

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.934/18/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000790899-82
Impugnação: 40.010144524-72
Impugnante: Jump - Serviço de Transporte e Logística Ltda.
IE: 001711138.00-70
Proc. S. Passivo: Flávio Couto Bernardes/Outro(s)
Origem: DF/Governador Valadares

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA – CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – APURAÇÃO POR DÉBITO/CRÉDITO – FALTA DE REGIME ESPECIAL. Acusação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, em razão de aproveitamento indevido de crédito do imposto tendo em vista que a Impugnante apurou o ICMS devido em desacordo com o previsto no art. 75, inciso XXIX, alínea “a”, do RICMS/02, que estabelece o crédito presumido como regra geral na hipótese. Crédito tributário reformulado pelo Fisco considerando argumentos e documentos apresentados junto a impugnação. Estando a apuração pelo regime de débito/crédito condicionada à concessão do regime especial, previsto no § 12 do art. 75 do RICMS/02, e não havendo a comprovação de que a Impugnante era detentora de tal regime, corretas são as exigências remanescentes de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS devido, no período de 1º de janeiro de 2012 a 31 de dezembro de 2016, em decorrência da inobservância da sistemática de apuração e recolhimento do tributo prevista no art. 75, inciso XXIX do RICMS/02, que outorga ao estabelecimento prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas crédito presumido de 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação e veda a utilização de quaisquer outros créditos do ICMS.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 112/130, expondo, em suma, o que segue:

- na legislação mineira, o regime de crédito presumido relativo às transportadoras está encartado, como regra geral, no art. 75, inciso XXIX, do RICMS/02, que, em seu § 12 admite de modo especial e alternativo, dependendo de concessão de regime especial, a apuração e recolhimento do imposto de acordo com a sistemática do débito crédito;

- ocorre que, por inteligência do art. 155, inciso II c/c o § 2º, inciso I, Constituição da República de 1988, a sistemática do débito crédito deve ser a regra entre os regimes de apuração e recolhimento do ICMS. Isso se deve ao fato de que essa modalidade é a essência do princípio da não-cumulatividade;

- cita o entendimento do Professor Roque Antônio Carazza sobre o tema;

- o texto constitucional encontra eco na legislação específica do ICMS, vide arts. 19, 20, 24 e 25 da Lei Complementar n.º 87/86 (Lei Kandir);

- a concessão do crédito presumido nas prestações de serviços de transportes é matéria versada no Convênio ICMS n.º 106/96 que, em sua Cláusula Primeira, trata de tal modelo como de natureza facultativa;

- o art. 28 da Lei n.º 6.763/75 não dispensa tratamento diferenciado às prestadoras de serviço de transporte rodoviário de cargas;

- o RICMS/02, ato do Poder Executivo, altera a lógica de tributação inerente ao ICMS e viola o princípio da não-cumulatividade, sem respaldo na Lei n.º 6.763/75 e sem lastro plausível para a manutenção da exação ora tentada;

- cita jurisprudência do Egrégio Tribunal de Justiça de Minas Gerais;

- assim, em que pese haver disposição expressa no RPTA que vede a competência do Conselho de Contribuintes para negar a aplicação de ato normativo ou declarar inconstitucionalidade, não é o que se pretende fazer;

- a apuração pela sistemática do débito e crédito é prevista na Constituição Federal, na Lei Complementar n.º 87/96, na Cláusula Primeira do Convênio ICMS n.º 106/96, bem como no art. 28 da Lei n.º 6.763/75. O RICMS, no seu art. 75, apenas cria a faculdade e estabelece como critério o deferimento de regime especial de tributação;

- o processo tributário administrativo, apesar de dotado de ampla defesa e contraditório, foi criado com a finalidade de controle de legalidade dos atos administrativos de lançamento. Como mecanismo de autocontrole, não poderia exceder essa competência e declarar a inconstitucionalidade de uma lei;

- a interpretação da ampla defesa deve, portanto, ser compatível com a função exercida pelo processo tributário administrativo e a harmonia entre os Poderes, conforme doutrina que cita;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- adotando-se a interpretação da ampla defesa possível, compatível com a função para a qual foi criado o processo administrativo tributário, bem como com a independência e harmonia entre os Poderes, reconhece-se a impossibilidade de afastar a aplicação da lei em virtude de inconstitucionalidade;

