

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.333/19/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000968695-67
Impugnação: 40.010145827-32
Impugnante: Comexim Ltda
IE: 460223984.02-59
Proc. S. Passivo: José Luiz Matthes/Outro(s)
Origem: DFT/Pouso Alegre/Sul

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - APURAÇÃO POR DÉBITO/CRÉDITO – FALTA DE REGIME ESPECIAL. Constatou-se que a Impugnante, na qualidade de empresa prestadora de serviço de transporte rodoviário de carga, adotou o sistema normal de débito e crédito, sem possuir ou requerer regime especial autorizativo, contrariando a condição imposta no § 12 do art. 75 do RICMS/02. Infração caracterizada. Entretanto deverão ser excluídos dos cálculos do Fisco os valores relativos aos estornos de créditos já lançados na escrita fiscal do estabelecimento autuado. Mantidas as exigências remanescentes, constituídas pelo montante retificado do ICMS indevidamente apropriado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/04/13 a 30/06/17, uma vez que o estabelecimento autuado, que explora a atividade de transporte rodoviário de cargas, apurou o ICMS pelo sistema normal de débito e crédito, sem possuir o Regime Especial autorizativo, contrariando o disposto no art. 75, inciso XXIX c/c § 12º do mesmo dispositivo do RICMS/02.

As exigências fiscais referem-se ao montante do ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 321/351, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 386/397.

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 400/401, que gera as seguintes ocorrências: (I) esclarecimentos do Fisco, com juntada de documentos – fls. 402/403 e 404/406; (II) manifestação da Impugnante – fls. 419 e (III) réplica fiscal – fls. 420.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 421/433, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento para que sejam excluídos dos cálculos do Fisco os valores relativos aos estornos de créditos já lançados na escrita fiscal do estabelecimento autuado (Campo 95 da DAPI).

DECISÃO

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

Da Preliminar

Da Nulidade do lançamento – “Iliquidez do Auto de Infração”

A Impugnante afirma que, para fins de apuração dos créditos a serem glosados, o Fisco se equivocou no levantamento dos débitos de ICMS relativos à prestação de serviços de transporte por ela realizados, uma vez que não levou em consideração os estornos de créditos efetivados em sua escrita fiscal, lançados como débitos no campo próprio das DAPIs (campo 95), elevando artificialmente o valor do ICMS exigido (glosado).

Salienta, nesse sentido, que tais estornos refletem exatamente a parcela do ICMS não apropriada, em razão da forma de apuração do ICMS por débito e crédito, não podendo tais valores serem agregados aos débitos do ICMS inerentes à prestação de serviços de transporte.

Sustenta, dessa forma, que o Auto de Infração deve ser considerado nulo, em função de uma hipotética ofensa ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

No entanto, ao contrário da afirmação da Impugnante, o presente lançamento foi lavrado com todos os requisitos formais previstos Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, e não afronta, em hipótese alguma, o art. 142 do CTN, pois o Fisco determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou corretamente o Sujeito Passivo e aplicou as penalidades cabíveis vinculadas à infração apurada.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

(...)

Rejeita-se, pois, a prefacial arguida pela Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas, pois eventual erro material ou equívoco do Fisco nos cálculos dos valores exigidos podem ser sanados na própria decisão administrativa, aplicando-se ao presente caso o disposto no art. 92 do RPTA, *in verbis*:

Art. 92. As incorreções ou as omissões da peça fiscal não acarretarão a sua nulidade, quando nela constarem elementos suficientes para determinar com segurança a natureza da infração arguida.

(...)

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/04/13 a 30/06/17, uma vez que o estabelecimento autuado, que explora a atividade de transporte rodoviário de cargas, apurou o ICMS pelo sistema normal de débito e crédito, sem possuir o Regime Especial autorizativo, contrariando o disposto no art. 75, inciso XXIX c/c § 12º do mesmo dispositivo do RICMS/02.

As exigências fiscais referem-se ao montante do ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75, conforme demonstrativo acostado às fls. 21.

