos autos: Nesse documento, o ICMS/ST é R\$ 111,99 (campo observações), sua base de cálculo, a qual o inclui é R\$ 1.599,79, sendo a alíquota 7% (sete por cento), mas, no Registro de Saídas, a Autuada lançou, na coluna “isenta” o valor da base de cálculo sem o imposto ( $1.599,79 - 111,99 = 1.487,80$ ), e o valor do imposto (111,99) na coluna “outras”.

Dessa forma, para saber o valor da prestação sujeita à substituição tributária, basta somarem-se os valores lançados nas colunas “isentas” e “outras”.

Mesmo raciocínio com os CTCRCs 014489, 014490 (fls. 757/758) escriturados no Registro de Saídas às fls. 276; CTCRC 014629 e 014630 (fls. 764/765) escriturados às fls. 281; CTCRC 016684 e 016685 (fls. 715/716) escriturados às fls. 291; CTCRC 018855 e 018856 (fls. 372/373) escriturados às fls. 312; CTCRC 018914 (fls. 376) escriturado à fls. 315; CTCRC 008793 (fls. 494) escriturado às fls. 333; CTCRC 008922 e 008923 (fls. 495/496) escriturados às fls. 338 e CTCRC 021949, 021951, 021978, 021985 e 022000 (fls. 408, 432, 409, 411 e 414, respectivamente) escriturados às fls. 348/350.

Ressalte-se que também as cópias do livro de Registro de Saídas, carreadas ao auto pela Autuada, ao serem confrontadas com o Registro de Apuração do ICMS, demonstram que o erro de escrituração do Contribuinte não invalida o trabalho fiscal:

Assim, conforme Registro de Saídas do período novembro/06 (fls. 219), a Autuada escriturou R\$171.855,76 como o total da coluna “ISENTA N/TRIB” e R\$ 12.635,03 da coluna “OUTRAS”, sendo estes valores escriturados EXATAMENTE da mesma forma no Registro de Apuração do ICMS, campo “SAÍDAS”, item “totais” (fls. 45), tendo o Fisco utilizado o Registro de Apuração do ICMS e os arquivos SINTEGRA para a apuração, conforme informado á fls. 863 do PTA.

A reformulação realizada pelo Fisco conforme fls. 842/850 deu-se pelo fato de a Autuada em alguns períodos ter lançado no campo “outras” do Registro de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Apuração do ICMS, valores referentes a operações interna (DENTRO DO ESTADO) não sujeita à ST, conforme, por exemplo, fls. 45.

Toda essa comparação acerca dos lançamentos nas colunas dos livros Registro de Saídas e do Registro de Apuração do ICMS pode ser feito com os Registros de Saídas trazidos aos autos pela Autuada: fls. 236 com 102, fls. 267 com 55, fls. 290 com 61, fls. 311 com 69, fls. 346 com 33 e fls. 364 com 91.

A exposição pelo Fisco do arquivo eletrônico SINTEGRA de fevereiro de 2009 (fls. 834/835), também ajuda a demonstrar que a incorreção na escrituração do Contribuinte não obstaculiza a imputação fiscal.

Portanto, apesar de ter tido a oportunidade de se manifestar nos autos por duas vezes, fls. 131/157 e 856/859, os documentos trazidos pela Autuada apenas corroboram os cálculos feitos pela Fiscalização.

Observa-se ainda, que não há nos CTRCs, nem nas cópias do Registro de Apuração do ICMS acostados aos autos, prestações serviços prestados a destinatários no exterior, quando poderia se cogitar a manutenção do crédito.

Sobre a alegação da Autuada de que não estornou o ICMS destacado no CTRC, saliente-se, que esse estorno, não se confunde com o estorno dos créditos objeto da presente autuação.

O imposto (ICMS/ST) destacado no CTRC, no campo ICMS, na verdade é um débito que deve ser escriturado normalmente pela empresa transportadora, conforme art. 172, caput e art. 174, item c do Anexo V do RICMS/02:

Art. 172. O livro Registro de Saídas, modelo 2 ou 2-A, destina-se à escrituração da **prestação** de serviço e da saída de mercadoria, a qualquer título, promovidas pelo estabelecimento. (Grifou-se)

(...)

Art. 174. A escrituração será feita nas colunas próprias, na forma do quadro a seguir:

(...)

