

Acórdão: 24.087/22/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001927681-48
Impugnação: 40.010152445-47
Impugnante: Suzano S.A.
IE: 062339588.77-90
Origem: DF/Governador Valadares

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE FERROVIÁRIO/CARGA - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – TOMADOR DE SERVIÇO DIVERSO. Acusação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos à prestação de serviços ferroviário de cargas, uma vez não comprovado que o estabelecimento autuado é o tomador dos serviços, nos termos da conceituação estabelecida na legislação vigente. Os contratos trazidos pela Defesa não elidem o lançamento, mas pelo contrário, sustentam a tese fiscal de que o estabelecimento mineiro não é o tomador do serviço, nos termos do Convênio SINIEF nº 006/89. Infração caracterizada. Corretas as exigências fiscais, constituídas pelo ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de maio de 2019 a janeiro de 2021, relativos à prestação de serviços ferroviário de cargas, uma vez não comprovado que o estabelecimento autuado é o tomador dos serviços, nos termos da conceituação estabelecida na legislação vigente.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS apurado, 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 págs. 11.232/11.258, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às págs. 11.523/11.535.

A Assessoria do CC/MG exara o interlocutório de págs. 11.537, que gera as seguintes ocorrências: (i) esclarecimentos da Impugnante - págs. 11.540/11.542; (ii) réplica fiscal - págs. 11.672/11.676.

Por conseguinte, em Parecer fundamentado de págs. 11.677/11.711, a Assessoria do CCMG opina, em preliminar, pela rejeição das prefacial arguida e, no mérito pela improcedência do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar de Nulidade

A Autuada inicia sua defesa invocando a nulidade do lançamento, em face, do que entende, por “*precariedade do trabalho fiscal*”.

Para melhor compreensão da prefacial arguida pela Impugnante, *mister se faz*, inicialmente, a transcrição do Relatório Fiscal Detalhado, anexado ao Auto de Infração:

Relatório Fiscal

“... **1 - Atividade do Contribuinte:** Atividades de apoio a produção florestal (atua como pátio de transbordo do transporte rodoviário do eucalipto para o transporte ferroviário)

[...]

Constatou-se mediante análise das notas fiscais, dos conhecimentos de transporte, dos livros fiscais, das Declarações de Apuração e Informação do ICMS (DAPI), de contratos de prestação de serviço de transporte ferroviário e de informações prestadas pela autuada em atendimento ao AIAF nº 10.000037548-36, que a empresa autuada apropriou indevidamente de créditos de ICMS de serviço de transporte ferroviário interestadual, no período de maio/2019 a janeiro/2021, no valor original de R\$...

Têm-se que:

- A empresa FIBRIA foi incorporada pela SUZANO S/A, que atua no ramo de fabricação de papel e celulose e possui diversos estabelecimentos espalhados pelo país, inclusive no Estado de Minas Gerais.
- Alguns desses estabelecimentos mineiros utilizam os serviços de transporte ferroviário da **VLI S/A** para transporte da sua produção, em operações de **transferência para a fábrica instalada no Estado do ES** (antiga FIBRIA), onde é utilizada como matéria prima para a fabricação de celulose.
- Ocorre que os Contratos de Prestação de Serviços de Transporte Ferroviário são firmados entre a VLI S/A e dois estabelecimentos da SUZANO (FIBRIA), um localizado em São Paulo/SP e o próprio estabelecimento destinatário das mercadorias, localizado em Aracruz/ES (anexos 3, 4, e 5).
- Já **os pagamentos** da Prestação de Serviços de Transporte Ferroviário **são efetivados através dos estabelecimentos SUZANO localizados em**

Salvador/BA (Matriz) e São Paulo/SP (anexo 6, 7 e 8).

• Apesar disso, **os CT-e são emitidos pela VLI** com destaque do ICMS e **discriminando como tomador do serviço o remetente mineiro** das mercadorias, SUZANO (anexo 10).

• O estabelecimento SUZANO (MG), por sua vez, se credita do imposto destacado nesses CT-e, que já totaliza um valor de R\$... até a data desta autuação.

• Com fulcro no Art. 66 do RICMS/02 e no art. 58-A do Convênio ICMS 006/1989, é indubitável o direito ao crédito única e exclusivamente aos estabelecimentos que contratualmente são responsáveis pelo pagamento do serviço de transporte, sendo estes, os **tomadores**. Ou seja, **o direito ao crédito é atribuído aos estabelecimentos SUZANO localizados na BA e SP**.

Diante do exposto, é devido por parte do Fisco mineiro o estorno desses créditos de ICMS, em vista do princípio da autonomia entre os estabelecimentos de um mesmo contribuinte e do disposto no Art. 66 do RICMS/02 e no inciso III do art. 58-A do Convênio SINIEF 006/1989:

RICMS/02

Do Crédito do Imposto

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:

I - ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao tomador, observado o disposto no § 2º deste artigo; (...)

Convênio SINIEF 006/1989

Art. 58-A. Para efeito de aplicação desta legislação, em relação à prestação de serviço de transporte, considera-se:

I - remetente, a pessoa que promove a saída inicial da carga;

II - destinatário, a pessoa a quem a carga é destinada;

III - tomador do serviço, a pessoa que contratualmente é a responsável pelo pagamento do serviço de transporte, podendo ser o remetente, o destinatário ou um terceiro interveniente;

IV - emitente, o prestador de serviço de transporte que emite o documento fiscal

relativo à prestação do serviço de transporte.

§ 1º O remetente e o destinatário serão consignados no documento fiscal relativo à prestação do serviço de transporte, conforme indicado na Nota Fiscal, quando exigida.

A condição indispensável para que o estabelecimento faça jus ao aproveitamento do crédito do serviço de transporte não foi atendida, qual seja, que o estabelecimento autuado seja caracterizado como o tomador do serviço. Restou configurado que o tomador do serviço de transporte não é o estabelecimento autuado, localizado em Sete Lagoas – MG, conforme as seguintes evidências:

1 - Os contratos de prestação de serviço de transporte celebrados entre a Suzano e a transportadora VLI Multimodal que prestou o serviço, consignam como **contratantes dois estabelecimentos da Suzano, localizados em São Paulo - SP e em Aracruz - ES** (Anexos 3, 4 e 5 deste AI).

2 - **Os extratos de pagamento do referido serviço, demonstram que os estabelecimentos que pagaram os serviços de transporte foram os estabelecimentos de Salvador - BA e de São Paulo - SP**, conforme documentos acostados nos Anexos 6, 7 e 8 deste AI.

