

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.184/11/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000165746-89  
Impugnação: 40.010128315-06  
Impugnante: José Herculano da Cruz e Filhos S.A.  
IE: 180622814.02-08  
Proc. S. Passivo: Rogério Andrade Miranda/Outro(s)  
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-3

### **EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - PROPORCIONALIDADE.** Constatou-se que a Impugnante apropriou créditos de ICMS relativos a aquisições de combustíveis, lubrificantes, pneus, câmaras de ar de reposição e materiais de limpeza, sem observância da proporcionalidade entre as receitas realizadas no Estado de Minas Gerais e as receitas totais da empresa, na forma estabelecida no art. 66, inciso VIII e art. 71, inciso II da Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Acolhimento parcial das razões da Impugnante para excluir a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisição de combustíveis, pneus, lubrificantes, câmaras de ar de reposição e materiais de limpeza, em face da inobservância da proporcionalidade entre as receitas realizadas no Estado de Minas Gerais e as receitas totais da empresa, no período de 01/01/05 a 30/11/05.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea ‘b’ da Lei nº 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 56/74, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 130/139.

### **DECISÃO**

#### **Da arguição de decadência**

A Autuada alega que ocorreu a decadência da Fazenda Pública Estadual para constituir o crédito tributário, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional (CTN), considerando que o período autuado refere-se ao exercício de 2005 e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que o Auto de Infração (AI) de fls. 04/05 foi recebido em 23/09/10 (fls. 55). Porém, o argumento é improcedente, pelas razões a seguir.

Ao lançamento de ofício, como é o caso dos autos, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos, com a forma de contagem fixada no art. 173, I do CTN, conforme reiteradamente tem decidido este Conselho de Contribuintes.

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 tela):

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, § 4.º, 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. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 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 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 ilustre 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.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2005 somente expirou em 31/12/10, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, pois a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 23 de setembro de 2010.

## **2. Das exigências do ICMS e multa de revalidação**

A Autuada contesta as exigências fiscais sob o principal argumento de que o Fisco considerou como não tributadas as operações lançadas no LRAICMS, na coluna “outras”, vinculadas a serviço de transporte tributado, iniciado em outra Unidade da Federação, hipótese em que o ICMS é recolhido. Por esse motivo, ela tem o direito de apropriar os créditos proporcionais às saídas tributadas, conforme o art. 66, VIII do RICMS/02, porque apenas por imposição legal tais operações são lançadas na coluna “Operações sem Débito do Imposto - Outras”.

Conclui que o critério adotado pelo Fisco de considerar como não tributadas as prestações lançadas na coluna “outras” do LRAICMS não se sustenta em face da legislação. Consequentemente, o trabalho fiscal deve ser reformulado, para lançar tais valores na coluna “operações com débito do imposto” e só após confrontá-los com o faturamento total para fins de cálculo do percentual de estorno.

Os argumentos da Autuada são improcedentes, porque ela interpretou equivocadamente a legislação tributária, consoante as razões a seguir.

Na bem elaborada manifestação de fls. 130/139, o Fisco faz a interpretação sistemática dos vários dispositivos legais que regem a matéria, e esclarece os critérios adotados para aplicar a legislação tributária no caso dos autos.

As normas que fundamentam as exigências fiscais são as seguintes:

RICMS/02:

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:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

A norma acima é expressa ao prever que o abatimento, sob a forma de crédito do ICMS, incidente nas prestações realizadas no período, é vinculado ao faturamento da empresa, como é o caso da Autuada.

Por meio da interpretação lógica, na qual são utilizados os princípios universais da lógica formal, na busca do sentido global do preceito jurídico, é preciso definir a expressão “faturamento da empresa”, que deve ser entendido como o faturamento gerado apenas nas prestações de serviço de transportes ocorridas no território de Minas Gerais.

A Autuada interpretou que as prestações iniciadas em outra Unidade da Federação estariam abrangidas no seu faturamento de maneira global, incluindo aí as prestações realizadas internas e as iniciadas fora de Minas Gerais.

Não faz sentido, porém, Minas Gerais conceder crédito do ICMS em prestações iniciadas em outra Unidade da Federação, considerando que o beneficiário do pagamento do imposto é outro ente federativo. Por consequência lógica, o contribuinte mineiro deverá estornar o crédito do imposto escriturado, na proporção dos serviços de transporte prestados, cuja receita não pertença a este Estado.

