

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.714/11/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000163678-53
Recurso de Revisão: 40.060128773-57
Recorrente: Transporte Rodoviário de Cargas Zappellini Ltda
IE: 763822043.00-36
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Jefté Fernando Lisowski/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.

Recurso de Revisão conhecido pelo voto de qualidade e não provido por unanimidade.

RELATÓRIO

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Recorrente, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto e a 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.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 19.873/10/3ª, por unanimidade de votos, em preliminar, rejeitou a arguição de nulidade do lançamento. Também em preliminar, à unanimidade, indeferiu o pedido de perícia. No mérito, também à unanimidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco, às fls. 841/847 e ainda para excluir a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea "b" da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, e por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 903/931, afirmando que a decisão recorrida revela-se divergente da decisão proferida no Acórdão n.º 19.942/10/1ª indicado como paradigma.

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 937/941, opina em preliminar, pelo não conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

Em 01/04/11 iniciou-se o julgamento do Recurso de Revisão interposto pela Contribuinte e, em 29/04/11 foi proferida a decisão final.

Entretanto, em 09/05/11, o Presidente deste Conselho de Contribuintes exarou um despacho em incidente processual (fls. 966/967) que anulou a decisão anteriormente proferida.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise, em sede recursal, do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe o qual versa acerca do 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 Recorrente, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto e à falta de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estorno dos créditos cujo imposto tenha sido recolhido por terceiro, a título de substituição tributária.

Da Preliminar

Inicialmente cumpre analisar a preliminar de cabimento do presente recurso nos termos do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA/MG), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

SEÇÃO IX

DO RECURSO DE REVISÃO

Art. 163. Das decisões da Câmara de Julgamento cabe Recurso de Revisão para a Câmara Especial, no prazo de 10 (dez) dias contados da intimação do acórdão, mediante publicação da decisão no órgão oficial, nas seguintes hipóteses:

(...)

II - no caso de PTA submetido ao rito ordinário, quando a decisão recorrida seja divergente, quanto à aplicação da legislação tributária, de outra proferida por câmara do Conselho de Contribuintes;

§ 1º Não ensejará recurso de revisão:

I - a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa à:

a) questão preliminar, exceto a referente à descon sideração do ato ou negócio jurídico;

b) concessão de dedução de parcela do crédito tributário escriturada ou paga após a ação fiscal;

II - a decisão relativa ao cancelamento ou redução de multa isolada, pelo órgão julgador, conforme estabelecido em lei.

(...)

Superada, de plano, a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do RPTA/MG, acima transcrito, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Após análise dos autos e inteiro teor do acórdão indicado como divergente, é possível verificar assistir razão à Recorrente, eis que a decisão consubstanciada no Acórdão n.º 19.942/10/1ª refere-se à situação que se coaduna com o caso tratado no presente processo.

Para tanto, cumpre trazer à colação as ementas de ambos os julgados.

Acórdão Recorrido:

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 A 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.
(GRIFOU-SE)

Acórdão Paradigma:

CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA. EXCLUSÃO DAS EXIGÊNCIAS CUJOS FATOS GERADORES OCORRERAM ANTERIORMENTE A 01/07/04, EM FACE DA DECADÊNCIA DE QUE TRATA O § 4º DO ART. 150 DO CTN.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/ CARGA – CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – PRESTAÇÃO SUBSEQUENTE ISENTA OU NÃO TRIBUTADA.
CONSTATOU-SE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE COMBUSTÍVEIS, LUBRIFICANTES, PNEUS, CÂMARAS DE AR DE REPOSIÇÃO E MATERIAIS DE LIMPEZA, EM FACE DA NÃO OBSERVÂNCIA DA LIMITAÇÃO DO CRÉDITO AO MESMO PERCENTUAL CORRESPONDENTE, NO FATURAMENTO DO CONTRIBUINTE, AO VALOR DAS PRESTAÇÕES TRIBUTADAS PELO IMPOSTO. INFRAÇÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CARACTERIZADA ENSEJANDO O ESTORNO DOS CRÉDITOS NA PROPORÇÃO DAS PRESTAÇÕES ISENTAS OU NÃO TRIBUTADAS, COM FUNDAMENTO NO ART. 66, INCISO VIII DA PARTE GERAL DO RICMS/02. **EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75.** CONTUDO, EXCLUI-SE A MULTA ISOLADA, POR INADEQUADA À HIPÓTESE DOS AUTOS.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/ CARGA – CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO – LUBRIFICANTES/COMBUSTÍVEIS. CONSTATOU-SE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DE AQUISIÇÕES DE MATERIAIS E PRODUTOS DESTINADOS AO USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO OU UTILIZADOS EM BENS ALHEIOS À SUA ATIVIDADE FIM. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 70, INCISO III DA PARTE GERAL DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS, RESPECTIVAMENTE, NOS ARTS. 56, INCISO II E 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO PELO VOTO DE QUALIDADE. (GRIFOU-SE)