É claro na legislação a definição de que o **tomador do serviço de transporte é aquele estabelecimento que contrata e assume o ônus do pagamento do serviço, condição que não foi atendida pelo estabelecimento autuado.** A resposta à Consulta de Contribuintes Nº 224/2004 e o Acórdão do CC Nº 15.816/03/3ª deixa claro essa condição. Tanto a Consulta como o Acórdão afirmam que *‘O tomador do serviço de transporte, para efeito de aplicação da legislação tributária, será sempre identificado na pessoa que suportar o ônus pela prestação de serviço de transporte realizada. Tomador é aquele que se encarrega do pagamento da prestação.’*:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 224/2004
(MG de 01/12/2004 e republicada no MG de 04/12/2004)

CRÉDITO DO ICMS – TRANSPORTE – TOMADOR
– O contribuinte terá direito ao crédito relativo às prestações de serviço de transporte caso figure como tomador do serviço e desde que tal serviço esteja vinculado a operações tributadas pelo imposto, conforme dispõe o inciso I do artigo 66 da Parte Geral do RICMS/02.

.....
CONSULTA:
.....

5 - Na transferência intermunicipal ou interestadual de mercadoria sujeita ou não a substituição tributária, cujo transporte seja realizado por empresa transportadora, a Consulente, como a tomadora de serviço, poderá aproveitar o crédito destacado no Conhecimento de Transporte que acobertou o transporte da mercadoria?

.....
RESPOSTA:
.....

1 a 6 - Os questionamentos apresentados serão respondidos em bloco, visto que, se separados poderão comprometer o entendimento.

Na prestação de serviço de transporte, independentemente de serem realizadas nas operações de transferência de mercadoria, entre estabelecimentos do mesmo titular, é assegurado ao tomador do serviço, conforme previsto no artigo 66, inciso I, Parte Geral do RICMS/02, o aproveitamento do crédito do ICMS, corretamente cobrado e destacado em documentos fiscais.

Na hipótese em que o prestador do serviço de transporte é autônomo ou empresa transportadora de outra unidade da Federação, não inscritos no Cadastro de Contribuinte deste Estado, o remetente ou alienante é o responsável pelo recolhimento do ICMS referente a essa prestação, como dispõe o artigo 37, Parte Geral do RICMS/02. **No entanto, o tomador do serviço poderá ser tanto o remetente ou alienante como o destinatário, pois, para a aplicação da legislação tributária, o tomador do serviço de transporte será sempre identificado na pessoa que suportar o ônus pela prestação realizada..(g.n.)**

A resposta à Consulta de Contribuintes nº 65/2002, citada no Acórdão Nº 15.816/03/3ª do Conselho de Contribuintes, também é elucidativa quando trata do conceito de **'tomador do serviço'**. Segue a transcrição:

‘É PACÍFICO NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MINEIRA QUE O TOMADOR DO SERVIÇO DE TRANSPORTE, OU SEJA, AQUELE QUE ASSUME O ENCARGO PELO TRANSPORTE DE MERCADORIA, TEM O DIREITO DE APROPRIAR, SOB A FORMA DE CRÉDITO, O VALOR DO ICMS RELATIVO À

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE TRANSPORTE. O "TOMADOR" DO SERVIÇO DE TRANSPORTE, PARA EFEITO DE APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, SERÁ SEMPRE IDENTIFICADO NA PESSOA QUE SUPOORTAR O ÔNUS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE REALIZADA. TOMADOR É AQUELE QUE SE ENCARREGA DO PAGAMENTO DA PRESTAÇÃO.'

Foi requisitado pelo fisco, através "Item 4" do AIAF, os comprovantes de pagamento e a identificação das contas bancárias debitadas pelo pagamento dos serviços de transporte, assim como a identificação do titular dessas contas.

Item 4 do AIAF:

'4 - Apresentar os comprovantes de pagamento pelos serviços de transporte de eucalipto efetuado pela empresa VLI Multimodal S.A. do estabelecimento de Sete Lagoas (IE 062.339588.7790) com destino ao estabelecimento industrial da Suzano em Aracruz-ES. Os comprovantes de pagamento devem ser apresentados com identificação do titular da conta debitada e abranger o período de 01/01/2019 a 31/01/2021.'

Em atendimento ao AIAF, a Suzano encaminhou ao fisco os comprovantes de pagamento do serviço de transporte, as contas bancárias debitadas e a identificação dos titulares de tais contas (Anexos 6, 7 e 8).

Na primeira folha dos documentos acostados ao Anexo 6 deste AI, está reproduzido informações prestadas pela Autuada (através de e-mail), com a identificação dos titulares das contas debitadas. **Nota-se que os titulares das contas são dois estabelecimentos da Suzano localizados, um em São Paulo – SP (de CNPJ 16.404.287/0033-32) e o outro em Salvador – BA (de CNPJ 16.404.287/0001-55):**

'Segue a informação. Conforme área financeira, todos os pagamentos realizados pelo Banco Itaú nas contas mencionadas estão vinculados aos CNPJs abaixo.

Agência: 0910 conta: 01622-9 (CNPJ 16.404.287/0001-55)

Agência: 0910 conta: 08480-5 (CNPJ 16.404.287/0033-32)'

Os CNPJ informados acima pertencem aos seguintes estabelecimentos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- (CNPJ 16.404.287/0001-55): Suzano – estabelecimento de Salvador - BA (17.10-9- 00 - Fabricação de celulose e outras pastas para a fabricação de papel)

- (CNPJ 16.404.287/0033-32): Suzano – estabelecimento de São Paulo – SP

Diante do exposto, **conclui-se que a Autuada não se enquadra na condição de ‘tomadora do serviço’, visto que não contratou o frete e nem arcou com o ônus da prestação do serviço. Logo, não faz jus ao crédito do serviço de transporte.**

Sendo assim, lavrou-se o presente AI para restituir aos cofres públicos o valor do crédito apropriado indevidamente, nos termos do artigo 195 do RICMS/2002. Exigências de ICMS para neutralizar o valor correspondente ao crédito indevido apropriado, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75, conforme Demonstrativo do Crédito Tributário detalhado no ANEXO 1 deste AI ...” (Grifou-se)

A Impugnante ressalta, inicialmente, que houve falta de “*diligência e cautela por parte da D. Autoridade Fiscal ao lavrar o presente Auto de Infração, sem antes analisar o conteúdo dos contratos de prestação de serviços realizados à IMPUGNANTE (Doc. 05), bem como o quanto rege a legislação vigente acerca da possibilidade de tomada de créditos de ICMS decorrente deste tipo de serviço*”.

Acrescenta que, no relatório da autuação, “*foi descrito que a IMPUGNANTE apurou crédito de ICMS indevidamente, uma vez que ‘a condição indispensável para que o estabelecimento faça jus ao aproveitamento do crédito do serviço de transporte não foi atendida, qual seja, que o estabelecimento autuado seja caracterizado como o tomador do serviço. Restou configurado que o tomador do serviço de transporte não é o estabelecimento autuado, localizado em Sete Lagoas MG’*”.

Relata que o Fisco entendeu que “*1 - Os contratos de prestação de serviço de transporte celebrados entre a Suzano e a transportadora VLI Multimodal que prestou o serviço, consignam como contratantes dois estabelecimentos da Suzano, localizados em São Paulo - SP e em Aracruz ES (Anexos 3, 4 e 5 deste AI); 2 - Os extratos de pagamento do referido serviço, demonstram que os estabelecimentos que pagaram os serviços de transporte foram os estabelecimentos de Salvador - BA e de São Paulo - SP, conforme documentos acostados nos Anexos 6, 7 e 8 deste AI*”.

