

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

Acórdão: 21.060/13/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000174397-93  
Impugnação: 40.010132650-41  
Impugnante: Intercement Brasil S/A  
IE: 304014206.26-52  
Proc. S. Passivo: Marta Cristina da Costa Ferreira Cuellar/Outro(s)  
Origem: DF/Varginha

***EMENTA***

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – CTCRC - FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NA ORIGEM. Aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a prestações de serviços de transporte, iniciadas em outras Unidades da Federação e executadas por transportadoras sediadas em Minas Gerais, não inscritas nos Estados onde se deu o início das prestações, uma vez não comprovado o recolhimento do imposto devido aos respectivos Estados de origem, contrariando o disposto no art. 9º do Anexo IX do RICMS/02 c/c arts. 68 e 70, IX da Parte Geral do mesmo diploma legal. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, II e 55, XXVI da Lei nº 6.763/75, esta majorada em 100% (cem por cento), em face da constatação de dupla reincidência. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

***RELATÓRIO***

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a prestações de serviços de transporte, iniciadas em outras Unidades da Federação e executadas por transportadoras sediadas em Minas Gerais, não inscritas nos Estados onde se deu o início das prestações, uma vez não comprovado o recolhimento do imposto devido aos respectivos Estados de origem. Acrescenta-se que o período fiscalizado foi de janeiro de 2008 a novembro de 2011.

Exige-se ICMS, Multas de Revalidação e Isolada capituladas no art. 56, inciso II e no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em 100% (cem por cento), com fulcro nos §§ 6º e 7º do art. 53 do mesmo diploma legal, em função de dupla reincidência da empresa autuada.

Inconformada com as exigências fiscais, a Autuada apresenta, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 74/91, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 116/124.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 141/151, opina pela procedência do lançamento.

***DECISÃO***

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

### **Das Preliminares**

#### **Da Arguição de Erro na Aplicação da Multa**

A Impugnante cita o relatório do Auto de Infração, onde consta a informação de que a Multa Isolada exigida, capitulada no art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75, foi majorada em 100% (cem por cento), com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal, face à constatação de dupla reincidência.

Salienta, porém, que, ao lavrar o Auto de Infração, “o Fisco exigiu da Impugnante multa correspondente a 150% do valor do suposto crédito indevido (100% multa isolada + 50% multa rev.)” o que representaria manifesto erro na aplicação da penalidade, pois, a seu ver, o resultado da soma da multa de revalidação e da multa isolada não deveria ultrapassar o valor total do crédito que o Fisco alega ter sido indevidamente aproveitado.

Ora, como bem ressalta a própria Impugnante, o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) do valor do imposto indevidamente apropriado resultou da aplicação de duas multas distintas, incidentes sobre fatos distintos e calculadas sobre bases de cálculo também distintas.

A Multa Isolada prevista no art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75, no valor equivalente a 100% (cem por cento) do ICMS indevidamente apropriado, já considerada a majoração, tem como fato motivador o descumprimento de obrigação acessória (apropriação indevida de créditos do imposto).

Por sua vez, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, pela falta de recolhimento do ICMS devido, decorrente do descumprimento da obrigação acessória, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

(...)

§ 1º As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

§ 2º O pagamento de multa não dispensa a exigência do imposto, quando devido, e a imposição de outras penalidades. (Grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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:

(...)

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.

(...)

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

Não há, portanto, nenhum erro no cálculo das penalidades aplicadas, pois o percentual de 150% (cento e cinquenta por cento) citado pela Impugnante é resultado da soma de duas penalidades distintas: (i) multa isolada de 100% (cem por cento) do imposto indevidamente apropriado, já considerada a majoração aplicada, por dupla reincidência; (ii) multa de revalidação no valor equivalente a 50% (cinquenta por cento) do imposto não recolhido, decorrente do descumprimento de obrigação acessória.

Assim, desde que presentes os pressupostos de sua aplicabilidade, tal como neste caso, em que houve o descumprimento tanto da obrigação principal quanto da acessória, não se vislumbra qualquer ilegalidade na cobrança cumulativa das referidas multas, eis que ambas não se confundem entre si, fato, aliás, já reconhecido pelo próprio TJ/MG, podendo citar-se, a título de exemplo, o seguinte julgado:

**EMENTA:** DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

**APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.**

Questões de Cunho Constitucional

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este Órgão Julgador, nos termos do art. 110, I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, “*a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda*”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75.