Verifica-se, pois, que a parte comum da acusação fiscal constante dos dois lançamentos – estorno de créditos de ICMS relacionado à prestação subsequente isenta ou não tributada – foi aprovada pelas Câmaras respectivas.

Entretanto, o acórdão apontado como paradigma julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75, na proporção das saídas isentas ou não tributadas, segundo o entendimento de que a multa aplicável ao caso ora examinado é a prevista no art. 55, XIII, alínea *b* da mesma lei.

O acórdão recorrido julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 55, XIII, alínea *b* da Lei nº 6.763/75, na proporção das saídas isentas ou não tributadas, sob o fundamento de que a multa aplicável ao caso ora examinado é a prevista no art. 55, XXVI da referida lei.

Dessa forma, conclui-se pela divergência quanto à aplicação da legislação tributária referente à multa isolada aplicada ao fato de a Recorrente não ter estornado créditos de ICMS relacionados às prestações subsequentes isentas ou não tributadas.

Diante disso, encontra-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, em relação ao Acórdão nº 19.942/10/1ª, atendendo a exigência de preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no referido dispositivo legal, devendo ser conhecido o presente Recurso de Revisão por configurados seus pressupostos de admissibilidade.

Do Mérito

Considerando que a decisão ora tomada por esta Câmara Especial é concorde com a fundamentação do Acórdão recorrido e que o recurso *sub examine*

aborda todas as matérias meritórias nele tratadas, transcreve-se excertos da decisão *a quo* como fundamentos dessa decisão.

Inicialmente, alega a Recorrente que o Auto de Infração transgredir os princípios constitucionais da legalidade, contraditório, ampla defesa e 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, Recorrente, procedido em estrita observância ao que prescreve o art. 155, § 2º, I (o ICMS será não cumulativo) da Constituição Federal.

Ressalta, 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.

Os argumentos da Recorrente para fundamentar a 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 Regulamento dos Procedimentos e do Processo Tributário Administrativo do Estado de Minas Gerais (RPTA/MG).

Ademais, o conteúdo da impugnação, fls. 131/157 (aditada às fls. 856/859) e do recurso apresentado (fls. 903/931) atesta tal circunstância, demonstrando, inequivocamente, o pleno conhecimento da Recorrente acerca das irregularidades que lhe foram imputadas, com as respectivas penalidades.

Portanto, em que pesem as alegações de que o Auto de Infração reporta-se à legislação, mas não esclarece quais e quantas foram as operações sujeitas a isenção ou não tributadas, cumpre salientar que os valores das operações isentas, não tributadas ou sujeitas à substituição tributária, em cada período, foram declarados pela própria Recorrente em sua escrita fiscal, livro Registro de Apuração de ICMS (LRAICMS), fls. 24/117 e nos seus arquivos eletrônicos, conforme informado pelo Fisco às fls. 863, e encontram-se listados às fls. 843/847.

Dessa forma, verifica-se que foi a própria Recorrente que informou à Fazenda Pública os referidos dados, por meio de seus livros oficiais.

A Contribuinte argumenta, ainda, que o Fisco, ao efetuar o lançamento, não observou a realidade fática, visto que os Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRCs) não foram solicitados para comprovar se os valores lançados nos livros fiscais estavam corretos.

Assim, após ser notificada do Auto de Infração, a Recorrente reanalisou seus documentos fiscais e constatou erro de preenchimento (lançamento das operações sujeitas à ST na coluna “isenta” e o ICMS-ST na coluna “outras”) e que a Autoridade Administrativa mal observou a correta apuração, tributação, destaques, entre outras

particularidades, de forma que o referido procedimento contamina toda a notificação fiscal, posto que lavrada com falta de clareza, prejudicando-lhe 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 CTCs e à clareza da autuação, cumpre esclarecer que, após ter recebido uma via do Auto de Infração, a Recorrente teve a oportunidade de se defender dos fatos que foram a ela imputados, e realmente o fez, visto que combate todo o trabalho fiscal e junta cópias de livros fiscais e CTCs aos autos que, ao invés de derrubar o lançamento fiscal, acabam por confirmá-lo.