Salienta, porém, que, “*ao contrário do quanto alega a Autoridade Fiscal, em uma breve consulta aos contratos de prestação de serviço apresentados no curso da fiscalização seria possível verificar que o estabelecimento autuado é, de fato, o tomador do serviço*”.

Destaca, nesse sentido, que, “*de acordo com o conteúdo trazido ao longo dos contratos de prestação de serviço, é possível verificar, sem qualquer dúvida, que o transporte seria realizado entre a unidade estabelecida em Sete Lagoas – empresa autuada – e a unidade de Aracruz*”.

Complementa que “*o alegado acima pode ser facilmente corroborado quando da análise dos documentos fiscais que acobertam as operações que também demonstram que o tomador do serviço do transporte ferroviário é, de fato, a IMPUGNANTE, cuja localização encontra-se no Município de Sete Lagoas*” e apresenta, a título exemplificativo, documentos fiscais vinculados às operações/prestação de serviços ora em análise.

Aduz que “*cabe à D. Autoridade Fiscal aprofundar suas investigações, a fim de comprovar, **seguramente**, que a IMPUGNANTE apurou crédito de ICMS de forma indevida e, assim, poder lavrar o auto de infração*”.

A seu ver, “*é possível verificar que o contrato firmado quando analisado em conjunto com a documentação fiscal – DACTEs e DANFES (Doc. 06 e 07) – corroboram a idoneidade da operação praticada, bem como as pessoas jurídicas envolvidas na operação, de forma que resta demonstrado, cabalmente, a possibilidade na tomada dos créditos, pela ora IMPUGNANTE*”.

Na sua visão, “*o que se vê no presente caso, portanto, é a precariedade do r. Auto de Infração, bem como do trabalho fiscal, uma vez que resta cristalino o direito da IMPUGNANTE em valer-se dos créditos de ICMS decorrentes dos serviços de transporte ferroviário realizados*”.

Transcreve o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e afirma que “*todo processo administrativo fiscal tem o específico objetivo de apurar, com exatidão, os fatos ensejadores da incidência tributária previamente delimitada em lei. Sendo assim, como corolário do princípio da legalidade, o auto de infração tem de se pautar no princípio da verdade material*”, enfatizando que, “*admitir que o Auto de Infração ora combatido deve ser mantido é rechaçar a aplicação do princípio da verdade material, uma vez que resta claro que a D. Autoridade Fiscal sequer analisou o elemento essencial e indispensável ao deslinde deste caso: o conteúdo dos contratos que estabelece quais unidades em que a prestação dos serviços seria realizada*”.

Conclui, nesses termos, que, “*uma vez que a questão basilar da discussão em questão não foi levada em consideração, é certo que está maculado de nulidade o lançamento tributário ora combatido, ante a precariedade do trabalho fiscal*”.

No entanto, ao contrário das alegações da Impugnante, inexistente qualquer mácula no presente lançamento que possa acarretar a sua nulidade.

Com efeito, analisando-se o Relatório Fiscal, verifica-se que a presente autuação fundamenta-se, em síntese, nos seguintes argumentos fáticos e/ou de direito:

- “os Contratos de Prestação de Serviços de Transporte Ferroviário são firmados entre a VLI S/A e dois estabelecimentos da SUZANO (FIBRIA), um localizado em São Paulo/SP e o próprio estabelecimento destinatário das mercadorias, localizado em Aracruz/ES (anexos 3, 4, e 5)”;

- “os pagamentos da Prestação de Serviços de Transporte Ferroviário são efetivados através dos estabelecimentos SUZANO localizados em Salvador/BA (Matriz) e São Paulo/SP (anexo 6, 7 e 8)”;

- “com fulcro no art. 66 do RICMS/02 e no art. 58-A do Convênio ICMS nº 006/1989, é indubitável o direito ao crédito única e exclusivamente aos estabelecimentos que contratualmente são responsáveis pelo pagamento do serviço de transporte, sendo estes, os tomadores. Ou seja, o direito ao crédito é atribuído aos estabelecimentos SUZANO localizados na BA e SP”.

- “é claro na legislação a definição de que o tomador do serviço de transporte é aquele estabelecimento que contrata e assume o ônus do pagamento do serviço, condição que não foi atendida pelo estabelecimento autuado ...”;

Diante desses fatos, concluiu o Fisco que *“a Autuada não se enquadra na condição de ‘tomadora do serviço’, visto que não contratou o frete e nem arcou com o ônus da prestação do serviço. Logo, não faz jus ao crédito do serviço de transporte”*.

Como visto acima, a presente autuação foi detalhadamente motivada, atendendo a todos os requisitos formais estabelecidos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, contendo, especialmente, a descrição clara e precisa do fato que motivou a sua emissão e das circunstâncias em que foi praticado, bem como a citação expressa dos dispositivos legais tidos por infringidos e daqueles relativos às penalidades aplicadas, inexistindo qualquer mácula que possa acarretar a sua nulidade.

Inexiste, também, qualquer ofensa ao art. 142 do CTN, como tenta fazer crer a Impugnante, pois o Fisco, diante das premissas acima, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, nos termos estabelecidos na legislação vigente, identificou corretamente o Sujeito Passivo da obrigação tributária, assim como aplicou de forma escoreta a penalidade cabível.

Verifica-se que os argumentos apresentados pela Impugnante se confundem com o mérito, não tendo, pois, qualquer repercussão sobre o lançamento, no tocante à sua validade formal.

Ressalte-se que a Assessoria do CC/MG buscou ainda esclarecimentos adicionais sobre a matéria, por meio do interlocutório de pág. 11.537, cujo resultado será examinado em seguida, não sendo mais necessárias quaisquer diligências para o deslinde da questão.

Assim, por todo o exposto, deve ser rejeitada a arguição de nulidade do Auto de Infração.

Do Mérito

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de maio de 2019 a janeiro de 2021, relativos à prestação de serviços ferroviário de cargas, uma vez não comprovado que o estabelecimento autuado é o tomador dos serviços, nos termos da conceituação estabelecida na legislação vigente.

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

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante destaca, inicialmente, “que a D. Autoridade Fiscal não questiona a legalidade dos créditos decorrentes do serviço de transporte ferroviário prestado, mas tão somente que a **IMPUGNANTE** não teria direito ao crédito, haja vista que ‘1 - Os contratos de prestação de serviço de transporte celebrados entre a Suzano e a transportadora VLI Multimodal que prestou o serviço, consignam como contratantes dois estabelecimentos da Suzano, localizados em São Paulo - SP e em Aracruz ES (Anexos 3, 4 e 5 deste AI); 2 - Os extratos de pagamento do referido serviço, demonstram que os estabelecimentos que pagaram os serviços de transporte foram os estabelecimentos de Salvador - BA e de São Paulo - SP, conforme documentos acostados nos Anexos 6, 7 e 8 deste AI’”.

