

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.682/16/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000358208-60  
Recurso de Revisão: 40.060141288-74  
Recorrente: Arcelormittal Brasil S.A.  
IE: 362094007.13-72  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE.** Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a prestações de serviços de transporte vinculadas a saídas de mercadorias ocorridas sob o amparo da não incidência do imposto. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da citada lei, majorada nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei. Mantida a decisão recorrida.

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

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2010 a abril de 2015, relativos a prestações de serviços de transporte vinculadas a saídas de mercadorias ocorridas sob o amparo da não incidência do imposto (remessas para armazém geral).

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei. Nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei, a multa isolada foi majorada em 100% (cem por cento), em razão da reincidência, para os fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2010 e março de 2013 e entre 25/05/13 e abril de 2015. Para as infrações cometidas entre abril de 2013 e 24/05/13, foi majorada em 50% (cinquenta por cento), por vigorar apenas uma reincidência nesse período.

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.244/16/1ª, pelo voto de qualidade, julgou procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos os Conselheiros Vander Francisco Costa (Relator), que o julgava improcedente e, em parte, Carlos Alberto Moreira Alves, que o julgava parcialmente procedente, para excluir as exigências quanto as prestações em relação as quais o contribuinte comprovar a vinculação com operações subsequentes

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributadas ou destinadas à exportação. Designado relator o Conselheiro Luiz Cláudio dos Santos (Revisor).

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 317/327, requerendo, ao final, seu conhecimento e provimento.

### **DECISÃO**

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente Recurso de Revisão.

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

No caso a matéria recursal envolve o direito aos créditos de ICMS sobre o frete e a aplicação conjunta das multas isolada e de revalidação.

Considerando que a decisão tomada por esta Câmara Especial não se contrapõe à fundamentação do acórdão recorrido, adota-se os mesmos fundamentos da decisão “*a quo*”, salvo pequenas alterações.

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2010 a abril de 2015, relativos a prestações de serviços de transporte vinculadas a saídas de mercadorias ocorridas sob o amparo da não incidência do imposto (remessas para armazém geral, destinadas à empresa Tora Logística Armazéns e Terminais Multimodais S.A.), nos termos do art. 70, inciso IV, alínea “c” do RICMS/02.

O transporte das mercadorias dessas operações foi contratado pela própria Autuada, na qualidade de tomadora do serviço.

Foram exigidos ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei. Nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da mesma lei, a multa isolada foi majorada em 100% (cem por cento), em razão da reincidência, para os fatos geradores ocorridos entre janeiro de 2010 e março de 2013 e entre 25/05/13 e abril de 2015. Para as infrações cometidas entre abril de 2013 e 24/05/13, foi majorada em 50% (cinquenta por cento), por restar configurada apenas uma reincidência nesse período.

A Autuada foi intimada pela Fiscalização a apresentar a relação de conhecimentos de transporte vinculados às saídas não tributadas, ficando demonstrado o aproveitamento indevido. A Fiscalização demonstra a vinculação entre os conhecimentos de transporte em que houve o aproveitamento indevido, as notas fiscais de saída a eles vinculadas (remessas para depósito fechado) e livros fiscais em que os conhecimentos de transporte foram escriturados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Instruem ainda os autos: Anexo 1: Relatório do Auto de Infração; Anexo 2: AIAF; Anexo 3: Termo de Intimação e respectiva resposta da Autuada, na qual foram relacionadas as notas fiscais que acobertaram as saídas sem incidência de ICMS para o armazém geral e os conhecimentos de transporte correspondentes; Anexo 4: Planilha contendo a relação de conhecimentos de transporte autuados e respectivos valores de ICMS e multas exigidos; Anexo 5: Documentos comprobatórios das reincidências; Anexo 6: Amostras dos DANFES e dos DACTEs relacionados no anexo 4 e extratos da EFD da Autuada que demonstram como foram escriturados os conhecimentos de transporte (com aproveitamentos de crédito) e Anexo 7: Demonstrativo do crédito tributário.

A Recorrente alega, em apertada síntese, que a “saída de mercadoria ou bem”, conforme disposto no art. 70, inciso IV, alínea “c” do RICMS/02, se refere apenas a uma circulação econômica do produto, ou seja, àquela em que ocorre a transferência de propriedade da mercadoria e que nas operações do presente trabalho fiscal só ocorreram circulações físicas das mercadorias transportadas, uma vez que as remessas para armazém geral não alteraram a titularidade dos produtos.

Nesse sentido alega que a remessa para o armazém geral e a saída posterior devem ser analisadas como se fossem apenas uma operação, ainda que bifásica. Argumenta, ainda, que quase a totalidade das mercadorias encaminhadas para o armazém geral saiu tributada posteriormente e o restante foi exportado. Assim, conclui que se o transporte de forma integral enseja o direito de crédito do ICMS, sua realização compartimentada também deve ensejar a mesma consequência, sob pena de afronta ao princípio da não-cumulatividade.

