

Acórdão: 22.502/20/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001202000-30
Impugnação: 40.010148087-14
Impugnante: Transportes Sape Ltda
IE: 001690677.00-98
Proc. S. Passivo: Luan Hang Ávila
Origem: DF/Uberaba

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – VEÍCULOS DE TERCEIROS. Constatado aproveitamento indevido de créditos relacionado a abastecimento de combustível realizado em veículos de terceiros, em infringência ao art. 66, inciso VIII da Parte Geral do RICMS/02. Crédito tributário retificado pelo Fisco, após análise dos argumentos e documentos acostados aos autos pelos Impugnantes. Corretas as exigências remanescentes do ICMS apurado, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO –NOTA FISCAL GLOBAL. Constatado aproveitamento indevido de créditos destacado em notas fiscais, as quais não possuem os elementos necessários a possibilitar o creditamento. Correto o estorno efetuado, nos termos do art. 12, § 3º da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02 e art. 1º, § 3º da Resolução nº 2.929/98, razão de se manter as exigências do ICMS apurado, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – MATERIAL DE USO E CONSUMO. Constatado aproveitamento indevido de créditos relativamente a aquisições de materiais de uso ou consumo, em infringência ao art. 66, inciso X c/c art. 70, inciso III da Parte Geral do RICMS/02. Corretas as exigências do ICMS apurado, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – FALTA DE OBSERVANCIA DE REQUISITOS. Constatado aproveitamento indevido de créditos destacado em nota fiscal inexistente e em nota fiscal cancelada. Corretas as exigências do ICMS apurado, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação acerca de recolhimento a menor do ICMS, no exercício de 2014, em razão de a Autuada, na condição de empresa prestadora de serviço de transporte rodoviário de cargas, ter se apropriado de créditos do imposto em sua Escrituração Fiscal Digital (EFD) em desacordo com a legislação tributária, decorrente do registro de notas fiscais contendo as seguintes irregularidades:

1 – abastecimento de combustível realizado em veículos de terceiros, em infringência ao art. 66, inciso VIII da Parte Geral do RICMS/02, haja vista que esse dispositivo autoriza o creditamento relativo às aquisições de insumos por empresa prestadora de serviço de transporte (combustível, lubrificante, pneus, câmaras de ar e material de limpeza), desde que empregados ou utilizados exclusivamente em veículos próprios;

2 – registro de nota fiscal global, prevista no art. 12, § 3º da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02, sem que essa nota fiscal estivesse acompanhada dos respectivos cupons fiscais que teriam acobertado a saída do combustível;

3 – lançamento de crédito relativamente a aquisições de materiais de uso ou consumo, em infringência ao art. 66, inciso X c/c art. 70, inciso III da Parte Geral do RICMS/02;

4 – abastecimento de combustível sem identificação da placa do veículo na nota fiscal respectiva, infringindo o art. 1º, § 3º da Resolução nº 2.929/98;

5 – lançamento a crédito de ICMS, sem possuir a nota fiscal respectiva, em infringência aos art. 63 e art. 70, inciso VI, da Parte Geral do RICMS/02;

6 - lançamento a crédito de nota fiscal que foi cancelada pelo emitente, em infringência ao art. 63, § 6º da Parte Geral do RICMS/02.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 763/794, após saneamento de irregularidade de representação processual.

Acatando parcialmente os argumentos da Defesa, o Fisco reformula o crédito tributário, nos termos dos documentos de fls. 801/821, retificando o entendimento de abastecimento de combustível realizado em veículos de terceiros para diversos veículos, os quais comprovou-se ser de propriedade da Autuada.

Na retificação, destaca a Fiscalização que, não obstante tenha sido provado que o veículo de placa MCU 8777 seja de propriedade da empresa, mantém-se o estorno de crédito neste caso, em razão de que o veículo não foi utilizado para transporte de cargas.

Regularmente intimada sobre a retificação efetuada, no novo prazo de 30 (trinta) dias para impugnação, a Autuada reenvia sua Impugnação (3ª versão - fls.