Reportando-se ao princípio da não cumulatividade, a Impugnante cita os arts. 155, §2º, inciso I da CF/88, 19 e 20 da LC nº 87/96 e os arts. 62 e seguintes do RICMS/02, bem como decisões do poder judiciário, e afirma que esse conjunto normativo instituiu “*um regime amplo de creditamento, vedando a compensação em hipóteses muito específicas, expressamente previstas na legislação, as quais, conforme será adiante explicitado, não representam a realidade desse caso*”, acrescentando que “*o direito ao crédito do imposto pago nas operações anteriores é inexorável da sistemática não cumulativa do ICMS, sendo imperativo que o Estado observe este direito na apuração do imposto*”.

Salienta que “*as prestações de serviço de transporte intermunicipal e interestadual estão no campo de incidência do ICMS. Nas prestações de serviços de transporte intermunicipal ou interestadual, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento do início da prestação do referido serviço, nos termos do artigo 12, inciso V, da LC nº 87/96*”.

Aduz que “*nesta toada, o contribuinte é definido como qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior, sendo que o responsável tributário será o do local em que tenha início a prestação*”.

Argumenta que, “*assim, de acordo com a legislação vigente, em especial a legislação mineira e o Convênio SINIEF nº 6, a atribuição da responsabilidade pelo recolhimento do imposto incidente sobre a prestação do serviço é do tomador do serviço e, como consequência lógica, é ele quem tem o direito ao crédito do imposto em estrita observância ao princípio da não cumulatividade*”.

Ressalta que “*o artigo 66, inciso I, do RICMS/MG, prevê que o crédito de ICMS 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, ao serviço de transporte prestado ao tomador*”.

Reafirma que, “conforme demonstrado no tópico anterior, o tomador do serviço de transporte ferroviário em comento é a ora **IMPUGNANTE**, pessoa jurídica de direito privado localizada no Município de Sete Lagoas”, lembrando que “tal afirmação encontra-se corroborada no contrato de prestação de serviço, bem como na documentação fiscal pertinente que suporta a operação”, juntada aos autos.

Assim, na visão da Impugnante, “resta evidente que não merecem prosperar as alegações de que a **IMPUGNANTE** não teria atendido as condições para que o estabelecimento fizesse jus ao aproveitamento do crédito do serviço de transporte, haja vista que ‘os contratos de prestação de serviço de transporte celebrados entre a Suzano e a transportadora VLI Multimodal que prestou o serviço, consignam como contratantes dois estabelecimentos da Suzano, localizados em São Paulo - SP e em Aracruz ES (Anexos 3, 4 e 5 deste AI)’”, muito pelo contrário, pois teria demonstrado “**sem sombra de dúvidas, que a prestação do serviço iria ocorrer em seu estabelecimento localizado em Sete Lagoas, nos termos dos contratos vigentes, razão pela qual esta seria a tomadora do serviço e, assim, teria direito ao crédito de ICMS decorrente da operação. É, pois, o que se infere da documentação acostada**”.

Quanto ao argumento do Fisco no sentido de que “os extratos de pagamento do referido serviço, demonstram que os estabelecimentos que pagaram os serviços de transporte foram os estabelecimentos de Salvador - BA e de São Paulo – SP”, a Impugnante alega que “o que demonstra quem é o contribuinte do ICMS é quem é a pessoa jurídica definida como o tomador do serviço. E, no presente caso, é a **IMPUGNANTE** estabelecida em Sete Lagoas”, oportunidade em que destaca que “o pagamento ter sido realizado por sua filial localizada em São Paulo ou Salvador não descaracteriza a operação. Pelo contrário. A operação continuou sendo realizada entre a unidade impugnada e o destino de origem”.

Tece comentários sobre a empresa como um todo, relatando que “a estrutura da Suzano S/A inclui escritórios administrativos em Salvador (BA) e em São Paulo (SP), três fábricas integradas de celulose e papel, duas localizadas no estado de São Paulo (Unidade Suzano e Unidade Limeira) e uma no Estado da Bahia (Unidade Mucuri), uma fábrica de papel não-integrada no estado de São Paulo (Unidade Rio Verde), uma de produção de celulose no estado do Maranhão (Unidade Imperatriz), e a FuturaGene. A Suzano é uma das maiores empresas com estrutura para distribuição de papéis e produtos gráficos da América do Sul”, além de possuir escritórios de representação no exterior.

Informa que, “com o intuito de manter o controle de suas operações, em especial as operações financeiras que envolvem o pagamento de contratações, tributos etc., acaba por concentrar estes pagamentos em determinadas filiais, em especial em seu escritório central localizado em São Paulo e em sua sede Matriz, em Salvador”.

Enfatiza que “seria impossível tanto para a ora **IMPUGNANTE**, como para diversos outros contribuintes que possuem quantidade considerável de filiais espalhadas pelo território nacional, que realizasse os pagamentos diretamente nas unidades em que ocorrem as contratações etc.”.

Esclarece que, “conforme se extrai do cartão CNPJ da **IMPUGNANTE**, a filial tomadora de serviços é uma unidade florestal, sem nenhum funcionário administrativo/financeiro, mas apenas funcionários envolvidos nas operações de plantio, manutenção e colheita florestal”

Assim, a seu ver, “o pagamento ser realizado pela unidade central – diga-se sede administrativa – não desconstitui a operação e muito menos descaracteriza a unidade como tomadora do serviço”, como evidenciado pela documentação por ela acostada aos autos, motivo pelo qual “não seria razoável exigir que todas as filiais das empresas nacionais disponham de contas bancárias apartadas e funcionários administrativos/financeiros para tratar dos pagamentos de forma individualizada, ainda mais considerando empresas brasileiras do porte da ora **IMPUGNANTE**”.

Conclui nesses termos que, “tendo em vista a estrita observância do quanto preceitua o princípio da não cumulatividade e a legislação tributária, bem como pela ora **IMPUGNANTE** classificar-se como tomadora dos serviços de transporte ferroviário prestados em sua unidade localizada em Sete Lagoas, conforme vasta documentação acostada à presente defesa, resta evidente o seu direito em valer-se dos créditos de ICMS decorrentes dos serviços prestados”.

No entanto, como bem salienta o Fisco, a tese impugnatória não é capaz de motivar alteração no lançamento, uma vez que a documentação e os argumentos apresentados não contrariam e nem desconstituem a sustentação do trabalho fiscal.

Nesse sentido, vale transcrever a análise fiscal sobre os argumentos da Defesa, que bem elucidam a questão:

Manifestação Fiscal

Inicialmente cabe enfatizar que o feito fiscal possui sustentação legal nos diversos dispositivos citados no AI, entre eles no Art. 58-A do Convênio SINIEF 006/1989 (transcrito a seguir), conforme consignado várias vezes no Relatório do AI e no Relatório Detalhado. A citação equivocada pela Impugnante de que a autuação busca sustentação no Art. 58 do mesmo Convênio, não procede.