- com fundamento na mesma teoria, porém, defende-se ser possível a declaração de ilegalidades dos lançamentos em julgamento, pelo afastamento de atos normativos praticados pelo próprio Poder Executivo, enquanto exercício do poder de autocontrole. Essa conclusão é referendada por Marciano Seabra de Godói;

- trata-se, portanto, de reconhecer a ilegalidade dos próprios atos, motivo pelo qual não há invasão de competência de outro Poder. É, ainda, perfeitamente possível o controle de legalidade, extraindo-se a competência da própria Constituição pela aplicação do princípio da ampla defesa;

- dessa forma, a autuação pautada em comando previsto exclusivamente em ato normativo do Poder Executivo, especialmente por haver no próprio regulamento a possibilidade de apuração por débito e crédito, pode ser a impugnação totalmente conhecida e provida para determinar, em controle de legalidade, seu cancelamento, adotando-se o entendimento já consolidado no Tribunal de Justiça de Minas Gerais e no Superior Tribunal de Justiça;

- no interregno objeto da autuação, há períodos em que a apuração do ICMS se dava por substituição tributária, sendo atribuída ao remetente da mercadoria a condição de responsável, recolhendo-se o ICMS calculado por meio da aplicação do crédito presumido;

- cita o art. 4º, do Anexo XV, do RICMS/MG e sustenta que no período de 1º de abril de 2006 a 30 de setembro de 2014, quando passou a ser aplicável somente a transportadores autônomos ou de outra unidade da Federação, foi recolhido o ICMS pelo remetente;

- por equívoco do contribuinte, as receitas e, conseqüentemente, os débitos de ICMS referentes aos CT-e juntados foram incluídos nas DAPI transmitidas, tomando-se base para o lançamento de ofício;

- requer sejam excluídos os fatos geradores referentes aos CT-e anexos, bem como o ICMS lançado sobre aquelas operações;

- realizou operações destinadas ao exterior como CT-e que anexa, situação em que, por inteligência do art. 155, § 2º, inciso X, alínea "a", da CF/88, não há que se falar em incidência do ICMS em operações de exportação;

- trata-se de previsão que encontra eco na legislação infraconstitucional, é de se ver o art. 3º da Lei Complementar n.º 87/96;

- assim, havendo expressa previsão quanto à não incidência do ICMS em operações de exportação e, havendo subsunção dos fatos à norma, conclui-se que faz jus à respectiva imunidade, sendo imperativo que se decote do débito objeto de autuação tanto os montantes concernentes ao período de incidência do regime de substituição tributária, como o referente às operações de exportação;

- no caso em apreço, as penalidades atingem patamares elevadíssimos;
- a despeito das limitações funcionais deste E. Conselho, sobretudo no que tange à aplicação do não confisco, proporcionalidade e razoabilidade, cumpre advertir que a multa isolada não tem aplicação ao caso vertente, em razão da ausência de subsunção dos fatos à norma tributária;
- é de suma observância que a imputação de multa exorbitante frente à renda ou lucro empresarial viola o princípio da capacidade contributiva e, sobremaneira, o princípio do não confisco;
- uma vez que não existem limites quantitativos para determinar o que seja uma cobrança confiscatória, a sua definição concreta deve pautar-se no princípio da razoabilidade;
- verifica-se que a aplicação das multas juntas resulta em mais 100% (cem por cento) do valor do tributo;
- cita decisão do Supremo Tribunal Federal sobre a matéria e pugna pelo reconhecimento do caráter confiscatório das multas a ela impostas.

Ao final, requer seja conhecida e provida a presente impugnação, para cancelar o lançamento e, subsidiariamente, pugna pelo decote dos fatos geradores e respectivos débitos de ICMS já recolhidos por substituição tributária, bem como das operações de exportação. Na remota hipótese de não ser julgados procedentes os pedidos acima formulados, requer seja reconhecida impossibilidade de aplicação cumulada da multa isolada e da multa de ofício.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco se manifesta às fls. 262/277, contrariamente ao alegado na peça de defesa, resumidamente, aos fundamentos que seguem:

- para a realização dos trabalhos fiscais foram utilizadas as Declarações de Apuração do ICMS (DAPI) transmitidas, os CTRCs/CT-es emitidos no período para acobertarem as prestações de serviços de transporte rodoviário de cargas executadas pela Notificada. Embora os arquivos eletrônicos correspondentes tenham sido transmitidos a tempo e modo, não continham dados algum em seu interior, insistentes cobranças para retificação/retransmissão dos arquivos irregulares foram infrutíferas e, somente com a impugnação, vieram dados;
- a conjugação dos dados/elementos que ressaem das DAPI's e dos CTRCs/CT-es, permitiram aferir e, quantificar as repercussões incorridas no trabalho fiscal em decorrência da impugnação e novas análises e demonstrações são efetuadas, inclusive com a elaboração de novos quadros/planilhas analítico-demonstrativos que sustentam a acusação fiscal lançada na peça vestibular com os ajustes necessários;
- não obstante, a recomposição da conta gráfica do ICMS pelo Fisco é imperativa, em que pese o disposto no art. 195 do RICMS/02, anotar o contrário;
- conforme legislação de regência a Contribuinte deve apurar e recolher o imposto devido na sistemática do crédito presumido;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- aos desavisados a regra insculpida no art. 195 do RICMS/02, aparentemente conflita com aquela que sobrevém do art. 75, inciso XXIX do RICMS/02, mas esta última é regra específica e como tal, prevalece sobre a regra geral estampada noutra dispositivo sublinhado;

- a leitura atenta do citado art. 195 e seus parágrafos permite vislumbrar, indubitavelmente, que ali se exige a não recomposição da conta gráfica para contribuintes que apuram e recolhem o ICMS no sistema normal de débito e crédito;

- na legislação tributária mineira em vigor inexistente sistema misto ou híbrido de apuração e recolhimento, do imposto nas prestações de serviço de transporte rodoviário de cargas. Via de consequência, não é razoável imputar ao contribuinte que transite pelas duas sistemáticas de apuração e recolhimento do imposto;

- a regra inserta no art. 75, inciso XXIX do RICMS/02 não é nova e já se fazia presente no RICMS/96;

- no § 12 do art. 75 do RICMS/02 o legislador regulamentar assegurou ao prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas a apuração pelo sistema normal de débito e crédito, em substituição ao crédito presumido, desde que este formalizasse a opção mediante regime especial concedido pela Superintendência de Tributação;

- é certo que a legislação em comento tem marco inicial no Convênio ICMS n.º 106/96, mas a doutrina e a jurisprudência entendem superada a distinção entre convênios impositivos e autorizativos;

- na verdade, a diferença procedimental entre os convênios reside no conteúdo de que dispõem e, tratando-se de convênios que versem de aspectos operacionais do imposto, como disposições que versem sobre substituição tributária, por exemplo, não impede que o próprio Poder Executivo, por decreto, venha a internalizar a regra estatuída em Convênio, conforme art. 150, § 6º, da CRFB/88;

- cita doutrina sobre o tema e o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal;

- na mesma esteira, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já, se posicionou no sentido da necessidade de implementação interna dos convênios que versem sobre benefícios fiscais, mesmo que os ajustes tenham sido ratificados;

- o Convênio celebrado pelo Confaz é um pressuposto para concessão de favores fiscais relativos ao ICMS e, assim, o Convênio ICMS n.º 106/96 foi internalizado em Minas Gerais, no art. 29, § 2º da Lei n.º 6.763/75;

- ao contrário do ventilado em defesa, o princípio da não-cumulatividade foi respeitado integralmente na execução dos trabalhos fiscais;

- além disso, o contribuinte obteve sua inscrição estadual em 22/10/2010, portanto, a ele já se impunha conhecer a regra norteadora da apuração e do recolhimento do ICMS para as prestadoras de serviço de transporte de cargas;

- não merecem prosperar as asserções nas quais a Defesa sublinha que em homenagem à ampla defesa e ao contraditório esse Conselho de Contribuintes deve examinar a questão posta nos autos como mecanismo de autocontrole do ato

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

administrativo de lançamento tributário, declarando possível ilegalidade encerrada no Auto de Infração;

- o ato administrativo de lançamento tributário é ato vinculado e obrigatório, a teor do art. 142, § único, Código Tributário Nacional;