Os dados foram extraídos das Declarações de Apuração e Informações do ICMS (DAPIs) acostadas às fls. 24/318, exemplificam a apuração do ICMS feita pela Impugnante no exercício de 2013, mediante utilização do sistema normal de débito e crédito, conforme quadro ilustrativo abaixo:

CÓPIA FIEL (DAPI)

PERÍODO	DÉBITOS POR SAÍDAS	OUTROS DÉBITOS	ESTORNO DE CRÉDITOS	DÉBITOS TOTAIS	CRÉDITOS POR ENTRADAS	OUTROS CRÉDITOS	ESTORNO DE DÉBITOS	CRÉDITOS TOTAIS	SDO ANT	SALDO	D/C
abr-13	3.582,68		14.156,55	17.739,23	30.006,89	796,06		30.802,95	125.335,13	138.398,85	C
mai-13	6.090,05		9.084,41	15.174,46	28.861,46	796,06		29.657,52	138.398,85	152.881,91	C
jun-13	690,29		10.338,72	11.029,01	24.773,66	796,06		25.569,72	152.881,91	167.422,62	C
jul-13	4.571,37		22.100,15	26.671,52	34.484,70	796,06		35.280,76	167.422,62	176.031,86	C
ago-13	9.884,18		14.377,82	24.262,00	32.281,37	0,00		32.281,37	176.031,86	184.051,23	C
set-13	12.687,24		19.906,00	32.593,24	37.380,92	796,06		38.176,98	184.051,23	189.634,97	C
out-13	6.040,42		17.920,14	23.960,56	35.504,15	796,06		36.300,21	189.634,97	201.974,62	C
nov-13	12.490,75		11.230,66	23.721,41	33.470,79	796,06		34.266,85	201.974,62	212.520,06	C
dez-13	5.820,76		15.854,73	21.675,49	36.100,44	796,06		36.896,50	212.520,06	227.741,07	C

Resta absolutamente claro, portanto, que a Autuada lançava em seus livros fiscais créditos de ICMS oriundos de suas aquisições de mercadorias vinculadas à prestação de serviços de transporte, compensando-os com os débitos inerentes aos serviços tributados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, por não ser detentora e não ter requerido regime especial autorizativo, deveria a Autuada promover a apuração do imposto pelo regime do crédito presumido, conforme previsto no art. 75, inciso XXIX, alínea “a” do RICMS/02.

Pela sistemática do crédito presumido, nos exercícios objeto da autuação, a Impugnante poderia abater (compensar) o valor equivalente a 20% (vinte por cento) do montante do ICMS devido, relativo aos serviços de transporte que realizasse, vedada a apropriação de quaisquer outros créditos.

Como demonstrado na planilha de fls. 22/23, que foi substituída por aquela acostada às fls. 404/405¹, em atenção à diligência de fls. 400/401, os créditos glosados pelo Fisco referem-se ao valor total dos débitos relativos aos serviços prestados pela Impugnante, deduzindo-se destes o valor equivalente a 20% (vinte por cento) desses mesmos débitos, conforme exemplos a seguir:

PERÍODO	DÉBITOS TOTAIS SAÍDAS (96 DAPI)**	ESTORNO DE DÉBITOS (90 DAPI)	DÉBITO TOTAL DAPI (96-90)	CRÉDITO PERMITIDO (20%)	DIFERENÇA (ICMS APROPRIADO - PERMITIDO)
	A	B	C = A - B	D = C x 20%	E = A - D
abr-13	17.739,23		17.739,23	3.547,85	14.191,38
mai-13	15.174,46		15.174,46	3.034,89	12.139,57
jun-13	11.029,01		11.029,01	2.205,80	8.823,21
jul-13	26.671,52		26.671,52	5.334,30	21.337,22
ago-13	24.262,00		24.262,00	4.852,40	19.409,60
set-13	32.593,24		32.593,24	6.518,65	26.074,59

** O Fisco nomeou indevidamente o "Campo A" como sendo "Crédito Aproveitado Campo DAPI 96)

A Impugnante centra sua defesa basicamente em dois pontos centrais, que serão analisados a seguir, na ordem em que apresentados.

a) Ilegalidade na imposição do crédito presumido ao prestador de serviço de transporte em substituição ao regime periódico de apuração:

Em apertada síntese, a Impugnante afirma que a concretização do princípio da não cumulatividade ocorre, por via de regra, por meio da adoção do sistema de débito e crédito, conforme preconizado nos arts. 19 e 20, *caput*, e 24 e 25, todos da Lei Complementar nº 87/96, editada com amparo no art. 155, § 2º, inciso XIII, da Constituição da República de 1988 –CR/88.