[...]

Uma vez esclarecido o correto embasamento legal, vejamos os motivos pelo qual as alegações apresentadas na tese impugnatória não são suficientes para alterar o trabalho fiscal.

A Impugnante alega de forma contundente como principal embasamento de sua defesa, que os contratos de prestação de serviço celebrados entre a transportadora VLI e a Suzano (Fíbria), demonstram claramente que uma das origens da prestação do serviço de transporte previstas nos contratos é no estabelecimento da autuada, em Sete Lagoas, com destino à fábrica da Suzano (Fíbria) em Aracruz – ES. Cita que, sendo assim, ‘em uma breve consulta aos

contratos de prestação de serviço apresentados no curso da fiscalização seria possível verificar que o estabelecimento autuado é, de fato, o tomador do serviço’.

Em complemento à alegação acima, a Impugnante aduz que os documentos fiscais que acobertam as operações, também demonstram que o tomador do serviço do transporte ferroviário é, de fato, a Impugnante, cuja localização encontra-se no Município de Sete Lagoas. Cita os seguintes documentos fiscais, que constam a Impugnante como tomadora do serviço de transporte: Documento Auxiliar do Conhecimento de Transporte Eletrônico (‘DACTE’) e Documento Auxiliar da Nota Fiscal Eletrônica (‘DANFE’).

No entanto, no que pese o fato de constar nos documentos DACTE e DANFE que o tomador do serviço é a Impugnante ou de constar nos contratos que uma das origens da prestação do serviço de transporte é Sete Lagoas, isso não caracteriza a unidade de Sete Lagoas (autuada) como tomadora do serviço e consequentemente como detentora do direito de aproveitar o crédito da prestação do serviço em sua apuração do ICMS. Conforme **previsto na legislação**, o contribuinte terá direito ao crédito relativo às prestações de serviço de transporte **caso figure como tomador do serviço** e desde que tal serviço esteja vinculado a operações tributadas pelo imposto, conforme dispõe o inciso I do artigo 66 da Parte Geral do RICMS/02. Por outro lado, também define a legislação, que **tomador do serviço, é a pessoa que contratualmente é a responsável pelo pagamento do serviço de transporte, podendo ser o remetente, o destinatário ou um terceiro interveniente (Convênio SINIEF 006/1989)**.

O fato de os contratos de prestação de serviço de transporte celebrados entre a Suzano (Fíbria) e a transportadora VLI Multimodal que prestou o serviço em questão, consignarem como contratantes os estabelecimentos da Suzano localizados em São Paulo - SP e em Aracruz - ES (Anexos 3, 4 e 5 do AI) e de constar no RESUMO DO CONTRATO: **“Unidade do Contrato: Aracruz - Industrial e Florestal”** (ANEXO I desta MF), **que é a mesma unidade destinatária do serviço de transporte contratado**; somado ao fato de que os extratos de pagamento do referido serviço, demonstrarem que os **estabelecimentos titulares dos pagamentos dos serviços de transporte foram os estabelecimentos de Salvador - BA e de São Paulo - SP**, conforme documentos acostados nos Anexos 6, 7 e

8 do AI; são fatos que descartam a possibilidade do estabelecimento mineiro (da autuada) ser o detentor do direito de aproveitar o crédito em sua apuração do ICMS, uma vez que este **não foi o estabelecimento que assumiu o ônus do serviço de transporte.**

Nas circunstâncias em tela, o direito ao aproveitamento do crédito do serviço de transporte cabe a estabelecimentos contratantes que arcaram com o ônus do serviço, que neste caso foi estabelecimento de outro Estado, logo, o crédito autuado não cabe ao estabelecimento mineiro (Impugnante).

Por outro lado, o fato da Suzano possuir diversos estabelecimentos espalhados pelo território brasileiro e de concentrar a execução de seus pagamentos de contratações, tributos, etc. em determinadas filiais, em especial em seu escritório central localizado em São Paulo e em sua sede Matriz, em Salvador, conforme afirma a Impugnante, não desobriga a empresa de eleger, nos respectivos documentos ou pagamentos, o estabelecimento titular do pagamento, com o intuito de manter o controle de suas operações e de prestar contas ao fisco. Logo, é admitido que todos os seus documentos sejam emitidos ou pagos de forma centralizada em determinadas filiais (escritórios centralizados), porém, deve ser devidamente identificado o estabelecimento titular do documento e do pagamento, caso contrário, o princípio da autonomia dos estabelecimentos previsto na legislação estaria sendo inobservado e, consequência disso, seria uma completa confusão na aplicação da legislação do ICMS, possibilitando aproveitamento de um crédito de ICMS específico por mais de um estabelecimento ou impossibilitando a baixa de determinada obrigação tributária por um determinado estabelecimento.

O Art. 29 da Lei 6763/75, assim rege:

[...]

A Suzano realizou os pagamentos do serviço de transporte em lide com a titularidade dos estabelecimentos de São Paulo, CNPJ 16.404.287/0033-32, cuja atividade é de escritório administrativo, e de Salvador, CNPJ 16.404.287/0001-55, cuja atividade é fabricação de celulose e outras pastas para a fabricação de papel (CNAE 17.10.9-00). Assim, o estabelecimento mineiro localizado em Sete Lagoas (Autuada) não poderia apropriar do crédito de ICMS relacionado a esse serviço, tendo em vista que **não foi o tomador do serviço, não arcou com o ônus do serviço.**

A legislação define que tomador do serviço, é a pessoa que contratualmente é a responsável pelo pagamento do serviço de transporte, podendo ser o remetente, o destinatário ou um terceiro interveniente (Convênio SINIEF 006/1989), ou seja, 'O tomador do serviço de transporte, para efeito de aplicação da legislação tributária, será sempre identificado na pessoa que suportar o ônus pela prestação de serviço de transporte realizada. Tomador é aquele que se encarrega do pagamento da prestação' (conforme exarado na Consulta de Contribuintes N° 224/2004 e no Acórdão do CC N° 15.816/03/3ª).

A alegação da Impugnante de que o Sistema SAP da empresa demonstra que o estabelecimento autuado (Sete Lagoas) é o tomador do serviço de transporte, não procede. Assim como os contratos de prestação do serviço de transporte que foram analisados detalhadamente pelo fisco (ao contrário do que afirma a Impugnante), o Sistema SAP também demonstra apenas que foi prestado serviço de transporte com origem no estabelecimento em Sete Lagoas e destino na fábrica em Aracruz-ES; o que não é suficiente para caracterizar o estabelecimento de Sete Lagoas (autuado) como tomador do serviço.