823/842), apenas suprimindo desta, o tópico que dera causa à reformulação promovida pelo Fisco, conforme acima noticiada.

Novamente, a Autuada é intimada (fls. 847/849) a sanar irregularidade de representação processual, bem como a apresentar todos os anexos referidos na Impugnação postada em 05/11/19 (a 3ª versão).

Por conseguinte, a Defesa apresenta a 4ª versão de sua impugnação, reiterando seus argumentos não acatados pelo Fisco.

O Fisco apresenta Manifestação Fiscal de fls. 877/891, requerendo a procedência do lançamento nos termos reformulados.

DECISÃO

Os fundamentos expostos na manifestação fiscal foram em grande parte os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, compõem o presente Acórdão.

Da Preliminar

A Autuada argui a nulidade do Auto de Infração, sustentando seu entendimento no fato de que a Fiscalização não realizou a recomposição de sua conta gráfica.

Alega a necessidade do procedimento a fim de se verificar a existência de saldo credor ou devedor para, daí sim, definir se haveria imposto a pagar e, neste caso, apurar o valor do crédito tributário.

Discorre sobre o princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS e transcreve dispositivo da Lei nº 10.297/96 do Estado de Santa Catarina.

Menciona ainda que, após realizada a recomposição da conta gráfica da recorrente e não verificada a existência de saldo devedor (ou seja, constatada a existência de saldo credor de ICMS), não se pode falar na existência de ICMS a pagar, sob pena de afronta ao disposto no art. 24 da Lei Complementar nº 87/96.

Transcreve acórdão do STJ (fls. 767/769), que entende amparar seus argumentos.

No entanto, os argumentos da Impugnante se mostram apenas protelatórios na medida em que seu conta corrente fiscal não apresentou saldo credor em nenhum dos períodos autuados (janeiro a dezembro de 2014), conforme faz prova a transcrição da tela do sistema SIARE (fls. 883), contendo consulta ao conta corrente fiscal da empresa. Ou seja, é inócuo, *in casu*, falar-se em recomposição de conta gráfica.

Vale observar que, mesmo não sendo o caso acima mencionado de saldo credor, o Regulamento do ICMS (RICMS/02) foi alterado pelo Decreto nº 46.698, de 30/12/14, com efeitos a partir de 01/02/15, suprimindo-se de seu art. 194 da Parte Geral o procedimento fiscalizatório denominado “Verificação Fiscal Analítica”, assim como promovendo nova redação no art. 195 da mesma Parte.

Para melhor visualização, transcreve-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

§ 1º O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

§ 2º O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1º, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

§ 3º Na hipótese de saldo igual a zero ou saldo devedor, no período a que se refere o § 2º, fica vedada a dedução de que trata o § 1º.

§ 4º Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1º. (grifou-se)

E, tratando-se o dispositivo regulamentar, acima reproduzido, de instituição de novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, aplica-se a retroação disposta no art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN). Veja-se:

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros. (grifou-se)

Ademais, para não deixar qualquer dúvida, cuidou o legislador de esclarecer que a nova redação dada ao art. 195 da Parte Geral do RICMS/02, pelo art. 3º do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Decreto nº 46.698/14, alcançava fatos geradores pretéritos e futuros, como pode-se ver na redação do art. 4º do aludido decreto:

Art. 4º O disposto no art. 1º e no art. 3º deste Decreto aplica-se aos fatos geradores ocorridos antes e após a sua publicação, nos termos do § 1º do art. 144 do Código Tributário Nacional (CTN) - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

Reitera-se, pois, pela legislação citada e, principalmente, porque a Autuada não apresentou saldo credor em nenhum dos períodos autuados, que não merece consideração o pleito da Defesa.