Acrescenta que o estado de Minas Gerais, ao regulamentar os sistemas de aproveitamento de créditos de ICMS, acabou por inverter a ordem de preponderância, pois adotou, como regra absoluta, a incidência automática do crédito presumido e, como exceção, a incidência do sistema normal de débito e crédito, que somente pode

¹ Na planilha de fls. 404/405, no campo onde se lê “Crédito Aproveitado Campo DAPI 96”, leia-se “Débitos Totais DAPI – Campo 96”. Vide coluna “A = Débitos Totais Saídas (96 DAPI)” do demonstrativo de fls. 22/23.

ser utilizado pelo contribuinte, mediante prévia aprovação de regime especial pelo Fisco mineiro.

Complementa que a imposição do crédito presumido, “além de ofender a CF/88 e a LC nº 87/96, também contraria a própria norma que serviu de fundamento de validade para a internalização de tal benefício fiscal, vale dizer, o Poder Executivo foi além do que lhe autorizava o Convênio ICMS 106/1996, porquanto tornou obrigatório, o que norma autorizativa prescreve como opcional, daí a ilegalidade e a inconstitucionalidade”.

Conclui, nesses termos, que não há qualquer dúvida que o RICMS/02, ao instituir o sistema de crédito presumido como regra e o sistema de débito e crédito como opção do contribuinte, contrariou o princípio da não cumulatividade assegurado pela CF/88 e pela LC nº 87/96.

Ressalte-se, inicialmente, que o princípio da não cumulatividade do ICMS previsto no art. 155, § 2º, incisos I e II da Constituição da República de 1988, que resguarda ao contribuinte o direito de abater, em cada operação ou prestação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, a título de crédito de ICMS, o valor do imposto cobrado pela entrada de mercadorias e serviços, não foi em momento algum desrespeitado, pois a utilização do crédito presumido assegura esse direito, uma vez que existe a compensação de créditos com débitos, sendo o crédito a ser apropriado calculado pela aplicação de percentual sobre o imposto devido na prestação.

Além disso, a apuração do imposto pelo sistema de débito e crédito é assegurada ao contribuinte, desde que sua opção por esse sistema seja 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, a saber:

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

(...)

Efeitos a partir de 1º/04/2006

§ 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.

III - até a formalização do regime especial, o titular da Delegacia Fiscal a que o contribuinte

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

estiver circunscrito poderá autorizá-lo a adotar o sistema normal de débito crédito, desde que protocolizado o pedido de regime.

(Grifou-se).

(...)

Porém, é fato incontroverso nos autos que a Impugnante não era detentora de regime especial que lhe assegurasse a apuração do imposto pelo sistema normal de débito e crédito. Por consequência, a apuração deveria ter sido feita pelo regime do crédito presumido, conforme previsto no art. 75, inciso XXIX, alínea “a” do RICMS/02.

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

(...)

Efeitos de 1º/04/2006 a 31/12/2018 - Acrescido pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 4º, II, ambos do Dec. nº 44.253, de 09/03/2006:

“XXIX - ao estabelecimento prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas de valor equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação, observando-se o seguinte:”

a) o crédito presumido será aplicado pelo contribuinte, em substituição ao sistema normal de débito e crédito, vedada a utilização de quaisquer outros créditos.

(Grifou-se).

(...)

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

Assim prevê o art. 29, § 2º da Lei nº 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 ou 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

parcialmente, do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

(...)

Em verdade, 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.

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

Tal convênio tem o seguinte conteúdo:

CONVÊNIO ICMS Nº 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 nº 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.

§ 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.

Assim, com a entrada em vigor, a partir de 01/04/06, do inciso XXIX do art. 75 do RICMS/02, o regime de apuração do imposto utilizando o crédito presumido, em substituição ao sistema de débito e crédito, passou a ser 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.

Acrescente-se que os fatos geradores autuados se referem aos exercícios de 2013 a 2017, ou seja, a Impugnante teve vários exercícios para se cientificar e adequar sua forma de apuração do imposto de acordo com a norma legal que deu origem à presente autuação.