Por sua vez, a não cumulatividade do ICMS estabelecida pela CRFB/88, Artigo 155, §2º, Inciso I, pelos Artigos 19 e 20 da LC n° 87/96, e pelo RICMS/MG (Artigos 62 e seguintes), invocada pela Impugnante em sua tese de defesa como fundamento ao seu suposto direito de se creditar do ICMS relacionado ao serviço de transporte ferroviário em lide, em nada é afrontada com a vedação ao referido creditamento. Pelo contrário, essa vedação ao creditamento, motivada pelo fato da Impugnante não ser o 'tomador do serviço', faz com que o efeito do princípio da não cumulatividade seja atendido, de forma que na fase final da cadeia de comercialização, o produto seja tributado com a alíquota real a ele atribuída pela legislação, sendo este o propósito do princípio da não cumulatividade do ICMS. Portanto, a vedação do creditamento do ICMS que não possui previsão legal - que é o caso em tela - está em perfeita harmonia com o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS.

As fundamentações expostas até aqui, são plenamente suficientes para concluir que a Impugnante não é a tomadora do serviço de transporte e, portanto, não faz jus ao crédito do ICMS relacionado ao referido serviço. (...)

A lógica da legislação ao atribuir apenas ao 'tomador do serviço' o direito ao crédito, está atrelada à subsequente obrigação do 'tomador do serviço' agregar o valor do frete ao valor da mercadoria quando da saída da mercadoria, conforme imposição do Art. 50, Inc. I, Al. 'a' do RICMS/2002. Neste sentido, a SUTRI já manifestou em diversas Consultas de Contribuintes, entre elas a **CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 122/2015**:

'Os valores relativos a frete somente não integram a base de cálculo do imposto, nas operações com mercadorias, quando o transporte for contratado e realizado por conta do destinatário (cláusula FOB).

Dessa forma, para fins de determinação da base de cálculo do ICMS na operação, o valor referente ao transporte de mercadorias comercializadas pela Consulente sob a cláusula CIF, ou seja, cobrado do adquirente, receberá o mesmo tratamento dispensado à mercadoria, seja em relação à aplicação da alíquota, redução da base de cálculo, isenção, suspensão ou não incidência.

Portanto, o valor da base de cálculo do ICMS, nessa hipótese, será a soma do valor do produto e do valor do frete. No campo "valor do frete" será informado o valor do frete cobrado do adquirente. (g.n.)

.....
Entretanto, o valor recebido ou debitado pela Consulente em razão desse transporte, assim como outras despesas, como seguro, juros, acréscimos, etc., deverão integrar o preço da mercadoria e, por consequência, a base de cálculo do imposto devido pela comercialização da mesma, nos termos da alínea "a" do inciso I do art. 50 do RICMS/02.' (g.n.)

A imposição atribuída pelo citado Art. 50, em que o tomador do serviço - aquele que arcou com o ônus do serviço - deve obrigatoriamente agregar o valor do frete ao valor do produto quando de sua saída, nada mais é do que um procedimento natural, esperado e lógico, uma vez que quem arca com o ônus do serviço, imprescindivelmente precisa incorporar esse ônus ao valor do produto, não só por imposição legal, mas também para a própria sobrevivência da empresa. Este procedimento está em harmonia com o princípio da não cumulatividade do ICMS, pois, se assim não fosse, a carga tributária atribuída pela legislação seria desvirtuada.

No entanto, o que se constatou nas operações realizadas pela Impugnante no período autuado, é que o valor do frete que ensejou o crédito do ICMS autuado, não foi agregado ao valor do produto quando da saída deste, conforme demonstrado no quadro a seguir:

[...]

Percebe-se na 3ª coluna deste quadro, que considerando a hipótese da Impugnante ser a 'tomadora do serviço', ela se creditaria do ICMS, porém, conseqüentemente agregaria o valor do frete ao valor do produto na operação de saída (o que não ocorreu), resultando na apuração de ICMS a recolher no período exemplificado (autuado) no valor de R\$16.619.095,75. No entanto, na apuração praticada pela Impugnante (2ª coluna), a empresa se creditou do valor do serviço e não agregou o valor do frete ao valor do produto, o que resultou na sua apuração do ICMS, um valor de ICMS a recolher de apenas R\$5.637.205,14, ou seja, R\$10.981.890,61 a menos do que deveria recolher.

(...)” (Grifos Originais)

Verifica-se, portanto, assistir razão ao Fisco, conforme passa-se a discorrer.

Primeiro, para que seja possível essa conclusão, afigura-se necessária uma breve análise da legislação que rege a matéria.

A regra da não cumulatividade estabelecida na CF/88 foi inserida na legislação mineira por meio dos arts. 29 da Lei nº 6.763/75 e 62 do RICMS/02, que assim estabelecem:

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.

RICMS/02

Art. 62. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro Estado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, observadas as exceções estabelecidas na legislação, é garantido ao contribuinte compensar os créditos relativos às operações ou prestações anteriores com os débitos do imposto inerentes às operações ou prestações posteriores, tributáveis pelo ICMS.

Especificamente em relação aos serviços de transporte, o art. 66, inciso I do RICMS/02 determina a compensação, 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 aos serviços de transporte prestados ao tomador.

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:

I - ao serviço de transporte ou de comunicação prestado ao tomador, observado o disposto no § 2º deste artigo.

Por sua vez, o art. 58-A, inciso III do Convênio SINIEF nº 006/89 estabelece o conceito de “tomador do serviço”, definindo-o como sendo “a pessoa que contratualmente é a responsável pelo pagamento do serviço de transporte, podendo ser o remetente, o destinatário ou um terceiro interveniente”.

Convênio SINIEF nº 006/89

Art. 58-A. Para efeito de aplicação desta legislação, em relação à prestação de serviço de transporte, considera-se:

I - remetente, a pessoa que promove a saída inicial da carga;

II - destinatário, a pessoa a quem a carga é destinada;

III - tomador do serviço, a pessoa que contratualmente é a responsável pelo pagamento do serviço de transporte, podendo ser o remetente, o destinatário ou um terceiro interveniente;

IV - emitente, o prestador de serviço de transporte que emite o documento fiscal relativo à prestação do serviço de transporte.

§ 1º O remetente e o destinatário serão consignados no documento fiscal relativo à prestação do serviço de transporte, conforme indicado na Nota Fiscal, quando exigida.
(Destacou-se)

A questão que se impõe, no presente caso, é a correta aplicação dessa definição nos casos envolvendo empresas que possuam estabelecimentos de mesma titularidade neste estado e/ou em outras unidades da Federação, observado o princípio da autonomia dos estabelecimentos, já que a Autuada possui diversos estabelecimentos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da extensa documentação trazida aos autos, destaca-se as seguintes conclusões:

- os contratos de prestação de serviço de transporte celebrados entre a Suzano e a transportadora VLI consignam como contratantes dois estabelecimentos da Suzano, localizados em São Paulo/SP e em Aracruz/ES (estabelecimento destinatário das mercadorias);

- em nenhuma cláusula desses contratos apresentados há informação de que as filiais em São Paulo/SP e em Aracruz/ES estejam agindo em nome da filial de Sete Lagoas. Pelo contrário, elas agem por seus estabelecimentos. E, nesse pormenor, saliente-se o fato de que todos os estabelecimentos são estabelecimentos filiais, estando a matriz localizada em Salvador/BA;

- os extratos de pagamento do referido serviço demonstram que os estabelecimentos que pagaram os serviços de transporte foram os estabelecimentos de Salvador/BA e de São Paulo/SP, conforme documentos acostados nos Anexos 6, 7 e 8 deste AI.