Rejeita-se, portanto, a arguida nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS em razão de a Autuada, na condição de empresa prestadora de serviço de transporte rodoviário de cargas, ter se apropriado de notas fiscais contendo as seguintes irregularidades:

1 – abastecimento de combustível realizado em veículos de terceiros, em infringência ao art. 66, inciso VIII da Parte Geral do RICMS/02, haja vista que esse dispositivo autoriza o creditamento relativo às aquisições de insumos por empresa prestadora de serviço de transporte (combustível, lubrificante, pneus, câmaras de ar e material de limpeza), desde que empregados ou utilizados exclusivamente em veículos próprios;

2 – registro de nota fiscal global, prevista no art. 12, § 3º da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02, sem que essa nota fiscal estivesse acompanhada dos respectivos cupons fiscais que teriam acobertado a saída do combustível;

3 – lançamento de crédito relativamente a aquisições de materiais de uso ou consumo, em infringência ao art. 66, inciso X c/c art. 70, inciso III da Parte Geral do RICMS/02;

4 – abastecimento de combustível sem identificação da placa do veículo na nota fiscal respectiva, infringindo o art. 1º, § 3º da Resolução nº 2.929/98;

5 – lançamento a crédito de ICMS, sem possuir a nota fiscal respectiva, em infringência aos art. 63 e art. 70, inciso VI, da Parte Geral do RICMS/02;

6 - lançamento a crédito de nota fiscal que foi cancelada pelo emitente, em infringência ao art. 63, § 6º da Parte Geral do RICMS/02.

O primeiro item constitui crédito relativo a abastecimento de combustível realizado em veículos de terceiros, em infringência ao art. 66, inciso VIII da Parte Geral do RICMS/02.

Mencione-se, inicialmente, que a Defesa informa que parte dos veículos considerados pelo Fisco como de propriedade de terceiros, para fins de estorno dos créditos pela aquisição de combustível, pertenciam, à época dos fatos (ano de 2014), à Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Relaciona algumas placas de veículos nessa situação e anexa como comprovação o relatório denominado “HISTÓRICO DE VEÍCULOS” de propriedade da empresa, emitido pelo DETRAN de Santa Catarina (fls. 366/371), unidade da Federação onde se encontra localizado seu estabelecimento matriz.

Verificando assistir razão em parte à Autuada, o Fisco reconheceu a incorreção observada na peça fiscal, na qual parte dos veículos considerados como de propriedade de terceiros, para fins de estorno dos créditos pela aquisição de combustível, pertenciam efetivamente, à época dos fatos (ano de 2014), à Impugnante.

Assim, e com base na relação de veículos de propriedade da empresa trazida pelo relatório “HISTÓRICO DE VEÍCULOS” de emissão do DETRAN de Santa Catarina (fls. 366/371), unidade da Federação onde se encontra localizado seu estabelecimento matriz, promoveu o Fisco a reformulação do crédito tributário às fls. 801/821.

Destaca-se que, em relação ao veículo placa MCU 8777, não obstante tenha sido provado que o veículo foi de propriedade da empresa, manteve a Fiscalização, corretamente, o estorno de crédito, posto que o veículo não era utilizado para transporte de cargas.

Para os outros veículos, a Impugnante defende seu direito ao crédito do ICMS quando do abastecimento em veículos de terceiros, enfatizando o princípio Constitucional da não-cumulatividade do imposto inserto na CF/88 e na Lei Complementar nº 87/96.

Aduz que o creditamento sobre a aquisição de combustível independe de o serviço ser prestado em veículos próprios do contribuinte ou por meio de subcontratação (veículos de terceiros), haja vista que o combustível, em qualquer dos casos, é utilizado diretamente na realização da atividade-fim da empresa, qual seja, o transporte rodoviário de cargas.

Alega que, ao ser contratada para realização do serviço de transporte, pode optar por realizá-lo com veículos de sua frota própria ou através de veículos de terceiros subcontratados. Salaria que em qualquer desses casos, o CT-e será emitido pela ora Impugnante, bem como o ICMS devido pelo serviço de transporte será de responsabilidade também dela, uma vez que ostenta a qualidade de contribuinte.

Cita o art. 57, inciso V da Parte Geral do RICMS/02, o qual impõe a responsabilidade subsidiária ao transportador subcontratado pelo pagamento do imposto devido pela transportadora subcontratante, concluindo que, se esta última é a contribuinte do ICMS, obviamente é ela quem possui o direito de apropriar os créditos decorrentes da aquisição dos insumos para prestação do serviço de transporte, inclusive sobre a aquisição de combustível.