Logo, revela-se desarrazoada a tese da Recorrente, até porque, não restando configurado qualquer prejuízo à defesa, não há de se falar em nulidade do lançamento, devendo ser rejeitados os argumentos neste sentido.

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 regime de substituição tributária, com o pagamento do ICMS-ST por terceiros, que foram consideradas na proporcionalidade como não tributadas.

O cálculo do imposto referente à prestação de serviço de transporte devido por substituição tributária de responsabilidade do alienante/remetente considera a existência de um crédito presumido, nos termos dos arts. 75, XXIX e 71, § 14 do RICMS, que serão detalhados mais à frente.

A Recorrente é 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 Contribuinte não estornou de seus créditos, em cada período, o percentual correspondente ao 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 Recorrente 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.

A Contribuinte alega que a Constituição não restringe a apropriação dos créditos de ICMS com exceção das 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, não cabe razão à Recorrente, 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:

(...)

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).

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 Recorrente, 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 Recorrente é contribuinte inscrita no cadastro de contribuintes de Minas Gerais, tal substituição somente ocorre quando o alienante/remetente for o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

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

Nesse diapasão e no presente caso, imperioso salientar que, no regime da substituição tributária, o alienante/remetente figura como contribuinte na relação tributária, embora o fato gerador seja realizado por outro estabelecimento. Para tanto, imperioso trazer à colação parte do Acórdão nº 17.869/08/2ª, da lavra deste Conselheiro:

ORA, PARA A COMPREENSÃO DO EXATO SIGNIFICADO DO COMANDO NORMATIVO ACIMA DESCRITO, E PARA O CORRETO ENTENDIMENTO DA SUJEIÇÃO PASSIVA, INCLUSIVE A ANÁLISE DA SUA LEGITIMIDADE, O APOIO DA DOCTRINA É IMPORTANTE, E, ATUALMENTE, A MELHOR DOCTRINA DE SACHA CALMON, MIZABEL DERZI, ZELMO DENARI, JOHNSON NOGUEIRA, DENTRE OUTROS, NÃO DISCREPA, ENTENDENDO, QUE NA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA FRENTE NÃO HÁ RETENÇÃO DE IMPOSTO. A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA NASCE DIRETAMENTE PARA O SUBSTITUTO, RESPONDENDO ESTE POR OBRIGAÇÃO PRÓPRIA, DE FATO GERADOR ALHEIO. ASSIM, A SUJEIÇÃO PASSIVA É DIRETA.

VALE-SE DA DOCTRINA DO PROF. SACHA CALMON, QUE EM VÁRIOS ESCRITOS TEM AFIRMADO, COM SUPORTE NA TEORIA DA NORMA JURÍDICA E DE SUA TÉCNICA DE IMPUTAÇÃO, PARA EXPLICAR A SUJEIÇÃO PASSIVA POR SUBSTITUIÇÃO, NOS SEGUINTE TERMOS:

NORMA

HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TENDO NO ASPECTO PESSOAL “A”

CONSEQÜÊNCIA JURÍDICA TENDO POR SUJEITO PASSIVO “B”

“DE VER, E ISSO É FUNDAMENTAL QUE A PESSOA DESIGNADA NA LEI COMO “REALIZADORA” DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (FATO GERADOR) É DIVERSA DA QUE, NA CONSEQÜÊNCIA DA NORMA, APARECE DESIGNADA COMO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO. ENTÃO, JURIDICAMENTE, B É SUJEITO PASSIVO DIRETO. ELE NÃO PAGA DÍVIDA ALHEIA. PAGA DÍVIDA PRÓPRIA. APENAS NÃO REALIZOU O FATO GERADOR. [...]”. (COMENTÁRIOS AO CTN, PÁG. 292-293).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O PROF. WERTHER BOTELHO TAMBÉM SE ALINHA À CORRENTE DOCTRINÁRIA ACIMA. PARA ELE A RESPONSABILIDADE POR SUBSTITUIÇÃO É A SEGUNDA HIPÓTESE DE SUJEIÇÃO PASSIVA DIRETA, OBSERVANDO, AINDA, QUE EMBORA O SUJEITO PASSIVO PREVISTO PELA NORMA NÃO REALIZE O FATO GERADOR, A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA SURGE DIRETAMENTE PARA A PESSOA QUE SUBSTITUI O CONTRIBUINTE (CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, PÁG. 198-201).