**Do Mérito**

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a prestações de serviços de transporte, iniciadas em outras Unidades da Federação e executadas por transportadoras sediadas em Minas Gerais, não inscritas nos Estados onde se deu o início das prestações, uma vez não comprovado o recolhimento do imposto devido aos respectivos Estados de origem.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas no art. 56, II e no art. 55, XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, esta última majorada em 100% (cem por cento), com fulcro nos §§ 6º e 7º do art. 53 do mesmo diploma legal, em função de dupla reincidência da Empresa autuada.

Os Conhecimentos de Transporte Rodoviário de Cargas (CTRC), emitidos pelas transportadoras mineiras, estão relacionados nas planilhas de fls. 26/63, onde consta o valor do ICMS indevidamente apropriado relativo a cada prestação de serviço (por CTRC).

Segundo a norma contida no art. 11 da Lei Complementar nº 87/96, o sujeito ativo da obrigação principal relativa à prestação de serviço de transporte é o Estado onde ocorre o início da prestação do serviço.

Lei Complementar nº 87/96

Art. 11 - O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

II - tratando-se de prestação de serviço de transporte:

a) onde tenha início a prestação;

(...)

Segundo essa linha, o legislador mineiro estabeleceu no art. 9º do Anexo IX do RICMS/02, que as empresas transportadoras mineiras, ao realizarem serviços de transporte iniciados em outras Unidades da Federação, deveriam emitir os conhecimentos de transporte sem o destaque do ICMS (no final da prestação), anexando a estes os respectivos comprovantes de recolhimento do imposto, fazendo constar, nos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CTRCs, a seguinte observação: “ICMS pago por meio do documento de arrecadação anexo”.

RICMS/02

Anexo IX

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:

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”. (Grifou-se)

Em função do acima exposto, o Fisco intimou a empresa autuada a comprovar o efetivo recolhimento do imposto aos Estados de origem (fl. 09), mediante apresentação dos “documentos de arrecadação” citados no dispositivo regulamentar supra.

Face à não apresentação da referida documentação (comprovantes de recolhimento aos Estados de origem) e como não constava, nas notas fiscais relativas às operações, informações acerca do imposto relativo aos serviços de transporte, o Fisco não teve outra alternativa senão a de estornar os créditos apropriados pela Impugnante.

Ressalte-se que, nos termos do art. 68 do RICMS/02, o crédito deve corresponder ao montante do imposto corretamente cobrado e destacado no documento fiscal relativo à operação ou à prestação.

Por sua vez, o art. 70, IX do RICMS/02, assim estabelece:

RICMS/02

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

(...)

IX - o pagamento do imposto na origem não for comprovado, na hipótese de exigência prevista na legislação tributária.

Assim, ao contrário do alegado pela Impugnante, ainda que o imposto tenha sido destacado nos respectivos conhecimentos de transporte das transportadoras mineiras (indevidamente, nos termos do art. 9º do Anexo IX do RICMS/02), tal fato não legitima os créditos por ela apropriados, pois o tributo estaria sendo direcionado a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ente Político incompetente para exigí-lo (Minas Gerais), o que geraria, inclusive, o direito a repetição do indébito (se declarado fosse).

Reitere-se: os sujeitos ativos da obrigação tributária são as Unidades Federadas onde ocorreu o início das respectivas prestações de serviços.

A conclusão acima é corroborada pela solução dada à Consulta de Contribuinte nº 104/02 assim como pelo Acórdão nº 18.818/08/1ª, *in verbis*:

Consulta de Contribuinte nº 104/02

(MG de 28/09/02)

### Resposta:

O Princípio da não-cumulatividade do ICMS é norma constitucional.

Portanto, assegura-se ao contribuinte do ICMS, o direito de crédito a ser abatido dos débitos do imposto referentes às operações subsequentes.

O RICMS/96 disciplina a não-cumulatividade, no que tange à prestação de serviço de transporte, no artigo 62, Parte Geral. A regra do artigo 63, que exige a apresentação da 1ª via do respectivo documento fiscal para fins de apropriação do crédito do imposto, entretanto, admite outro documento quando o imposto tiver sido recolhido sem emissão do Conhecimento de Transporte. É o caso da hipótese exposta na presente consulta.