Sustenta que o subcontratado, ao realizar o transporte por subcontratação, não está obrigado à emissão do CT-e, visto que este é emitido pelo subcontratante, e não está obrigado ao pagamento do ICMS sobre o serviço de transporte.

Por conseguinte, questiona como poderia apropriar crédito do imposto sobre aquisição de combustível.

Transcreve ementa de julgado do STJ (fls. 772/773).

Enfatiza que a atividade da Impugnante é de transporte rodoviário de cargas e não de transporte rodoviário de cargas com veículos próprios, sendo que o fato de realizar o serviço de uma ou outra forma não impacta na qualidade de insumo que o combustível possui para realização do transporte, tendo em vista que ele é imprescindível para a realização de sua atividade-fim.

Por fim, conclui sua defesa afirmando que se é a Impugnante quem emite os CT-e e recolhe o ICMS-transporte, na qualidade de contribuinte, é ela também quem tem direito ao crédito pelo abastecimento do combustível, que é pago por ela, mesmo quando os serviços de transporte foram prestados pelos veículos de terceiros.

Entretanto, razão não assiste à Defesa, consoante o que estabelece o art. 66, inciso VIII da Parte Geral do RICMS/02:

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

Dessa forma, tem-se que o crédito de ICMS pela aquisição de combustíveis, assim como ocorre em relação aos demais insumos passíveis de creditamento por parte de empresas transportadoras, conforme definido no dispositivo regulamentar acima, é “restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios”. Vedada, portanto, a apropriação de crédito no caso de utilização de veículos de terceiros, como ocorre na subcontratação.

Sabe-se que grande parte das empresas transportadoras, ainda que possuam veículos próprios para realização de parte dos serviços de transporte que executam, valem-se muitas vezes do instituto da subcontratação, que ocorre quando o transportador opta em não realizar o serviço de transporte, total ou parcialmente, em veículo próprio, subcontratando um terceiro para tal finalidade.

O art. 222 da Parte Geral do RICMS/02 traz-se a conceituação de “subcontratação” e “veículo próprio”:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VI - subcontratação é a contratação firmada por opção do transportador em não realizar o serviço, total ou parcialmente, em veículo próprio;

VII - veículo próprio é aquele registrado em nome do contribuinte ou aquele por ele operado em regime formal de locação, comodato ou qualquer outra forma de cessão, onerosa ou não;

Nessa hipótese, quando subcontrata terceiros para a execução do serviço de transporte, não caberia ao transportador subcontratante o direito a crédito de ICMS pelos abastecimentos de combustível, mas ao transportador real proprietário do veículo (transportador subcontratado), em nome de quem deve ser emitida a nota fiscal de abastecimento.

Veja-se que, nos casos de subcontratação, caberia ao transportador subcontratante o crédito de ICMS destacado no conhecimento de transporte de emissão do transportador subcontratado, se devido, pelo serviço de transporte por este executado, e não o crédito pelo abastecimento, haja vista que, nestes casos, o subcontratante é tomador do serviço executado pelo subcontratado.

Esclarece o Fisco que a irregularidade ocorreu tanto em relação a Notas Fiscais que se referiam a um único abastecimento, disciplinado pela Resolução nº 2929, de 24/07/98, como também em relação a abastecimentos acobertados por cupons fiscais que faziam parte de Notas Fiscais globais, conforme previsão contida no art. 12, § 3º da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02.

Acrescenta que o procedimento legal padrão a ser utilizado nas vendas destinadas a contribuintes do ICMS é a emissão de Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, ou Nota Fiscal Eletrônica, a cada operação de venda (RICMS/02, Anexo VI, Parte 1, art. 6º, inciso III, alínea “d” c/c art. 16, inciso III, alínea “d”), e não o cupom fiscal, este reservado às vendas para consumidores finais não-contribuintes do imposto.