Assim, verifica-se que, nos casos de prestação de serviço de transporte sujeita a substituição tributária, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS/ST é do alienante/remetente.

Noutra toada, imperioso salientar que, no imposto devido por substituição tributária, o cálculo do valor devido é realizado abatendo-se um crédito presumido de 20% (vinte por cento) do imposto, de acordo com o art. 8º do Anexo XV e art. 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; (Grifou-se)

A Recorrente alega, também, que possui Regime Especial (PTA nº 16.000145216.08) para apuração do imposto pelo regime de débito e crédito.

Contudo, em nada altera o lançamento, visto que, em se tratando de prestações de serviço tributadas pelo ICMS, o imposto devido por substituição tributária não se submete à compensação com quaisquer créditos relativos às aquisições de mercadorias, conforme disposto 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).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, não se vislumbra desrespeito ao princípio da não cumulatividade, haja vista que o valor de ICMS/ST a ser efetivamente pago já se encontra reduzido pela aplicação de um crédito previsto pela legislação.

Ademais, repise-se, quem possui o ônus do recolhimento deste ICMS/ST é o alienante/remetente, e, portanto, a legislação prevê o estorno do crédito por parte da transportadora/substituída, nos termos do art. 71, § 14 do RICMS/02:

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

(...)

§ 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)

Nessa esteira, cumpre ressaltar que o art. 4º, § 5º, inciso I, alínea “c”, item 2.2, e item 3, todos do Anexo XV do RICMS/02 prescreve 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)”;

Noutra vertente, cumpre esclarecer que a alegação da Recorrente de ter lançado a base de cálculo da substituição tributária na coluna “isenta” e o respectivo ICMS/ST na coluna “outras” do livro de Registro de Saídas e do livro Registro de Apuração do ICMS não invalida o trabalho fiscal, visto que, o que foi lançado na coluna “isenta”, chamado pela Contribuinte de base de cálculo da substituição

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária, 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.

A reformulação realizada pelo Fisco às fls. 842/850 deu-se pelo fato de a Recorrente, em alguns períodos, ter lançado no campo “outras” do livro Registro de Apuração do ICMS, valores referentes a operações internas (dentro do Estado) não sujeitas à substituição tributária, mas isentas.

O ICMS/ST destacado no CTRC, no campo ICMS, é um débito que deve ser escriturado normalmente pela empresa transportadora, conforme arts. 172, *caput* e 174, alínea 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

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

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

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 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).

Argumenta, ainda, a Recorrente, que o procedimento correto seria considerar os faturamentos sujeitos ao regime de substituição tributária como prestações tributadas para todos os efeitos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As prestações sujeitas à substituição tributária realmente são tributadas, entretanto, não estão sujeitas ao regime de débito/crédito, haja vista que são beneficiadas com crédito presumido aplicado sobre o valor do imposto.

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

Em relação às prestações sujeitas à substituição tributária, a Fiscalização utilizou o percentual representativo das referidas prestações no faturamento para calcular a proporcionalidade e o estorno devido dos créditos, visto que o §14 do art. 71 do RICMS/02 determina a realização do estorno.

Por fim, conforme decidido no acórdão recorrido, verifica-se que 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 tributada, 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 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, está capitulada 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 Recorrente 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 foi excluída pela câmara *a quo*, por ser inaplicável à espécie, além de ter sido calculada incorretamente.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em conhecer do Recurso de Revisão. Vencidos os Conselheiros Maria de Lourdes Medeiros (Revisora), Raimundo Francisco da Silva e Sauro Henrique de Almeida (Relator), que dele não conheciam. No mérito, à unanimidade, em negar-lhe provimento. Designado relator o Conselheiro Mauro Heleno Galvão. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participaram do julgamento, além do signatário e dos Conselheiro vencidos, os Conselheiros André Barros de Moura e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 01 de julho de 2011.

Mauro Heleno Galvão
Presidente / Relator / Designado

MHG/cam