Então, a empresa transportadora deste Estado que realizar prestação de serviço de transporte de cargas iniciada em outra unidade da Federação, emitirá este documento ao final da prestação, sem destaque do imposto, conforme as determinações do artigo 9º, Anexo IX do RICMS/96.

O tomador do serviço de transporte realizado (adquirente da mercadoria) poderá fazer a apropriação do ICMS pago através da sua via do CTCR, à qual deverá juntar cópia da guia de recolhimento quitada.

Considerando que a Consulente é a tomadora do serviço de transporte, é lícito ao tomador do serviço apropriar, sob a forma de crédito, o valor do ICMS relativo ao serviço de transporte rodoviário de cargas, desde que vinculado a operação subsequente tributada pelo imposto, na forma do artigo 66 a 69, Parte Geral do RICMS/96. (Grifou-se)

-----  
Acórdão nº 18.818/08/1ª

(...)

4) créditos indevidos de CTCRs emitidos por empresas de transporte não inscritas na Unidade da Federação onde se iniciou a prestação do serviço, sem comprovação do pagamento do imposto no Estado de origem:

(...)

Em todos esses CTCRs houve o destaque indevido do ICMS, cujo valor foi objeto de creditamento pela empresa autuada. O destaque é indevido porque direcionado a Ente Político incompetente para a exigência do tributo.

Exatamente em função desses casos, o legislador mineiro estabeleceu no art. 9º, do Anexo IX, do RICMS/MG, que as empresas transportadoras mineiras, ao realizarem serviços de transporte iniciados em outras Unidades da Federação, devem emitir os respectivos conhecimentos de transporte sem o destaque do ICMS.

(...)

Face à não comprovação do pagamento do imposto à Unidade da Federação onde se iniciou a prestação de serviço, à falta de apresentação do documento de arrecadação utilizado para pagamento do imposto pelo transportador e por não constar nas notas fiscais relativas às operações informações acerca do imposto relativo ao serviço de transporte, o Fisco, de forma correta, efetuou a glosa dos créditos relativos às mencionadas prestações.

A título de complementação, seguem abaixo alguns trechos da manifestação fiscal acerca da matéria:

Manifestação Fiscal – fls. 118/123

A Impugnante não apresentou nenhum fato novo ou documentos que comprovassem seus argumentos, senão meras alegações.

(...)

A compensação do crédito corretamente destacado em documentos fiscais, em regra geral, pode ser apropriado pelo adquirente ou tomador de serviços. No entanto, para o caso de transporte existe norma específica, em função da excepcionalidade pela falta do Conhecimento de Transporte emitido na origem. O legislador, sabedor dessa excepcionalidade e, não tendo como a transportadora mineira destacar o ICMS no CTCRC, para se debitar de imposto devido a outra UF, somente permitiu a apropriação do crédito pelo

tomador, desde que comprovado o recolhimento a favor da UF de origem da prestação.

Não se discute neste processo a falta de primeiras vias de documentos, ao contrário, foi mediante vista dos CTCRC's sem a comprovação do pagamento do imposto devido ao estado de origem que o Fisco glosou os créditos indevidamente apropriados...

Alega a Impugnante com veemência que tem direito ao crédito destacado nos CTCRC's. Ora, a própria legislação veda o destaque do imposto no caso destes Autos, caso houvesse destaque, estaria se debitando o imposto para o Estado de Minas cujo imposto é devido para outro Estado. Assim dispõe o Art. 9º do Anexo IX ao RICMS/MG, aprovado pelo Dec. 43.080/2002:

(...)

De acordo com a RPTA Decreto 44.747, de 03/03/2008, na instrução processual, o contribuinte deverá comprovar suas alegações. O protesto para apresentação posterior de documentos e pedido de perícia sem apresentação de quesitos são meramente protelatórios, devendo ser rejeitados "in limine".

(...)

Mesmo não sendo da competência deste órgão Julgador, refutamos as alegações da Impugnante, por considerar que a norma constitucional sobre o princípio da não Cumulatividade não tem aplicação ampla e irrestrita, a vista do disposto na alínea "c" do inciso XII do § 2º de seu art. 155, que transfere para a Lei Complementar a regulação (disciplinamento) da compensação do imposto.

(...)