- o processo administrativo fiscal é o autocontrole, a fiscalização do próprio ato administrativo de lançamento, com o fito de se evitar ilegalidades;

- no exame do caso por esse Colendo Conselho de Contribuintes restará demonstrado, indelevelmente, que o Fisco mais que cumpridor da legislação tributária aplicável à matéria, promoveu o autocontrole de seus atos administrativos de lançamento tributário, antes mesmo à provocação do Sujeito Passivo;

- com efeito, devem ser excluídas do lançamento tributário focalizado as parcelas do imposto, multas e juros que foram alcançados pelo instituto da substituição tributária previsto no art. 4º, do Anexo XV, do RICMS/02, vigente no período de 1º de abril de 2006 a 30 de setembro de 2014, quando o pagamento do imposto foi transferido ao tomador do serviço de transportê da Impugnante enquanto alienante ou remetente da mercadoria transportada;

- com a interposição da peça de defesa pelo Sujeito Passivo, a reboque se franqueou os arquivos de CTCRs/CT-es compreendendo todo o período fiscalizado permitindo aferi-los de forma analítica e, realizadas as correlações necessárias, restou evidenciado que o feito fiscal neste item merece reparos;

- cita, como exemplo, o mês de fevereiro de 2013 e estende o raciocínio aos demais meses do período fiscalizado, obtendo os novos valores apontados nos "quadros/planilhas analítico-demonstrativos";

- de posse de todos os CTCRs/CT-es emitidos pela Notificada, franqueados, ainda que em fase de impugnação, verifica-se que o benefício isencional foi usufruído corretamente pela Impugnante nas prestações de serviço de transporte, rodoviário de cargas que noticiam operações com mercadorias para o exterior;

- as penalidades aplicadas no Auto de Infração estão previstas em lei e não têm o caráter confiscatório como ventilado pela Defendente, ao contrário, possuem o caráter punitivo e repressivo à pratica de desvios de tributos;

- enquanto a multa de revalidação decorre do não-pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória, de um dever instrumental, sendo possível a incidência concomitante de ambas as multas;

- cita o art. 110 do RPTA;

- demonstra em quadros/planilhas e quadro-resumo a reformulação realizada.

Ao final, pede seja julgado parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação lançada no novo "DCT" e quadro/resumo demonstrativo de fl. 276.

Da Reformulação do Crédito Tributário

Em sua manifestação a Fiscalização promoveu a reformulação do crédito tributário, acatando parcialmente as alegações da Defendente, excluindo as exigências fiscais relativas aos CT-e colacionados às fls. 147/170, os quais foram indevidamente incluídos nas DAPIs pela ora Impugnante, mas se referem a prestações de serviço cujo imposto foi recolhido pelo remetente da mercadoria, por substituição tributária, nos termos da legislação vigente no período.

São colacionados aos autos, os seguintes documentos:

- Quadro Planilha Analítico de Apuração do Imposto – art. 75, inciso XXIX, Parte Geral, RICMS/02 (fls. 278/287);
- mídia eletrônica contendo demonstrativos, CTCs e CT-es (fl. 289);
- Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 290/292).

Devidamente intimada da reformulação do crédito tributário (fls. 294/295), nos termos do disposto no art. 120, §2º, inciso II, do RPTA, a Impugnante não se manifesta.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em Parecer fundamentado e conclusivo de fls. 299/308, opina, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário de fls. 278/292.

DECISÃO

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, em razão de aproveitamento indevido de créditos de imposto, no período de janeiro de 2013 a dezembro de 2016, decorrente da não observância do disposto no art. 75, inciso XXIX e sua alínea "a" do RICMS/02, que estabelece o crédito presumido como regra geral na hipótese, sendo vedado a apropriação de quaisquer outros créditos do imposto.

Informa a Fiscalização que a apuração pelo regime de débito/crédito está condicionada à concessão do regime especial, previsto no § 12 do art. 75 do RICMS/02, e a Impugnante não era, no período autuado, detentora de tal regime.

Veja-se, portanto, que a matéria dos autos cinge-se ao aproveitamento de “créditos por entradas” no livro Registro de Entradas em período no qual a Impugnante não possuía regime especial que autorizasse a apuração do ICMS pela sistemática de “débito e crédito”, conforme disposto no art. 75, inciso XXIX c/c § 12 da Parte Geral do RICMS/02.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II, e, 55, inciso XXVI.