Relembrando o Convenio Sinief nº 006/89, que é a norma nacional, específica e vigente para o caso, tomador de serviço é a pessoa que contratualmente é a responsável pelo pagamento do serviço de transporte, podendo ser o remetente, o destinatário ou um terceiro interveniente.

Dessa forma, resta claro na legislação a definição de que o tomador do serviço de transporte é aquele estabelecimento que contrata e assume o ônus do pagamento do serviço, condição que, como destacado, não foi atendida pelo estabelecimento autuado.

Mencione-se que o fato de a Suzano levar as informações nos DACTEs e sistema SAP de que o tomador é a unidade de Sete Lagoas apenas demonstra o interesse da empresa em definir ela como tal, mas, como visto, não atendem a legislação a respeito.

Significa dizer, os contratos e pagamentos não sustentam a intenção de ter o estabelecimento mineiro como tomador do serviço já que, repita-se, quem se encarregou do pagamento são outras unidades da Suzano (de São Paulo e de Salvador).

Vale afirmar que, nesse sentido, um possível argumento de centralização financeira por parte da empresa fica prejudicado, já que aí temos duas unidades distintas.

Não se nega, por óbvio, a possibilidade de um “Escritório Central” contratar os serviços de transporte e efetuar os pagamentos, até pela característica da atividade da unidade de Sete Lagoas. Entretanto, nos casos em que os efeitos tributários são modificados a partir de quem assume o ônus do pagamento, primordial que essa pessoa seja inequivocamente identificada.

É exatamente o que ocorre em relação à definição de tomador de serviço para efeito de aproveitamento do crédito. E, no caso dos autos, a identificação se refere exatamente a pessoas distintas do remetente (estabelecimento mineiro), que aproveitou o crédito.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação a essas pessoas distintas, ressalte-se que, nos termos do convênio há inclusive a previsão de que tanto o destinatário quanto um terceiro interveniente possam ser os tomadores do serviço, tal qual ocorreu *in casu*.

Lado outro, a Impugnante afirma que, “*de acordo com o conteúdo trazido ao longo dos contratos de prestação de serviço, é possível verificar, sem qualquer dúvida, que o transporte seria realizado entre a unidade estabelecida em Sete Lagoas – empresa autuada – e a unidade de Aracruz*”.

Entretanto, o fato, incontestado, de o transporte ser realizado entre a unidade de Sete Lagoas e a unidade de Aracruz não faz desse estabelecimento mineiro o tomador do serviço, mas apenas o credencia como remetente, como anteriormente abordado.

Conclui-se, pois, que resta correto o lançamento, sendo devido o ICMS apurado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

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, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido o Conselheiro Thiago Álvares Feital, que o julgava improcedente, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Silvério Bouzada Dias Campos. Participaram do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Revisor).

Sala das Sessões, 16 de março de 2022.

Ivana Maria de Almeida
Relatora

Cindy Andrade Morais
Presidente

D

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	24.087/22/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001927681-48	
Impugnação:	40.010152445-47	
Impugnante:	Suzano S.A.	
	IE: 062339588.77-90	
Origem:	DF/Governador Valadares	

Voto proferido pelo Conselheiro Thiago Álvares Feital, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Ressalta-se que os fundamentos desse voto vencido foram os mesmos usados no parecer da Assessoria, com as adequações necessárias.

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de maio de 2019 a janeiro de 2021, relativos à prestação de serviços ferroviário de cargas, uma vez **não comprovado** que o estabelecimento autuado é o tomador dos serviços, nos termos da conceituação estabelecida na legislação vigente.

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

Passa-se à análise para fins de verificação sobre a divergência de entendimento entre este Conselheiro e a decisão majoritária, ou seja, se os fundamentos contidos na autuação fiscal são suficientes para comprovação de que o estabelecimento autuado **não** pode ser considerado tomador dos serviços de transporte em discussão, nos termos estabelecidos na legislação vigente, ou se essa acusação **não** se encontra caracterizada nos autos.

A questão que se impõe, no presente caso, é a correta aplicação da definição de “tomador de serviço” nos casos envolvendo empresas que possuam estabelecimentos de mesma titularidade neste Estado e/ou em outras unidades da Federação, observado o princípio da autonomia dos estabelecimentos.

Para tanto, será utilizado um exemplo hipotético, nos seguintes termos:

- a) Uma “**Empresa X**” possui estabelecimentos **atacadistas** sediados neste Estado;
- b) Seu “**Escritório Central**” de logística e controle (ou estabelecimento matriz centralizador) está sediado em outra unidade da Federação.

Nesse e em outros casos da espécie, **inexiste na legislação** qualquer dispositivo legal que impeça o “Escritório Central” de adquirir mercadorias, contratar os serviços de transporte e efetuar os pagamentos, tanto das mercadorias demandadas

por seus estabelecimentos, quanto dos respectivos serviços de transporte necessários para a entrega das mercadorias em seu destino.

O “Escritório Central”, nesse caso, solicitará que as **mercadorias** sejam **faturadas diretamente para seus estabelecimentos, o mesmo acontecendo com os fretes**, isto é, os conhecimentos de transporte também serão emitidos com indicação do estabelecimento “destinatário”.

A “Empresa X” sofre o ônus do tributo incidente sobre as operações e prestações, tendo, portanto, direito ao crédito do ICMS, para compensação com os seus débitos inerentes às operações posteriores.

Porém, os créditos **não** serão lançados no “Escritório Central” ou em sua “Matriz Centralizadora”, mas sim nos **estabelecimentos que demandaram as mercadorias e os serviços tomados**, mesmo porque tanto o “Escritório Central”, quanto a hipotética “Matriz Centralizadora”, **não** realizarão operações posteriores com as mercadorias adquiridas.

Admitir o contrário, seria equivalente a negar o direito à apropriação dos créditos, contrariando a regra da não cumulatividade do ICMS.

O que ocorre, nesses casos, é que **o próprio “Escritório Central/Matriz” atribuirá**, antecipadamente (no momento da aquisição das mercadorias ou da contratação dos serviços de transporte), o estabelecimento para o qual devem ser emitidas as respectivas notas fiscais, o mesmo acontecendo com os conhecimentos de transporte.

Essa “atribuição”, para fins de direito a créditos do imposto, se concretizará no momento em que o estabelecimento destinatário escriturar os documentos emitidos em seus livros fiscais e em sua contabilidade, caso esta seja descentralizada. Se a contabilidade for centralizada, a “Empresa X” tem a responsabilidade de arquivar os documentos que possam lastrear os registros contábeis realizados.