Ademais, ao contrário de outras normas constitucionais de eficácia plena, a regulação dos créditos foi transferida por disposição também constitucional para Lei Complementar, dando eficácia limitada a esse direito.

(...)

A CF determinou ainda que lei complementar disciplinasse o regime de compensação do imposto, vale dizer, regulamentasse a regra da não cumulatividade, conforme disposto expressamente na alínea "c" do inciso XII do § 2º de seu art. 155:

(...)

Dessa forma, a definição correta, segundo os ditames da própria Constituição da República, para a não cumulatividade do ICMS é a de uma norma

constitucional de eficácia contida. Ou seja, As normas constitucionais de eficácia contida seriam aquelas que o constituinte regulou os interesses relativos a determinado assunto, mas possibilitou que a competência discricionária do poder público restringisse o assunto.

Cumprindo o disposto na Constituição Federal, foi publicada a Lei Complementar nº 87/96 para disciplinar o regime de compensação do imposto, e o seu art. 23 dispõe:

(...)

Desse modo, fica claro que o legislador definiu que a compensação do débito do imposto com valores a título de crédito é um direito condicionado, vale dizer, para o seu gozo o contribuinte deve observar as condições impostas pelo legislador. Caso tivesse guardada à pretensão da Impugnante em dizer que somente os casos de Isenção e Não Incidência tributária restringiria o direito ao crédito, então as normas reguladoras da decadência não teria aplicação na visão dela. Vê-se, portanto que as normas infraconstitucionais não declaradas Inconstitucionais são válidas e que não cabe ao Fisco deixar de aplicá-las.

Corretas, portanto, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada capituladas nos artigos 56, II e 55, XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Conforme já relatado, a Multa Isolada acima citada, capitulada no art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75, foi majorada em 100% (cem por cento), com fulcro nos §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal, face à constatação de dupla reincidência.

Lei nº 6.763/75

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subseqüentes. (Grifou-se)

De acordo com as telas do SICAF acostadas às fls. 68/71, a caracterização da reincidência pode ser assim demonstrada:

- Autuações Anteriores:

1) PTA nº. 01.000149474-88:

- Data do pagamento (fl. 70): 17/05/05;

- Penalidade Aplicada (fl. 68): Art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75;

- Efeitos para fins de reincidência (5 anos): até 17/05/10.

2) PTA nº 01.000152671-38:

- Data da decisão irrecorrível (publicação – fl. 71): 05/01/07;

- Penalidade Aplicada (fl. 69): Art. 55, XXVI da Lei nº 6.763/75;

- Efeitos para fins de reincidência (5 anos): até 05/01/12.

3) Período Objeto da Presente Autuação: 08/01/08 a 28/10/11;

- Penalidade Aplicada: a mesma acima citada (Art. 55, XXVI).

4) Conclusão:

- 1ª Reincidência: 08/01/08 em função do PTA nº 01.000149474-88;

- 2ª Reincidência: a partir de 08/01/08, com efeitos até 05/01/12, em função do PTA nº 01.000152671-38.

Portanto, as telas do SICAF acostadas às fls. 68/71 comprovam, plenamente, a dupla reincidência da empresa autuada.

A Impugnante defende o entendimento de que “os supostos créditos tributários de ICMS relativos ao período de 18/05/2010 a 30/11/2011 poderia o Fisco majorar a multa isolada somente em 50% (cinquenta por cento), em estrita observância à regra contida no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75”.

No entanto, como a segunda reincidência ocorreu em data anterior a 17/05/10, data do marco final de referência do PTA nº 01.000149474-88, os seus efeitos (da segunda reincidência) devem prevalecer em todo o período abrangido no presente processo (janeiro/08 a outubro/11).

Em outras palavras, a multa por reincidência a partir de 18/05/10 seria de 50% (cinquenta por cento) se, e somente se, a segunda infração se referisse a fatos geradores ocorridos após a referida data, o que não é o caso dos autos.

Assim, corretamente agiu o Fisco ao majorar a multa isolada exigida em 100% (cem por cento), uma vez caracterizada a dupla reincidência da Impugnante, nos termos estabelecidos no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, também à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Amélia Josefina A. Nogueira da Fonseca. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves e Ivana Maria de Almeida.

**Sala das Sessões, 31 de janeiro de 2013.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente / Revisora**

**Rodrigo da Silva Ferreira**  
**Relator**

M/R

CC/MG