Cumpra de pronto destacar que, após a reformulação do crédito tributário, a apuração do ICMS recolhido a menor pela Impugnante, em razão da apuração do imposto pelo débito/crédito ao invés do crédito presumido no percentual de 20% (vinte

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

por cento) do valor do imposto devido na prestação, admitido pelo Fisco, nos termos do disposto no art. 75, inciso XXIX do RICMS/02, encontra-se nos demonstrativos de fls. 279/282.

Ressalta-se que a Fiscalização promoveu a reformulação do crédito tributário, acatando parcialmente as alegações constante da peça de defesa, excluindo as exigências fiscais relativas aos CT-e colacionados aos autos (fls. 147/170), os quais foram indevidamente incluídos, pela Defendente, em suas DAPIs, mas se referem a prestações de serviço cujo imposto foi recolhido pelo remetente da mercadoria, por substituição tributária, nos termos da legislação vigente no período.

Não é possível acolher a tese defensoria relativamente ao pedido para exclusão das exigências fiscais relativas aos CT-e anexos aos autos (fls. 171/259), que se referem a fretes destinados ao exterior, prestações de serviços imunes ao ICMS, conforme art. 155, § 2º, inciso X, alínea "a", da Constituição Federal de 1988.

Isto porque, como destacado pela Fiscalização (fls. 272/271), os CT-e de fls. 185/200 e 213/223 referem-se ao exercício de 2017, período não objeto deste lançamento.

Já no tocante aos demais CT-e, constata-se que não há destaque de ICMS nos referidos documentos e, portanto, tais documentos fiscais não foram computados na apuração fiscal, como detalhado pelo Fisco às fls. 272/273.

Frise-se que nos referidos documentos fiscais não houve destaque do ICMS, constando neles situação tributária (CST) "41 - ICMS não tributada".

Feitas estas considerações iniciais nas quais se destacou a matéria já acatada pelo Fisco é importante ressaltar que na peça de defesa não há qualquer argumento no sentido de que a Impugnante seja detentora de regime especial de tributação.

Faz-se esta ressalva tendo em vista que, pela legislação estadual o transportador rodoviário de cargas, em regra geral, deve apurar o ICMS devido nas prestações de serviço de transporte pela sistemática do "crédito presumido", sendo-lhe vedada a utilização de quaisquer outros créditos, conforme estabelecido no art. 75, inciso XXIX do RICMS/02.

Não obstante, assegura-se ao transportador de cargas a apuração pelo sistema normal de "débito e crédito", desde que a opção seja formalizada mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, após manifestação da Superintendência de Fiscalização, nos termos do § 12 do mesmo artigo.

Assim, para se chegar à exata dimensão do lançamento, veja-se a determinação contida no citado art. 75, inciso XXIX e seu § 12 do RICMS/02, na redação vigente a partir de 1º de abril de 2006, na forma do art. 1º do Decreto n.º 44.253, de 09 de março de 2006, *in verbis*:

CAPÍTULO V Do Crédito Presumido

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

.....
§ 12. Em substituição ao crédito presumido de que trata o inciso XXIX do caput deste artigo, fica assegurado ao prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas a apuração pelo sistema normal de débito, crédito, observado o seguinte:

I - a opção será formalizada mediante regime especial concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação, após manifestação da Superintendência de Fiscalização;

II - o regime especial estabelecerá obrigações acessórias que assegurem o controle da apuração do imposto, especialmente no que se refere à vedação ou estorno do crédito relativo às prestações isentas ou não tributadas;

.....
Conforme reiteradas decisões deste Conselho de Contribuintes sobre a matéria em exame, o art. 75, inciso XXIX e seu § 12 do RICMS/02 estão amparados no Convênio ICMS n.º 106/96 e no § 2º do art. 29 da Lei n.º 6.763/75.

Ademais, a norma regulamentar não existe sozinha. No caso o art. 75, inciso XXIX e seu § 12 da Parte Geral do RICMS estão amparados no Convênio ICMS n.º 106/96, e no § 2º do art. 29 da Lei n.º 6.763/75.