Débito do Imposto	D	a) Coluna "Base de Cálculo": valor sobre o qual incidiu o ICMS;
	do	b) Coluna "Alíquota do ICMS": a alíquota que foi aplicada sobre a base de cálculo indicada na alínea anterior;
	Imposto	c) <b>Coluna "Imposto Debitado": o montante do imposto debitado.</b>

Assim, a empresa transportadora lança o débito em sua escrita fiscal, mas como o responsável pelo recolhimento do ICMS/ST destacado no CTRC será o alienante/remetente, a legislação prevê que à transportadora estorne esse débito, conforme art. 4º, § 5º, inciso II, alínea "b" do Anexo XV do RICMS/02:

II - o transportador inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado:

a) emitirá o CTRC com preenchimento, inclusive, dos campos Base de Cálculo, Alíquota e **ICMS** e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

informará no campo Observação a expressão: "ICMS ST de responsabilidade do remetente/alienante";

b) **estornará o imposto destacado nos CTRC** a que se refere a **alínea anterior** no livro Registro de Apuração do ICMS, utilizando o campo do item 008 - Estorno de Débitos do quadro Crédito do Imposto; (Grifou-se).

Com relação à alegação da Autuada de que o procedimento correto seria considerar os faturamentos sujeito ao regime de substituição tributária como operações tributadas para todos os efeitos, realmente as operações sujeita à ST são tributadas, alterando-se apenas o momento e o responsável pelo pagamento.

O Fisco utiliza o valor das prestações isentas/não tributadas e o percentual no faturamento para calcular a proporcionalidade e o estorno devido dos créditos.

Já quanto às prestações sujeitas à substituição tributária, o Fisco utiliza o percentual destas no faturamento para calcular a proporcionalidade e o estorno devido dos créditos, visto que o §14 do art. 71 do RICMS/02 manda fazer o estorno.

Se por outro lado, ao atender o dispositivo supra, a Fiscalização simplesmente utilizasse os valores dos ICMS/ST, deduzindo-os diretamente dos créditos do Contribuinte, seria muito mais prejudicial a essa, visto que os créditos de ICMS são relativos a cada operação de entrada ao passo que o ICMS/ST é imposto cujo cálculo leva em conta a cadeia de circulação ou prestação.

Por fim, a Autuada, com certa razão, alega a incorreta aplicação da multa isolada por não ter relação com o caso concreto (fls. 154/157) e cita alguns julgados do CC/MG.

De fato, com relação à primeira multa cabe razão à Autuada.

A primeira Multa Isolada aplicada está prevista no art. 55, inciso XIII, alínea "b" da Lei nº 6.763/75, nos seguintes termos:

Art. 55 - (...)

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

(...)

b) operação ou **prestação** subsequente, com a **mesma mercadoria** ou com **outra dela resultante**, beneficiada com a isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação; (Grifou-se).

Percebe-se que o evento ocorrido no mundo real, não preenche todos os requisitos constantes na definição legal da penalidade aplicada, visto que, no caso dos autos, não se trata de saída subsequente com a mesma mercadoria ou outra dela resultante, beneficiada com isenção ou não incidência, mas sim, de prestação de serviço de transporte não alcançada pelo imposto.

Ademais, se fosse cabível essa penalidade, sua base de cálculo seria o valor da prestação ou operação **beneficiada com a isenção ou não incidência**, conforme



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alínea “b”, mas o Fisco usou como base de cálculo, o percentual das prestações isentas/não tributadas relativamente ao faturamento, aplicado sobre as entradas.

Quanto à segunda Multa Isolada aplicada, esta tem previsão no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, nos seguintes termos:

Art. 55 - (...)

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

Essa é a penalidade que está sendo imputada à Autuada por apropriar-se de crédito em desacordo com a legislação tributária, dada a falta do estorno relativo às suas prestações cujo imposto tenha sido recolhido por terceiro, a título de substituição tributária em detrimento do que dispõe o art. 71, § 14 do RICMS/02.

Verifica-se, pois, de todo o acima exposto, que restaram perfeitamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração, exceto com relação à penalidade do art. 55, inciso XIII, alínea “b” que deve ser excluída por inaplicável à espécie, além de estar calculada incorretamente.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Também em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, também à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco, às fls. 841/847 e para excluir a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6763/75. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Jorge Alexandre Amaral e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno Freire. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e André Barros de Moura.

**Sala das Sessões, 14 de dezembro de 2010.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente**

**José Luiz Drumond**  
**Relator**