

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.183/13/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000183737-53
Impugnação: 40.010133618-05
Impugnante: Ferrovia Centro-Atlântica S/A
IE: 062978014.00-41
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)
Origem: DF/Governador Valadares

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE FERROVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - PROPORCIONALIDADE DAS PRESTAÇÕES TRIBUTADAS. Constatou-se apropriação indevida de créditos do imposto, por falta de observância da proporcionalidade entre as prestações tributadas e aquelas amparadas pela não incidência, resultando no estorno de parte dos créditos apropriados. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da mencionada lei, majorada em 50% (cinquenta por cento), por força do que determina os §§ 6º e 7º do art. 53 da citada Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação, compreendendo o período de 01/01/08 a 30/09/12, versa sobre recolhimento a menor de ICMS, apurado mediante recomposição da conta gráfica, em decorrência de apropriação integral de créditos de ICMS relativos às aquisições de insumos, inclusive óleo diesel e lubrificantes, sem observância da proporcionalidade entre as prestações tributadas e não tributadas.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no inciso XXVI do art. 55 da mencionada lei, majorada em 50% (cinquenta por cento) a partir de 01/09/10, com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 173/182, contra a qual o Fisco manifestou-se às fls. 218/224.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 231/238, 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.

A autuação, compreendendo o período de 01/01/08 a 30/09/12, versa sobre recolhimento a menor de ICMS, apurado mediante recomposição da conta gráfica, em decorrência de apropriação integral de créditos de ICMS relativos às aquisições de insumos, inclusive óleo diesel e lubrificantes, sem observância da proporcionalidade entre as prestações tributadas e não tributadas.

Os créditos apropriados e o cálculo da parcela estornada encontram-se lançados nas planilhas de fls. 16/72 e 132/136, com a recomposição da conta gráfica presente na planilha de fls. 138/142 e o Demonstrativo do Crédito Tributário às fls. 144/145.

Registre-se, desde logo, que o caso dos autos não é idêntico ao lançamento realizado em desfavor da Vale S/A, citado pela Defesa (Acórdão nº 20.285/11/3ª). Naquele caso, a Câmara de Julgamento rejeitou o estorno sobre o chamado “transporte próprio”, mas a acusação fiscal não era de transporte de material de uso e consumo, mas sim, de minério de ferro transportado pela “Vale Ferrovia” de propriedade da “Vale Mineração”.

A decisão da Câmara, naqueles autos, aplicou o instituto da autonomia dos estabelecimentos para definir que o transporte de minério de empresa do mesmo Grupo não se caracteriza como transporte próprio.

A Impugnante alerta para a inaplicabilidade da restrição legal à apropriação dos créditos em se tratando de prestação de serviço de transporte ‘próprio’ entre estabelecimentos da mesma empresa.

No caso deste lançamento, o estorno de crédito compreende a proporcionalidade de serviço de transporte de mercadorias de uso e consumo da Autuada e seus próprios bens, em prestação não tributada pelo ICMS.

A Impugnante reconhece que a glosa de créditos refere-se a operações de transporte visando o simples deslocamento de bens de uso e consumo e outros alheios à atividade do estabelecimento (dormentes, brita, areia, dentre outros), entre os seus estabelecimentos.

Prossegue destacando que o art. 66, inciso VIII da Parte Geral do RICMS/02 fundamenta o estorno de créditos oriundos da aquisição de insumos proporcionalmente às operações tributadas e busca consagrar a regra restritiva aos créditos de ICMS, prevista no art. 155, § 2º, inciso II, alínea “a” da Constituição da República, a qual veda a apropriação de créditos nas hipóteses em que a posterior operação ou prestação estiver sujeita à “isenção ou não incidência” e isso, não seria aplicável às circunstâncias expostas no Auto de Infração.

Entende que a operação de transporte praticada não pode ser classificada como isenta ou não tributada e trata a “prestação” de serviço como um negócio jurídico

que não pode subsistir, pois não há prestador e tomador do serviço, havendo somente uma pessoa jurídica envolvida, ou seja, o fato – “transporte próprio” - é uma situação alheia à própria regra- matriz de incidência do ICMS, portanto não deveria surtir efeitos na apuração do tributo nem na sua incidência, nem para glosa de créditos.

Ressalta ainda, que mesmo que não se considere uma subsequente prestação, esta pode ter sido realizada entre estabelecimentos da própria Impugnante e que este simples fato não permite ao Fisco desconsiderar a existência desta prestação diante da autonomia entre eles, pois essa autonomia prevalece, tratando-se de uma mera centralização da apuração do tributo uma vez que há fatos tributáveis segregados surgidos em cada estabelecimento.

Salienta que, em tese, apenas não existe imposto a pagar pelo fato de não haver cobrança no preço, ou seu arbitramento, por parte das autoridades fiscais.

Resume que mesmo sendo o caso de transporte próprio, em qualquer situação não será justificável o estorno dos créditos de ICMS pela aquisição de insumos necessários ao transporte, uma vez que não se adéqua às hipóteses constitucional e legal de não apropriação ou por implicar efeito cumulativo do ICMS.

Complementa dizendo que a não obrigatoriedade da emissão de documento fiscal para a modalidade tida como “transporte próprio”, não implica em estornos dos créditos relativos aos insumos utilizados, pois a simples falta de emissão do documento fiscal não é suficiente para tornar uma operação ou prestação tributada ou não tributada a justificar a exclusão dos créditos acima citados.