Art. 29. O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo 'GU ativo imobilizado, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

.....
§ 2º O Poder Executivo, como medida de simplificação da tributação, poderá facultar ao contribuinte adotar abatimento de percentagem fixa a título de montante, ainda que parcialmente, do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Os argumentos da Impugnante voltam-se à discussão da possibilidade de, por decreto estadual, estabelecer-se uma regra diferente da regra matriz da não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cumulatividade prevista na Constituição Federal e disciplinada pela Lei Complementar n.º 87/96.

Cumprido destacar que a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo não se incluem na competência deste Egrégio Conselho de Contribuintes, conforme preceituam os arts. 182 da Lei n.º 6.763/75 e 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08. Portanto, não se entrará aqui na seara pela qual envervou a Impugnante no sentido de não se aplicar a norma constante do art. 75 acima transcrito, pois não se trata, como por ela sustentado, de mero controle de legalidade.

Também não se discutirá aqui a alegação da Defendente de que qualquer modalidade de modificação e alteração no regime de compensação do imposto só poderia ocorrer por lei complementar, porque, dentro das limitações impostas à apreciação do caso por este Conselho, o fato inegável nos autos é a existência de norma estadual expressa no sentido da exigência imposta à Impugnante.

A sistemática do crédito presumido consiste no abatimento de uma percentagem fixa sobre o valor do imposto devido na prestação de serviço de transporte de cargas, o que foi observado pelo Fisco na apuração fiscal em exame.

O Decreto n.º 44.253/06, que alterou o art. 75 do RICMS/02, introduzindo o inciso XXIX, conforme acima ressaltado, é fundado no Convênio ICMS n.º 106/96 do qual o estado de Minas Gerais é signatário.

Referido convênio tem o seguinte conteúdo:

CONVÊNIO ICMS 106/96

Dispõe sobre concessão de crédito presumido nas prestações de serviços de transporte.

O Ministro de Estado da Fazenda e os Secretários de Fazenda, Finanças ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal, na 84ª Reunião Ordinária do Conselho Nacional de Política Fazendária, realizada em, Belém, PA, no dia 13 de dezembro de 1996, tendo em vista o disposto na Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975, resolvem celebrar o seguinte CONVÊNIO

Cláusula primeira. Fica concedido aos estabelecimentos prestadores de serviço de transporte um crédito de 20% (vinte por cento) do valor do ICMS devido na prestação que será adotado, opcionalmente, pelo contribuinte, em substituição ao sistema de tributação previsto na legislação estadual.

§ 1º O contribuinte que optar pelo benefício previsto no caput não poderá aproveitar quaisquer outros créditos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º A opção pelo crédito presumido deverá alcançar todos os estabelecimentos do contribuinte localizados no território nacional e será consignada no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências de cada estabelecimento.

§ 3º O prestador de serviço não obrigado à inscrição cadastral ou à escrituração fiscal apropriar-se-á do crédito previsto nesta cláusula no próprio documento de arrecadação.

Cláusula segunda. O benefício previsto neste Convênio não se aplica às empresas prestadoras de serviços de transporte aéreo.

Cláusula terceira. Este Convênio entra em vigor na data da publicação de sua ratificação nacional, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 1997 ficando revogado o Convênio ICMS 38/89, de 24 de abril de 1989.

Da leitura do Convênio acima transcrito resta claro que ele é determinativo e não autorizativo.

O inciso XXIX do art. 75 do RICMS/02 prevê o regime de apuração do imposto utilizando o crédito presumido, em substituição ao sistema de débito e crédito, passando ser esta a regra para os prestadores de serviço de transporte rodoviário de cargas, nos termos definidos pela legislação mineira, a qual se encontra este Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento.

Esta é exatamente a hipótese em que se enquadra a ora Impugnante.

Cabe destacar, que a apuração do imposto pelo sistema de débito e crédito ainda foi assegurada, desde que formalizada mediante regime especial concedido pelo diretor da Superintendência de Tributação, após manifestação da Superintendência de Fiscalização, nos termos do § 12 do art. 75 do RICMS/02. Este regime especial deverá estabelecer obrigações acessórias que assegurem o controle da apuração do imposto, especialmente no que se refere à vedação ou estorno do crédito relativo às prestações isentas ou não tributadas.