Contestando o lançamento do item 2, a Impugnante aduz que o creditamento pela aquisição de insumos não pode ser obstado ou dificultado pela legislação infraconstitucional, muito menos por decreto do Poder Executivo estadual.

Transcreve o art. 12, § 3º da parte 1 do anexo V do RICMS/02, e assevera que o dispositivo milita a seu favor e não autoriza o lançamento fiscal do modo em que efetuado, pois esclarecem os incisos I e II do referido parágrafo. Conclui que o comerciante varejista de combustíveis deverá simplesmente emitir, em cada abastecimento, cupom fiscal, e indicar na nota fiscal global o número dos respectivos cupons.

Afirma que em momento algum a legislação determina que os cupons sejam anexados à nota fiscal global, sendo que a exigência de apresentação dos mesmos para reconhecimento do crédito, quando estes estão informados na nota fiscal, se mostra absolutamente indevida e contrária ao princípio da não-cumulatividade.

Novamente, a legislação não endossa a tese da Autuada.

Visando facilitar e tornar mais ágil as operações de abastecimento de combustível nos postos revendedores, quando o adquirente for contribuinte do ICMS,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

previu o legislador a possibilidade de emissão de cupom fiscal a cada abastecimento, documento este que acoberta legalmente a saída da mercadoria, desde que o mesmo contenha os números da placa e do hodômetro do veículo abastecido, e que seja emitida de forma periódica nota fiscal englobando os abastecimentos ocorridos no mês.

É o que faculta o art. 12, § 3º da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02, cuja redação então vigente reproduz-se a seguir:

Art. 12. A nota fiscal será emitida:

(...)

§ 3º Tratando-se de estabelecimento varejista de combustíveis derivados ou não de petróleo, a nota fiscal poderá ser emitida de forma periódica, englobando os abastecimentos ocorridos no mês, desde que observado o seguinte:

I- seja emitido, no momento do abastecimento, Cupom Fiscal ou Nota Fiscal Modelo 2, nestes consignando os números da placa e do hodômetro do veículo abastecido, os quais passarão a fazer parte integrante da nota fiscal global;

II- seja indicado, no campo "Informações Complementares", o número do documento fiscal que acobertou a saída da mercadoria. (grifou-se)

Dessa forma, conclui-se que não é obrigatória a adoção da sistemática de emissão de Nota Fiscal global/periódica nas operações entre posto revendedor de combustível e adquirente contribuinte do ICMS, mas, uma vez adotada, devem ser cumpridas as normas regulamentares para sua utilização, como a anexação à NF global dos cupons fiscais que teriam acobertado as saídas da mercadoria, além da indicação destes no campo "Informações Complementares" da nota fiscal.

Como visto, o texto regulamentar é bastante claro ao dispor que os cupons fiscais "*passarão a fazer parte integrante da nota fiscal global*".

Se a Nota Fiscal global mantida em arquivo e apresentada ao Fisco pela empresa transportadora estiver desacompanhada dos cupons fiscais respectivos que teriam acobertado cada abastecimento de combustível, ou se tais documentos não apresentarem consignadas as placas dos veículos abastecidos, impedido estará o Fisco de checar a condição de serem os veículos abastecidos de propriedade daquela empresa. Daí a importância de estar a NF global de abastecimento acompanhada dos cupons fiscais respectivos, documentos estes que efetivamente acobertam a venda do combustível e nos quais deve ser consignada a placa do veículo, placa esta que permite ao Fisco a identificação do real proprietário do veículo transportador abastecido.

Veja-se que o mesmo raciocínio é aplicável para o caso da irregularidade de que trata o item 4 do Auto de Infração (nota fiscal que se refere a um único abastecimento de combustível sem identificação da placa do veículo nesse documento, infringindo o art. 1º, § 3º da Resolução nº 2929/98), irregularidade esta não contestada na Impugnação apresentada.

Assim, sem prejuízo da reformulação do crédito tributário procedida pelo Fisco, correto o estorno procedido, conforme itens 1, 2 e 4 do Auto de Infração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que se refere ao lançamento de crédito relativamente a aquisições de materiais de uso ou consumo, os produtos em questão são: filtro de combustível e filtro racor, Arla 32 “Flua Petrobrás” e fluido de freio.

