

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 23.740/21/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001492527-47  
Impugnação: 40.010150545-35  
Impugnante: Transportes Mad Ltda.  
IE: 702334867.00-05  
Proc. S. Passivo: Juan Pablo Pereira Carvalho/Outro(s)  
Origem: DF/Uberlândia

**EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA – CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – APURAÇÃO POR DÉBITO/CRÉDITO – FALTA DE REGIME ESPECIAL. Acusação fiscal de falta de recolhimento de ICMS, em razão de aproveitamento indevido de crédito do imposto, tendo em vista que a Autuada 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. 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 no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI.**

**Lançamento precedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS, em razão de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2016 a dezembro de 2019, uma vez que o estabelecimento autuado 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 § 12 do mesmo dispositivo do RICMS/02.

Exigências de ICMS, 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.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 105/127 e requer, ao final, a procedência da impugnação.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 199/204, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 210/219, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto ao mérito, opina pela procedência do lançamento.

## ***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.

### **Da Preliminar**

#### **Do Pedido de Prova Pericial**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial contábil formulando os quesitos de fls. 126/127.

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Os quesitos apresentados pela Impugnante tratam, em síntese, de questionamentos sobre os créditos de ICMS apropriados pela Autuada (qual o valor, se foi superior ao limite disposto na legislação e qual seria o valor do tributo devido, caso de admitisse a possibilidade de apuração de imposto pelo sistema de débito e crédito).

Entretanto, a planilha elaborada pela Fiscalização às fls. 13/14 apresenta as informações ora questionadas. Nas últimas colunas da planilha, o Fisco confronta a coluna “Débito Apurado Dapi” com a coluna “ICMS a rec p/ créd. Presumido”. As informações de débito e crédito apresentadas nas planilhas foram extraídas das Dapis do período autuado, acostadas às fls. 52/99.

Portanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Vale citar, a propósito, decisão proferida pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais abordando a questão:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - REVISÃO DE CONTRATO - PROVA PERICIAL - DESNECESSIDADE - CERCEAMENTO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A INFORMAÇÃO DEPENDER DO CONHECIMENTO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA. O INDEFERIMENTO DE PROVA PERICIAL, QUANDO CONSTATADA SUA DESNECESSIDADE, NÃO CONFIGURA CERCEAMENTO DE DEFESA. (PROCESSO NÚMERO 1.0024.14.076459-8/001, DES.<sup>a</sup> APARECIDA GROSSI, TJMG DATA DO JULGAMENTO: 13/05/15 DATA DA PUBLICAÇÃO: 14/05/15)

(...)

Prescreve o art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08:

Art. 142 - A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º - Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

(...)

Desse modo, como os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos encontram-se no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS, em razão de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro de 2016 a dezembro de 2019, uma vez que o estabelecimento autuado 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 § 12 do mesmo dispositivo do RICMS/02.

Exigências de ICMS, 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.

Instruem o presente lançamento, dentre outros, os seguintes documentos: AIAF nº 10.000033757.46 (fls. 02/03), Auto de Infração (fls. 04/07), Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 08/09), Relatório Fiscal (fls. 10/12) e os Anexos I (Comparativo entre CTEs emitidos e DAPIs para cálculo do ICMS a recolher no período) e II (Relação de CTEs emitidos em operações interestaduais iniciadas em MG no período. As DAPIs do período autuado encontram-se acostadas às fls. 52/99 e a cópia dos livros Registro de Saídas do período encontram-se no CD de fls. 100.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O trabalho foi desenvolvido com base na análise dos documentos fiscais e arquivos eletrônicos de envio obrigatório ao Fisco.

Constata a Fiscalização que a Contribuinte aproveitou indevidamente de créditos de ICMS em valor superior a 20% (vinte por cento) do imposto devido, por adotar o regime normal de apuração do imposto, débito e crédito, sem a utilização de crédito presumido e sem possuir o Regime Especial autorizativo.

Importa repetir que, no caso dos autos, a apuração do imposto pelo regime de débito e crédito está condicionada à concessão do regime especial previsto no § 12 do art. 75 do RICMS/02.

Para as empresas transportadoras de cargas, o dispositivo regulamentar supramencionado fixou a apuração do ICMS com a utilização do crédito presumido no percentual de 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação de serviço.

A Impugnante discorda do lançamento, alegando que a apuração do imposto pelo sistema normal de débito e crédito é a regra assegurada constitucionalmente e a inversão da ordem pela SEFAZ/MG, adotando como regra a incidência do crédito presumido, ao arrepio da CF/88, contraria o princípio da não cumulatividade e cria uma modalidade de apuração do ICMS sem prévia aprovação do Confaz.

Apresenta legislações e doutrinas que entende corroborarem o seu entendimento.

No entanto, razão não lhe assiste, conforme restará demonstrado.