Discorre sobre o art. 11, § 5º da Lei Complementar nº 87/96 c/c arts. 3º e 61 do RICMS/02, argumenta que “*na hipótese de prévia remessa a armazéns ou depósito do contribuinte – desde que no mesmo Estado deste –, que a mercadoria tenha sua saída efetivada do estabelecimento do próprio depositante, quando fisicamente tenha saído do armazém ou depósito*” e que só haveria saída quando ocorrer a transferência de titularidade a terceiro, a partir do depósito ou armazém (grifos conforme o original).

Conclui que “*é essa saída, a qual no presente caso foi devidamente tributada, que deve ser considerada para fins do direito de crédito da prestação de serviço de transporte, pois antes deste momento não há, sequer, uma saída do depositante, nos termos do próprio RICMS*”.

Transcreve excerto do voto vencido proferido pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves e trecho da Consulta de Contribuintes nº 185/11, que trata do cálculo do índice para creditamento de bens do ativo imobilizado.

Ainda, ataca a aplicação conjunta das multas isolada e de revalidação, mencionando que “*a ausência de pagamento do tributo, ainda que fundado na apropriação de crédito indevido, não constitui descumprimento de obrigação acessória, mas apenas de obrigação principal*”.

Não obstante os argumentos apresentados pela Recorrente, verifica-se que o ICMS da prestação do serviço de transporte no caso dos autos não pode ser aproveitado

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

decorrente de disposição expressa na legislação tributária, conforme art. 70, inciso IV, alínea “c” do RICMS/02, *in verbis*:

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

(...)

IV - os serviços de transporte ou de comunicação recebidos pelo tomador:

(...)

c) estiverem vinculados à saída de mercadoria ou bem isenta ou não tributada, promovida pelo tomador, ressalvado o disposto no inciso III do caput e no § 1º, ambos do artigo 5º deste Regulamento;

Assim, embora as mercadorias remetidas para depósito fechado possam vir a ser objeto de venda tributada ou exportação posterior, o ICMS do serviço de transporte vinculado a tais remessas não pode ser aproveitado, uma vez que se trata de operação não tributada.

A legislação trata as operações de remessa para depósito fechado, remessa para consumidor final, retorno simbólico, venda tributada ou qualquer outra que possa ocorrer em decorrência da remessa de mercadorias para depósito, como operações distintas. Diante disso, as várias etapas de circulação das mercadorias que possam ocorrer até o consumidor final decorrem de previsão legal e é fundamental o cumprimento dos requisitos estabelecidos na legislação para o aproveitamento de créditos.

Dessa forma, o fato da remessa para depósito fechado representar, como sustenta a Recorrente, uma etapa da operação de venda da mercadoria, não dá direito à Recorrente de se creditar do ICMS do serviço de transporte, pois, como dito anteriormente, esse aproveitamento é vedado conforme disposto no art. 70, inciso IV, alínea “c” do RICMS/02, por tratar-se de operação não tributada.

O legislador buscou se resguardar no sentido de vedar o aproveitamento de créditos na primeira operação (remessa para depósito fechado), uma vez que inúmeras são as possibilidades para as operações subsequentes. Imagine, por exemplo, o caso dessa mercadoria vir a perecer no depósito fechado. Não haveria operação de venda posterior e o crédito permaneceria com o remetente das mercadorias.

Assim, conforme se depreende da legislação supratranscrita, no caso de se realizar a venda tributada posterior, o transporte do depósito fechado para o cliente poderia ter o crédito do imposto aproveitado. Entretanto, não é este o caso dos autos.

Corretamente argumenta a Fiscalização que o fato da logística adotada pela Recorrente ter acarretado custos adicionais que influenciaram na determinação do preço final do produto, e, conseqüentemente, na base de cálculo do ICMS, não tem o condão de autorizar o creditamento do imposto destacado nos Conhecimentos de Transporte. Todo e qualquer creditamento deve ocorrer em consonância com o que dispõe a legislação tributária vigente, que é claríssima, no sentido de vedar o aproveitamento de créditos referentes às prestações em questão.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, não restam dúvidas quanto a flagrante infringência à legislação tributária.

Acrescente-se que nem mesmo a legislação citada, em especial o art. 3º do RICMS/02 ratifica a alegação da recorrente.

Cabe observar que o referido artigo está inserido no capítulo que trata da incidência do ICMS e o inciso III faz referencia à saída vinculando-a a aspectos da hipótese de incidência do imposto.