Entende a Autuada que insumo é todo bem e mercadoria imprescindível para a realização da atividade-fim da empresa.

Com relação ao “filtro de combustível” e ao “filtro racor”, diz tratar-se de peças, partes e componentes dos veículos automotores utilizados na realização do transporte rodoviário de cargas, e que tais peças destinam-se à substituição de peças estragadas ou desgastadas em razão do uso. Conclui que, sendo insumos para a atividade empresarial, geram direito à apropriação do crédito de ICMS pela sua aquisição.

Esclarece que o produto “Arla 32” é uma solução líquida para veículos que possuem o sistema de redução catalítica seletiva (SCR) e que sua ação serve, dentre outras coisas, para reduzir a emissão de poluentes provenientes da queima do óleo diesel.

Ressalta que desde o ano de 2012 todos os caminhões e ônibus produzidos no Brasil devem possuir o sistema SCR e, por consequência, utilizar o “Arla 32”, sendo, assim, um produto de uso obrigatório nos caminhões da ora Impugnante, devendo ser considerado insumo e ter o respectivo crédito autorizado.

Quanto ao “fluido de freio”, sustenta que se trata de um óleo lubrificante, razão pela qual deve ser assegurado o direito ao crédito de ICMS pela sua aquisição.

Destaca que o STJ possui entendimento predominante que, após o advento da Lei Complementar nº 87/96, combustível, lubrificante, pneus, peças, partes e componentes de veículos automotores são considerados insumos para o desenvolvimento da atividade de transporte rodoviário, autorizando a apropriação de créditos de ICMS.

A legislação aplicável traz o seguinte disciplinamento:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim sendo, a lei complementar que cumpre o desiderato do art. 155, § 2º, inciso XII, alínea “c” da Constituição da República é justamente a Lei Complementar nº 87/96. É ela quem disciplina o regime de compensação do imposto.

Por sua vez, a LC nº 87/96, em seu art. 33, inciso I, determinava, na redação vigente à época dos fatos objeto deste AI, que “*somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020*”.

Saliente-se que a mesma norma encontrava-se replicada no citado art. 66, inciso X da Parte Geral do RICMS/02.

Em estrita consonância com a norma acima, dispunha o art. 70, inciso III da Parte Geral do RICMS/02, também na redação vigente à época, que “fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando se tratar de entrada, até 31 de dezembro de 2019, de bens destinados a uso ou a consumo do estabelecimento”.

E deve ser considerado como material de uso ou consumo, a contrário *sensu* do disposto no art. 66, inciso VIII da Parte Geral do RICMS/02, qualquer mercadoria que não esteja nele especificada como passível de creditamento por empresa prestadora de serviço de transporte (combustíveis, lubrificantes, pneus, câmaras de ar ou material de limpeza – este último insumo na redação então vigente).

Assim, tem-se que produtos como, filtro de combustível e “filtro racor”, “Arla 32” ou fluido de freio, não estão relacionados como insumos estritamente necessários à prestação do serviço de transporte, consoante o referido dispositivo regulamentar (já transcrito anteriormente), sendo considerados para fins tributários como materiais destinados ao uso/consumo.

Vale registrar que, como bem destaca a Fiscalização, e contrariamente ao alegado pela Impugnante, o produto fluido de freio, por suas características e aplicação, não é considerado óleo lubrificante, por não ter função de lubrificar.

No tocante ao creditamento pela aquisição de gasolina comum, a Impugnante não teceu comentário, assim como em relação ao creditamento pelo abastecimento de óleo diesel do veículo placa MCU 8777 (caminhonete Chevrolet S10 LTZ DD4 cabine dupla), também considerado bem de uso ou consumo por não ser o veículo utilizado no transporte de cargas, conforme informado na reformulação do crédito tributário de fl. 801, não contestada pela Autuada.

Sem razão a Impugnante, portanto, também em relação às suas alegações relativas ao item 3 do Auto de Infração.