Ressalta-se que, ao determinar que o contribuinte optante pelo regime especial cumpra os requisitos do art. 75, § 12, do RICMS/02, criando formas de controle sobre o aproveitamento de crédito do imposto, a Fazenda Pública exige o cumprimento das normas que já se encontram previstas no RICMS/02, em seu art. 71, inciso I, § 14, da Parte Geral, a saber:

CAPÍTULO IV Do Estorno do Crédito

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:

I - vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, observado o disposto no

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º deste artigo e no artigo 74 deste Regulamento;

.....
§ 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.
.....

Repita-se, pela importância, que de todas as informações dos autos, não há uma sequer a demonstrar que a Impugnante tenha pedido o regime especial exigido pelas normas regulamentares.

No entanto, na espécie, tal obrigação é o único mecanismo capaz de, nos termos das normas regulamentares mineiras, a qual, como já destacado, encontra-se este Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, assegurar a apuração do imposto pelo sistema de débito e crédito, bastando que a opção seja formalizada nos termos do § 12, do art. 75 do RICMS/02.

Nesse diapasão, diante da legislação retro, verifica-se que a Impugnante, ao não formalizar sua opção pelo regime de apuração do imposto "débito e crédito", fica sujeita à apuração pelo crédito presumido conforme dispõe o art. 75, inciso XXIX e seu § 12 do RICMS/02.

Relativamente à arguição de que a autuação configuraria ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no art. 155, § 2º, incisos I e II da Constituição Federal, cumpre destacar o atendimento a referido princípio pela autuação em foco.

A utilização do crédito presumido assegura o cumprimento ao princípio da não cumulatividade uma vez que em tal técnica de tributação existe a compensação de créditos com débitos, no entanto, o crédito a ser aproveitado é calculado pela aplicação de percentual sobre o imposto devido na prestação.

Verifica-se, pois, que a infração narrada pelo Fisco está plenamente caracterizada nos autos, sendo legítimas, por consequência, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS recolhido a menor pela Impugnante, multa de revalidação e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei n.º 6.763/75.

Vale registrar que a conduta descrita na norma sancionatória que prevê a penalidade isolada adequa-se, perfeitamente, à conduta da Impugnante apontada pelo Fisco, a saber:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem dos incisos II à 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

Todos os argumentos aqui expostos estão em perfeita consonância com a jurisprudência remansosa deste Conselho de Contribuintes como pode ser visto da ementa do Acórdão n.º 20.559/14/2ª, a saber:

ACÓRDÃO 20.559/14/2ªA

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - APURAÇÃO POR DÉBITO/CRÉDITO - FALTA DE REGIME ESPECIAL. IMPUTAÇÃO FISCAL DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO TENDO EM VISTA QUE A IMPUGNANTE APUROU O ICMS PELO SISTEMA DE DÉBITO/CRÉDITO, EM DESACORDO COM O PREVISTO NO ART. 75, INCISO XXIX, ALÍNEA "A", PARTE GERAL DO RICMS/02, QUE ESTABELECE O CRÉDITO PRESUMIDO COMO, REGRA GERAL NA HIPÓTESE. ESTANDO A APURAÇÃO PELO REGIME DE DÉBITO/CRÉDITO CONDICIONADA À CONCESSÃO DO REGIME ESPECIAL, PREVISTO NO § 12 DO ART. 75 DO RICMS/02 E, NÃO HAVENDO A COMPROVAÇÃO DE QUE A IMPUGNANTE ERA DETENTORA DE TAL REGIME, CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA CAPITULADAS NA LEI Nº 6.763/75, RESPECTIVAMENTE NOS ARTS. 56, INCISO II E 55, INCISO XXVI.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defendente que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Impugnante. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI, da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível n.º 1.0079.11.016674-5/003, de 04 de agosto de 2016, emendada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR

- BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OPENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003- COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S) ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)

(GRIFOS NÃO CONSTAM DO ORIGINAL)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei n.º 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 inciso XXVI, da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defendente, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório das multas e no tocante ao afastamento do disposto no art. 75, inciso XXIX do RICMS/02 ao caso em exame, cumpre reiterar 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 n.º 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *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;

II - a aplicação da equidade.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 278/292. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume e, pela Impugnante, assistiu ao julgamento o Dr. Alex Fernandes Leite Lira Gomes. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Erick de Paula Carmo e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 28 de março de 2018.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Revisor

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Relatora

D