Como bem lembrou o Fisco, na interpretação sistemática, que o art. 2º, inciso X do RICMS/02 dispõe:

Art. 2º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

X - no início da prestação ou da execução dos serviços de transporte interestadual ou intermunicipal de bens, mercadorias, valores, pessoas ou passageiros, por qualquer meio, por pessoa física ou jurídica, considerando-se prestado ou executado o serviço no momento em que deva ser emitido o documento a ele relativo;

Nas situações em que o ICMS é devido à outra Unidade da Federação, local em que é iniciada a prestação do serviço de transporte, o art. 9º, do Anexo IX do RICMS/02 determina:

Art. 9º - A empresa transportadora situada neste Estado que realizar prestação de serviço de transporte de cargas iniciada em outra unidade da Federação, relativamente à qual o imposto tenha sido recolhido sem emissão de conhecimento de transporte, emitirá este documento ao final da prestação, sem destaque do imposto, devendo:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - constar no documento emitido a observação: "ICMS pago por meio do documento de arrecadação anexo;

II - escriturar o documento no livro Registro de Saídas, na coluna "Operações Sem Débito do Imposto - Outras", constando na coluna "Observações" a seguinte anotação: "Conhecimento de transporte de cargas emitido na forma do caput do artigo 9º da Parte 1 do Anexo IX do RICMS.

Parágrafo único - Na hipótese de ocorrer complementação do valor da prestação de serviço iniciada em outra unidade da Federação, o transportador recolherá a diferença entre o imposto pago e o devido, por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), em favor daquela unidade. (grifou-se)

Vê-se claramente, pela regra acima, que para fins de apuração do imposto devido, o prestador do serviço de transporte deverá observar a legislação da Unidade da Federação onde foi iniciada a prestação de serviço.

Por decorrência lógica, para calcular o percentual de estorno a ser aplicado na apuração do ICMS devido a Minas Gerais são consideradas, como não tributadas, as prestações de serviço de transporte iniciadas em outra Unidade da Federação.

O equívoco da Autuada foi o de interpretar o art. 66, VIII do RICMS/02 literalmente e de maneira isolada, fora do conjunto normativo. Corretas, portanto, as exigências fiscais de ICMS e multa de revalidação.

### **3. Da multa isolada**

A Autuada refuta a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea "b" da Lei nº 6.763/75, arguindo que o Fisco tipificou a infração por utilização de crédito fiscal relativo a operação subsequente, com a mesma mercadoria, beneficiada com isenção ou com não incidência.

Alega que o enquadramento legal adotado não corresponde à situação dos autos, porque o Fisco capitulou a infringência no AI como aproveitamento de crédito em desacordo com a legislação tributária, com base no art. 32, inciso I, da Lei nº 6763/75. Porém, a penalidade imposta trata da utilização de crédito do ICMS quando a operação subsequente com a mesma mercadoria esteja beneficiada com isenção ou não incidência, que não é o caso em tela.

Prevê o art. 55, inciso XIII, alínea "b" da Lei nº 6.763/75:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

Pelo que se pode constatar pela leitura do relatório do AI de fls. 04/05, nos autos não é tratada a situação de saída subsequente com a mesma mercadoria ou outra dela resultante, beneficiada com isenção ou não incidência.

O assunto em discussão é a inobservância, pela Autuada, da proporcionalidade entre as receitas realizadas no Estado de Minas Gerais e as receitas totais da empresa.

A penalidade acima não é cabível, porque nos autos não existem provas de que as operações ou prestações subsequentes ocorreram com a “*mesma mercadoria ou com outra dela resultante*”, considerando que inexistem quadros demonstrativos relativos a essas circunstâncias, vinculando operações e prestações de entradas e saídas. Por conseguinte, a materialidade da infração, por descumprimento de obrigação acessória, não está demonstrada.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para exclusão da multa isolada, por inaplicável à espécie. Vencido, em parte, o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida que excluía, também, as exigências anteriores a 23/09/2005 nos termos do art. 150, § 4º do CTN. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Rogério Andrade Miranda e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 01 de fevereiro de 2011.**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Presidente**

**Danilo Vilela Prado**  
**Relator**