No que concerne às irregularidades citadas nos itens 5 e 6 do relatório do Auto de Infração (respectivamente, lançamento a crédito sem possuir a nota fiscal e lançamento a crédito de nota fiscal que foi cancelada pelo emitente), também nenhum comentário produziu a Impugnante. Observe-se, no entanto, que a irregularidade encontra-se comprovada nos autos.

Lado outro, há o inconformismo da Autuada com a exigência cumulativa da multa isolada pela apropriação indevida de crédito (descumprimento de obrigação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

acessória) com a multa de revalidação devida pela falta de recolhimento ou recolhimento a menor do imposto (descumprimento da obrigação principal).

No entanto, não cabe razão à Defesa.

Novamente, transcreve-se as disposições do art. 195 da Parte Geral do RICMS/02, que assim determina:

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

A multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já 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. Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Os arts. 53 e 55 da Lei nº 6.763/75 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; (Nota: Conforme o § 1º do Art. 224, as menções, na legislação tributária estadual, à Unidade Fiscal de Referência - UFIR - consideram-se feitas à UFEMG, bem como os valores em UFIR consideram-se expressos em UFEMG.)

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

Efeitos de 28/12/1991 a 31/12/2011 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 8º, ambos da Lei nº 10.562/1991:

“II - o valor das operações ou das prestações realizadas;”

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

V - o valor do imposto a ser informado em documento fiscal por exigência da legislação.

§ 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, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

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;"

(...)

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 mencionado art. 53, 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido é o entendimento de abalizada doutrina.

Em suma, 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.

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

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.

O desembargador 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, foi aplicada corretamente no presente caso.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Por fim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA.

Em relação aos juros de mora, equivoca-se a Impugnante ao entender que não incidem sobre a multa de ofício (multa de revalidação). A incidência dos juros de mora sobre a multa de mora encontra suporte legal no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que disciplina sobre os créditos tributários do Estado de Minas Gerais:

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI). (grifou-se)

O art. 113 do CTN afirma que *“a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dele decorrente”,* bem como que *“a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.*

O art. 139 do mesmo diploma legal diz que *“o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza dela”.*

O que se depreende da análise conjunta dos dispositivos é que quis o legislador do CTN estabelecer um regime jurídico único, que abrangesse tanto a cobrança de tributos quanto de suas penalidades pecuniárias. Desse modo, o conceito de crédito tributário é mais amplo que o de tributo, englobando também as penalidades pecuniárias, sendo que essas, ou já possuem natureza de obrigação principal (multa de mora), ou convertem-se em obrigação principal (multa isolada).

Tal entendimento vem encontrando ressonância na jurisprudência, nos termos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0002717-14.2010.4.03.6111/SP do TRF da 3ª Região, relatado pela Desembargadora Maria Cecília Pereira de Mello:

(...)

5. OS JUROS DE MORA INCIDEM COMO FORMA DE COMPENSAR A DEMORA NO PAGAMENTO DO TRIBUTO, DEMORA ESTA QUE, UMA VEZ VERIFICADA, GERA A APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA, A QUAL PASSA A INTEGRAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ASSIM, EM CASO DE ATRASO NO PAGAMENTO DA DÍVIDA, OS JUROS DEVEM

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

INCIDIR SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO, INCLUSIVE SOBRE A MULTA.

6. O ART. 161 DO CTN AUTORIZA A EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O CRÉDITO NÃO INTEGRALMENTE PAGO NO VENCIMENTO, E, CONSOANTE JÁ DEMONSTRADO ANTERIORMENTE, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRE DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, ESTANDO NELA INCLUÍDOS TANTO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO COMO O DA PENALIDADE DECORRENTE DO SEU NÃO PONTUAL PAGAMENTO. (GRIFOU-SE)

Nesse diapasão, resta integralmente correto o lançamento remanescente.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª 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, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 801/821. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Cindy Andrade Morais.

Sala das Sessões, 16 de dezembro de 2020.

Ivana Maria de Almeida
Relatora

Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente

D