Sem razão a Defesa, no entanto, uma vez que, em se tratando de transporte próprio que, neste caso, refere-se ao transporte de material de uso e consumo, equipamentos para manutenção da linha férrea ou transferência de ativos de um estabelecimento para outro da Impugnante, como bem reconhece a Autuada, a prestação encontra-se fora do campo de incidência do ICMS, a teor do que dispõe os incisos XIII e XIV do art. 7º da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 7º O imposto não incide sobre:

(...)

XIII - a execução de serviço de transporte, quando efetuado pelo próprio contribuinte, no transporte de bens de seu ativo imobilizado;

XIV - a saída, em operação interna, de material de uso ou consumo, de um para outro estabelecimento do mesmo titular, inclusive o serviço de transporte com ela relacionado, quando efetuado pelo próprio contribuinte;

(...)

Não havendo prestação de serviço tributada pela exação estadual, aplica-se a regra do inciso VIII do art. 66 da Parte Geral do RICMS/02, que assim trata a matéria:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Como visto, o crédito deverá ser proporcional ao montante de prestações tributadas, comparadas com a parcela de prestação não tributadas pelo ICMS.

Considerando que a Autuada apropria a integralidade dos créditos de óleo diesel e outros insumos, para depois promover o estorno, conforme narrado pelo Fisco às fls. 8/10, cabe a aplicação da regra insculpida no art. 32, inciso I da Lei nº 6.763/75, com a seguinte redação:

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;

(...)

Assim, independentemente da origem da não incidência (constitucional ou por decisão do legislador mineiro) não é possível manter tais créditos na escrita fiscal da Autuada.

Ainda que possa ocorrer uma prestação futura, os créditos, em especial de óleo diesel e lubrificantes, somente podem se referir ao consumo no percurso da prestação futura, uma vez que os produtos consumidos no deslocamento de materiais próprios caracterizam-se como despesas do estabelecimento, não gerando direito ao crédito do imposto.

Registre-se que a hermenêutica adotada pela Impugnante não encontra amparo nos tribunais superiores, porquanto a aplicação da técnica da não cumulatividade se caracteriza por deduzir os créditos relativos aos materiais empregados na atividade, ou seja, no caso dos autos, na prestação de serviço de transporte ferroviário tributado pelo ICMS.

Por outro lado, aduz a Defesa não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas, uma vez que somente existe o descumprimento de obrigação principal, inexistindo obrigação acessória, devendo o montante global atribuído pela Fiscalização a título de multa ser reduzido, mediante cancelamento da multa isolada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Impugnante.

Por sua vez, a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo aproveitamento indevido do crédito, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar como previsto na legislação os créditos decorrentes de suas aquisições, escriturando-os corretamente em seus livros fiscais. Verifica-se, portanto, que são infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Os arts. 53, 55 e 56 da Lei nº 6763/75 dispõem sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

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

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado;

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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.

(...)

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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

Analisando o disposto no art. 53 anteriormente citado, pode-se concluir que o inciso I cuida das infrações formais, ou seja, o descumprimento de obrigações acessórias mais simples e diretas, independentemente da ausência de recolhimento do tributo.

Ao contrário, os incisos II a IV tratam de obrigações acessórias normalmente vinculadas à obrigação principal, sendo, portanto, proporcionais ao valor do ilícito praticado ou do tributo não recolhido.

Segundo o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo Nº 61/79, “punitiva é aquela penalidade que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o artigo 138 do Código Tributário Nacional, onde o arrependimento, oportuno e formal, da infração faz cessar o motivo de punir”, enquanto a multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra chamados moratórios.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias"

O DES. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

"EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A multa de revalidação aplicada, com previsão legal expressa na Lei Estadual nº 6.763/75, decorre unicamente da ausência de recolhimento tempestivo do tributo, constituindo instrumento que a lei coloca à disposição do Fisco, quando o contribuinte é compelido a pagar o tributo, porque não o fizera voluntariamente, a tempo e modo". (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, está aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, uma vez que esta possui caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A multa de revalidação tem previsão legal e não se sujeita à vedação constitucional de instituição de tributo com natureza de confisco, dado o seu caráter de penalidade, com função repressiva, pelo não pagamento do tributo no momento devido, e preventiva, para desestimular o comportamento do contribuinte de não pagar espontaneamente o tributo. 2- A taxa SELIC pode ser utilizada como índice de atualização dos créditos e débitos tributários do Estado de Minas Gerais, pagos com atraso, eis que permitida pela Lei Estadual nº 63/1975, com a redação alterada pela Lei Estadual nº 10.562/1991, que determina a adoção dos mesmos critérios adotados na correção dos débitos fiscais federais, devendo incidir a partir de 1º/01/1996, em razão do advento da Lei Federal nº 9.250/1995.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

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): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Nesse caso, determina a norma tributária a não apropriação do ICMS destacado em documentos fiscais relativos às aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento. Ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator às penalidades previstas na legislação mineira.

Por outro lado, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal, por ter se utilizado de créditos indevidos e não autorizados pela norma tributária que rege a espécie, sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da mencionada lei e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por fim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao CC/MG negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Registre-se que a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 encontra-se corretamente majorada em 50% (cinquenta por cento) a partir de setembro de 2010, em decorrência do reconhecimento do crédito tributário lançado no PTA 01.000156818-64 (parcelamento em 31/08/10).

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

julgamento, além do signatário, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha (Revisor), Luiz Fernando Castro Trópia e Marco Túlio da Silva.

Sala das Sessões, 30 de julho de 2013.

**André Barros de Moura
Presidente / Relator**

CC/MIG

MI/CI