Reitere-se que a apuração do imposto pelo sistema de débito e crédito foi assegurada ao contribuinte, sob a condição de a opção ser 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.

Ao estabelecer 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 art. 71, inciso I, § 14 do RICMS/02. Confira-se:

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 entrado no estabelecimento:

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

(...)

Dessa forma, como já afirmado, não há aqui qualquer ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no art. 155, § 2º, incisos I e II da Constituição da República/88, ao contrário, cumpre destacar o atendimento a referido princípio pela autuação em foco.

A utilização do crédito presumido assegura o cumprimento do 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.

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Todos os argumentos aqui expostos estão em perfeita consonância com a jurisprudência deste E. Conselho de Contribuintes, podendo ser citados, a título de exemplos, os seguintes acórdãos, com as suas respectivas ementas:

ACÓRDÃO Nº 22.899/18/1ª

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA – CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – APURAÇÃO POR DÉBITO/CRÉDITO – FALTA DE REGIME ESPECIAL. ACUSAÇÃO FISCAL 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. 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 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.

ACÓRDÃO Nº 22.934/18/3ª

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.

Verifica-se, pois, que a infração narrada pelo Fisco está plenamente caracterizada nos autos, sendo legítima, por consequência, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco.

b) Iliquidez do Auto de Infração:

A Impugnante afirma que, para fins de apuração dos créditos a serem glosados, o Fisco se equivocou no levantamento dos débitos de ICMS relativos à prestação de serviços de transporte por ela realizados, uma vez que não levou em consideração os estornos de créditos efetivados em sua escrita fiscal, lançados como débitos no campo próprio das DAPIs (campo 95), elevando artificialmente o valor do ICMS exigido (glosado).

Salienta, nesse sentido, que tais estornos refletem exatamente a parcela do ICMS não apropriada, em razão da forma de apuração do ICMS por débito e crédito, não podendo tais valores serem agregados aos débitos do ICMS inerentes à prestação de serviços de transporte.

Informa que anexou aos autos (fls. 356/357), planilha demonstrativa dos cálculos que, na sua visão, seriam os mais adequados para o presente caso².

Ressalte-se, inicialmente, que os cálculos efetuados pela Impugnante, ao contrário de seu entendimento, não se adequam ao presente caso, pois se referem, exclusivamente, à reapuração do imposto, mediante a utilização da sistemática do crédito presumido, enquanto que o procedimento fiscal se refere a estornos de créditos indevidamente apropriados por meio do sistema normal de débito e crédito, sem possuir regime especial autorizativo, contrariando o disposto no art. 75, inciso XXIX c/c § 12º do mesmo dispositivo do RICMS/02.

Por outro lado, conforme demonstram os exemplos abaixo, os cálculos efetuados pelo Fisco também não estão inteiramente corretos, pois, como bem afirma a Impugnante, para fins de apuração dos créditos a serem estornados, o Fisco utilizou o “Campo 96” da DAPI, que corresponde à soma das seguintes rubricas: “Débitos por Saídas” (serviços de transporte, no presente caso), “Outros Débitos” e “Estorno de Créditos”, esta última, como o próprio nome indica, vinculada aos estornos de créditos já efetuados pelo contribuinte em sua escrita fiscal.

CÁLCULOS DO FISCO - FLS. 404/405

PERÍODO	DÉBITO POR SAÍDAS (DAPI - 93)	OUTROS DÉBITOS (DAPI - 94)	ESTORNO DE CRÉDITOS (DAPI - 95)	DÉBITOS TOTAIS SAÍDAS (DAPI - 96)	ESTORNO DE DÉBITOS (DAPI - 90)	DÉBITO TOTAL DAPI (96-90)	CRÉDITO PERMITIDO (20%)	CRÉDITOS GLOSADOS
	A	B	C	D = A + B + C	E	F = D - E	G = F x 20%	H = F - G
abr-13	3.582,68		14.156,55	17.739,23		17.739,23	3.547,85	14.191,38
mai-13	6.090,05		9.084,41	15.174,46		15.174,46	3.034,89	12.139,57
jun-13	690,29		10.338,72	11.029,01		11.029,01	2.205,80	8.823,21
jul-13	4.571,37		22.100,15	26.671,52		26.671,52	5.334,30	21.337,22
ago-13	9.884,18		14.377,82	24.262,00		24.262,00	4.852,40	19.409,60
set-13	12.687,24		19.906,00	32.593,24		32.593,24	6.518,65	26.074,59
out-13	6.040,42		17.920,14	23.960,56		23.960,56	4.792,11	19.168,45
nov-13	12.490,75		11.230,66	23.721,41		23.721,41	4.744,28	18.977,13
dez-13	5.820,76		15.854,73	21.675,49		21.675,49	4.335,10	17.340,39