### TÍTULO I

#### DO IMPOSTO

#### CAPÍTULO I

##### Da Incidência

Art. 3º Para os efeitos deste Regulamento, considera-se:

I - como tendo entrado e saído do estabelecimento do importador, neste Estado, a mercadoria ou o bem estrangeiros saídos da repartição aduaneira ou fazendária com destino diverso do estabelecimento que os tiver importado, observado o disposto na subalínea "d.1" do inciso I do caput do artigo 61 deste Regulamento;

II - saída do estabelecimento, a mercadoria constante do estoque final na data do encerramento de suas atividades;

III - saída do estabelecimento depositante, a mercadoria remetida para armazém-geral ou depósito fechado do próprio contribuinte, neste Estado, no momento:

a) da saída da mercadoria do armazém-geral ou do depósito fechado, salvo se para retornar ao estabelecimento de origem;

b) da transmissão da propriedade da mercadoria depositada em armazém-geral ou em depósito fechado;

IV - saída do estabelecimento autor da encomenda, dentro do Estado, a mercadoria que, pelo estabelecimento executor da industrialização, for remetida diretamente a terceiro adquirente ou a estabelecimento diferente daquele que a tiver mandado industrializar;

V - saída do estabelecimento situado neste Estado, a mercadoria por ele vendida a consumidor final e remetida diretamente para o comprador por estabelecimento do mesmo titular localizado fora do Estado;

VI - como tendo entrado e saído do estabelecimento do arrematante, neste Estado, a mercadoria ou bem estrangeiros saídos da repartição aduaneira ou fazendária com destino

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

diverso do estabelecimento que os tiver arrematado;

VII - equiparada à saída a transmissão da propriedade de mercadoria ou bem, ou de título que os represente, inclusive quando estes não transitarem pelo estabelecimento

VIII - comercializada em território mineiro a mercadoria objeto de operação interestadual iniciada ou em trânsito neste Estado e sujeita ao controle interestadual de mercadorias em trânsito, quando não ocorrido o registro de sua saída deste Estado.

(Grifou-se)

Na mesma linha tem-se a análise da Consulta de Contribuintes nº 185/11, que apresenta a seguinte ementa: ICMS – CRÉDITO DE ICMS – ATIVO PERMANENTE – O ICMS incidente na operação com bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento será admitido para abatimento, a título de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, na proporção das operações e prestações tributadas, observadas as disposições previstas no art. 66, §§ 3º e 5º a 7º e no art. 70, §§7º a 10, todos do RICMS/02, e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98.

Cabe destacar que a orientação externada na resposta à consulta diz respeito a forma de cálculo do crédito de ICMS referente a ativo permanente, onde o próprio princípio da não cumulatividade impõe o afastamento de operações não oneradas com o imposto, o que difere nitidamente da situação dos autos.

A Recorrente alega, ainda, que não é cabível a aplicação da multa de revalidação concomitantemente à imposição da penalidade isolada, pois entende que a falta de pagamento do tributo decorreu dos aproveitamentos indevidos de crédito e que, assim, a escrituração desses créditos indevidos não configura descumprimento de obrigação acessória. Interpreta, portanto, que a multa isolada foi cobrada indevidamente e solicita o seu cancelamento.

Entretanto, não cabe razão à Recorrente. As penalidades aplicadas decorrem de infrações distintas, pelo que não se confundem. Enquanto a multa de revalidação constitui sanção pelo descumprimento de obrigação principal (pagamento a menor do imposto), a multa isolada tem como pressuposto o descumprimento de obrigação acessória, no caso, apropriação indevida de crédito.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada obteve autorização do Poder Judiciário deste estado, 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

O estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue, via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

Dessa forma, ao contrário do que sustenta a Recorrente, é possível a incidência concomitante das multas em questão, porquanto foram cobradas nos exatos termos da legislação pertinente.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Assim sendo, legítimas as exigências de ICMS, acrescido das Multas de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei. Veja-se:

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.

(...)

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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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.

(...)

Com relação à majoração da multa isolada aplicada, cumpre destacar que a reincidência decorre da prática de nova infração, cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, nos termos do art. 53, § 6º e 7º da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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 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 subsequentes.

(...)

Desse modo, constatada a reincidência, conforme documentos de fls. 93/107 (Anexo 5: Documentos comprobatórios das reincidências), reiterado pela pesquisa de fls. 277/287, correta a majoração da penalidade isolada procedida pela Fiscalização.

Dessa forma, observa-se que as infrações cometidas pela Recorrente restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo o Contribuinte apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, nem na fase de impugnação nem na fase recursal, legítimo o lançamento e sem reparos a decisão recorrida.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em lhe negar provimento. Vencidos os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Relator), Carlos Alberto Moreira Alves e Maria Gabriela Tomich Barbosa, que lhe davam provimento parcial, nos termos do voto vencido do Conselheiro Carlos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alberto Moreira Alves. Designado relator o Conselheiro Marco Túlio da Silva. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Eduardo de Souza Assis.

**Sala das Sessões, 18 de novembro de 2016.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Presidente / Revisor**

**Marco Túlio da Silva**  
**Relator designado**

D