Para se chegar à exata dimensão do lançamento, há que se considerar a determinação contida no citado art. 75, inciso XXIX, alínea “a” e § 12, todos da Parte Geral do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

(...)

XXIX - até o dia 31 de dezembro de 2032, 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:

*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;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 várias decisões deste E. Conselho de Contribuintes sobre a matéria em exame, o art. 75, inciso XXIX e seu § 12, ambos da Parte Geral 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 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 na prestação de serviço de transporte de cargas.

A própria Impugnante reconhece que, no período autuado, apropriou os créditos do imposto, sem observar o disposto no art. 75, inciso XXIX, e seu § 12 do RICMS/02.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal 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 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 1º de abril de 2006, 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.

Exatamente a hipótese em que se enquadra a ora Impugnante.

Cabe destacar que a apuração do imposto pelo sistema de débito e crédito ainda é 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 § 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.

(...)

Entretanto, inexistente nos autos qualquer informação a demonstrar que a Autuada tenha, para o período autuado, solicitado regime especial exigido pelas normas regulamentares.

Veja que tal obrigação é o único mecanismo capaz de, nos termos das normas regulamentares mineiras, as quais encontra-se este Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, repita-se, 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.

A Impugnante requer, em atenção ao princípio da não cumulatividade e a Lei Kandir, que seja autorizada a apropriação de créditos sobre alguns insumos (óleo diesel, diesel S10, etanol hidratado, gasolina comum e gasolina aditivada), apresentando a planilha demonstrativa de fls. 120.

Entretanto, não há aqui qualquer ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no art. 155, § 2º, incisos I e II da Constituição Federal, ao contrário, cumpre destacar o atendimento a referido princípio pela autuação em foco.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, sendo o crédito a ser aproveitado calculado pela aplicação de percentual sobre o imposto devido na prestação.

Conforme já mencionado, a sistemática do crédito presumido consiste no abatimento de uma percentagem fixa sobre o valor do imposto na prestação de serviço de transporte de cargas.

Nesse diapasão, diante da legislação retromencionada, verifica-se que, ao **não** formalizar sua opção pelo regime de apuração do imposto “débito e crédito”, no período autuado, como determina o § 12 do art. 75 do RICMS/02, a Autuada opta pela apuração do imposto pelo crédito presumido, conforme dispõe o inciso XXIX do mesmo dispositivo legal citado.

Ademais, a própria Impugnante afirma que o art. 75, inciso XXIX do RICMS/02 “*estipulou o regime do crédito presumido como regra no estado de Minas Gerais, vedado o aproveitamento de créditos decorrentes da aquisição de insumos indispensáveis ao serviço*”.

Quanto ao Convênio ICMS nº 106/96, citado pela Impugnante, trata-se de simples convênio administrativo celebrado entre os entes federados estaduais signatários do instrumento, em que simplesmente se comprometem a incorporar as normas acordadas em seu ordenamento jurídico estadual.

Logo, o convênio do CONFAZ é simplesmente uma etapa formadora da vontade do ente estadual, que precede a publicação da norma tributária estadual. Apenas esta última norma tributária é obrigatória e apta a engendrar efeitos jurídicos, que vinculam os contribuintes do ICMS recolhido para o estado de Minas Gerais.

Todos os argumentos aqui expostos estão em perfeita consonância com a jurisprudência deste E. Conselho de Contribuintes, podendo ser citado, a título de exemplo, o seguinte acórdão, com a sua respectiva ementa:

### ACÓRDÃO Nº 23.572/20/1ª

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - APURAÇÃO POR DÉBITO/CRÉDITO - FALTA DE REGIME ESPECIAL. CONSTATADA A APURAÇÃO DO ICMS PELO SISTEMA DE DÉBITO/CRÉDITO, EM DESACORDO COM O PREVISTO NO ART. 75, INCISO XXIX, ALÍNEA “A”, DO RICMS/02, QUE ESTABELECE APURAÇÃO POR CRÉDITO PRESUMIDO. A APURAÇÃO PELO REGIME DE DÉBITO/CRÉDITO ESTÁ CONDICIONADA À CONCESSÃO DE REGIME ESPECIAL, PREVISTO NO § 12 DO CITADO DISPOSITIVO. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO INCISO II DO ART. 56 DA LEI Nº 6.763/75 E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI DO CITADO DIPLOMA LEGAL. INFRAÇÃO PLENAMENTE CARACTERIZADA.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa e a inconstitucionalidade do art. 75, inciso XXIX do RICMS/02, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 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;

(...)

Com relação à afronta ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUO QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...). AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886 MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

(...)

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Diógenes Baleeiro Neto. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Flávia Sales Campos Vale (Revisora) e Marcelo Nogueira de Moraes.

**Sala das Sessões, 13 de maio de 2021.**

**Marco Túlio da Silva  
Relator**

**Geraldo da Silva Datas  
Presidente**