² Anexo I do parecer.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como a acusação fiscal se refere a créditos indevidamente apropriados, a glosa desses créditos deve corresponder ao montante equivalente aos “Créditos por Entradas”, escriturados no sistema normal de débito e crédito, deduzindo-se deste os estornos de créditos constantes na escrita fiscal do contribuinte e os valores do crédito presumido admitidos, em valor equivalente a 20% (vinte por cento) dos débitos relativos aos serviços tributados, conforme ilustrado no quadro abaixo.

PERÍODO	CRÉDITOS EFETIVAMENTE APROPRIADOS - DÉBITO E CRÉDITO					CRÉDITO PRESUMIDO ADMITIDO				CRÉDITOS INDEVIDOS
	CRÉDITOS POR ENTRADAS	OUTROS CRÉDITOS	ESTORNO DE CRÉDITOS	CRÉDITOS EFETIVAMENTE APROPRIADOS	FL. AUTOS	DÉBITOS POR SAÍDAS	ESTORNO DE DÉBITOS	DÉBITO AJUSTADO	CRÉDITO PRESUMIDO ADMITIDO	
	A	B	C	D=A+B-C		E	F	G=E-F	H=Gx20%	
abr-13	30.006,89	796,06	14.156,55	16.646,40	28	3.582,68		3.582,68	716,54	15.929,86
mai-13	28.861,46	796,06	9.084,41	20.573,11	34	6.090,05		6.090,05	1.218,01	19.355,10
jun-13	24.773,66	796,06	10.338,72	15.231,00	40	690,29		690,29	138,06	15.092,94

A íntegra desse cálculo está demonstrada no Anexo II do Parecer da Assessoria do CCMG (fls. 436), devendo-se ressaltar que, pelo método acima, há um acréscimo da glosa em alguns meses e redução em outros, porém o montante total é inferior àquele estornado pelo Fisco.

Observada a retificação acima, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítimas, pois, as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, conforme demonstrativo acostado às fls. 21.

2.1. Arguição de Indevida Aplicação Cumulativa de Penalidades:

A Impugnante afirma que a aplicação cumulativa das penalidades a ela impostas não encontra respaldo legal, pois, a seu ver, haveria dupla penalização pelo mesmo fato, o que é vedado pelo ordenamento jurídico nacional.

No entanto, inexistente exigência cumulativa de penalidades sobre um mesmo fato, e sim aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória (aproveitamento de créditos de ICMS em desacordo com o disposto na legislação tributária), ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido. Examine-se:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas ou da base de cálculo estabelecida pela legislação;

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.

(...)

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:

(...)

Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:

"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.

(...)

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).

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".

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, foi aplicada corretamente no presente caso.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro 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): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não há que se falar, portanto, como já afirmado, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

2.2. Das Questões de Cunho Constitucional:

As questões de cunho constitucional suscitadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, dentre outras.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do 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.

Assim, observada a exclusão dos cálculos do Fisco, dos valores relativos aos estornos de créditos já lançados na escrita fiscal do estabelecimento autuado (Campo 95 da DAPI), verifica-se que restou caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências remanescentes constantes do Auto de Infração em comento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para que sejam excluídos dos cálculos do Fisco os valores relativos aos estornos de créditos já lançados na escrita fiscal do estabelecimento autuado (Campo 95 da DAPI), nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Marismar Cirino Motta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Cindy Andrade Morais (Revisora) e Erick de Paula Carmo.

Sala das Sessões, 13 de agosto de 2019.

Lilian Cláudia de Souza
Relatora

Eduardo de Souza Assis
Presidente

CC/MG