Como se vê, **com a devida vênia dos entendimentos em contrário**, o fato de o “Escritório Central/Matriz” ter realizado a compra de mercadorias, a contratação dos serviços de transporte e o pagamento das correspondentes obrigações (mercadorias e serviços) **não** retira do estabelecimento destinatário das mercadorias o direito à apropriação dos créditos do imposto, inclusive dos serviços de transportes a elas (mercadorias) inerentes.

Tal conclusão **não se contrapõe à definição de “tomador do serviço” estabelecida no art. 58-A, inciso III do Convênio SINIEF nº 006/89**, tanto é que o § 1º da mesma norma estabelece que o remetente (pessoa que promove a saída inicial da carga) e o destinatário (pessoa a quem a carga é destinada) serão consignados no documento fiscal relativo à prestação do serviço de transporte, conforme indicado na nota fiscal de aquisição de mercadorias, tratando-se, apenas, de uma **adequação da norma ao caso concreto (hipotético)**.

Convênio SINIEF 006/1989

Art. 58-A. Para efeito de aplicação desta legislação, em relação à prestação de serviço de transporte, considera-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - remetente, a pessoa que promove a saída inicial da carga;

II - destinatário, a pessoa a quem a carga é destinada;

III - tomador do serviço, a pessoa que contratualmente é a responsável pelo pagamento do serviço de transporte, podendo ser o remetente, o destinatário ou um terceiro interveniente;

[...]

§ 1º O remetente e o destinatário serão consignados no documento fiscal relativo à prestação do serviço de transporte, conforme indicado na Nota Fiscal, quando exigida.

É bem verdade que no caso concreto relativo ao presente processo, **não** há compras de mercadorias **E** contratação dos respectivos serviços de transporte em nome do estabelecimento atuado, por meio de “Escritório Central/Matriz” de mesma titularidade.

A questão central dos autos, como visto anteriormente, refere-se, exclusivamente, à contratação de serviços da VLI S/A e se o estabelecimento atuado pode ou não ser caracterizado como o tomador dos serviços, porém, essa particularidade, **em nada afeta a conclusão acima**, independentemente de a contratação e o pagamento da obrigação terem sido realizados por estabelecimentos sediados em outras unidades da Federação.

Nesse sentido, *mister* se faz destacar que o caso tratado nos autos **não se refere a contratação de serviços esporádicos**, e sim contínuos, prestados por uma única empresa (VLI S/A), cujo valor está atrelado à quantidade de toneladas de toras de eucalipto remetidas com frequência para outro estabelecimento de mesma titularidade, sediado em outra unidade da Federação.

Com certeza, os valores pagos à VLI S/A são relevantes, destoantes de outros serviços de transporte, contratados à medida que as vendas são realizadas, mesmo porque a razão de ser do estabelecimento atuado é, basicamente, suprir o seu estabelecimento industrial com madeira destinada à fabricação de celulose.

É natural, portanto, que um “Escritório Central” (ou a Matriz) negocie com a empresa prestadora de serviços o valor a ser pago, a forma de pagamento e realize esses pagamentos.

Tal fato, no entanto, não retira do estabelecimento atuado a qualificação de tomador dos serviços, ou seja, este Conselheiro entende como legítima a atribuição do estabelecimento atuado como tomador dos serviços em discussão.

Noutro enfoque, mas ainda utilizando o exemplo hipotético, no qual o estabelecimento destinatário foi classificado como **atacadista**, há que se destacar que o fato desse estabelecimento **não** incluir no preço das mercadorias o valor do frete, em operações posteriores com cláusula CIF, **não** tem o condão de lhe retirar o direito ao crédito do imposto (**do serviço de transporte concomitante, vinculado à operação**).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Se constatada essa irregularidade, cabe ao Fisco exigir a diferença do imposto devida ao erário, em função de o estabelecimento consignar em documento fiscal de saída de mercadoria base de cálculo inferior à estabelecida na legislação, fato alheio à questão do crédito relativo ao serviço de transporte tomado.

É fato incontroverso que, nas operações com cláusula CIF, o valor do frete deve ser incorporado ao valor da mercadoria e compor a base de cálculo do ICMS, conforme Consulta de Contribuinte nº 122/2015 reproduzida na manifestação fiscal.

Reitere-se, porém, que essa questão está atrelada ao fato gerador do imposto no momento da saída de mercadorias com destino a terceiros, **não** tendo, pois, como já afirmado, qualquer relação com o direito ao crédito do serviço de transporte tomado.

Há que ser exigida, se for o caso, a diferença do imposto relativa a esse fato gerador, e **não** estorno de créditos inerentes aos serviços de transporte tomados.

Por outro lado, **abandonando o exemplo hipotético**, há que se destacar que a Lei Complementar nº 87/96, assim como a legislação mineira, disciplina claramente a base de cálculo do ICMS em operações interestaduais entre estabelecimentos de mesma titularidade, nos termos do seu art. 13, § 4º, incisos I a III.

Lei Complementar nº 87/96

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

[...]

§ 4º Na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do imposto é:

I - o valor correspondente à entrada mais recente da mercadoria;

II - o custo da mercadoria produzida, assim entendida a soma do custo da matéria-prima, material secundário, mão-de-obra e acondicionamento;

III - tratando-se de mercadorias não industrializadas, o seu preço corrente no mercado atacadista do estabelecimento remetente.

No caso do presente processo, a norma aplicável é a estabelecida no inciso III acima, por se tratar transferência interestadual de produto primário (toras de eucalipto), conforme entendimento externado no Acórdão nº 22.045/16/1ª, que foi assim ementado:

ACÓRDÃO Nº 22.045/16/1ª

EMENTA:

“BASE DE CÁLCULO - TRANSFERÊNCIA INTERESTADUAL - VALOR INFERIOR AO PREÇO CORRENTE NO MERCADO ATACADISTA – PRODUTO PRIMÁRIO. CONSTATADA A EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS DE TRANSFERÊNCIA DE MERCADORIAS (TORAS DE EUCALIPTO) PARA FILIAL ESTABELECIDADA EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO, COM **INDICAÇÃO DE BASE DE CÁLCULO INFERIOR À PREVISTA NA**

LEGISLAÇÃO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 13, § 4º, INCISO III DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA DO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA “C”, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.” (GRIFOU-SE)

Como se vê, no presente caso, por expressa determinação legal, a base de cálculo que deveria ser consignada nos documentos fiscais é o preço corrente da mercadoria no mercado atacadista do estabelecimento remetente (autuado), ainda que este **não** tenha acrescentado o valor do frete ao preço da mercadoria (toras de eucalipto).

Porém, como já afirmado, essa questão está atrelada ao fato gerador do imposto no momento da saída da mercadoria com destino a estabelecimento de mesma titularidade sediado em outra unidade da Federação (ES), **não** tendo, pois, qualquer relação com o direito ao crédito do serviço de transporte tomado.

Há que ser exigida a diferença do imposto relativa a esse fato gerador, e **não** estorno de créditos inerentes aos serviços de transporte objeto da presente contenda, mesmo porque os débitos gerados pela utilização de tal base de cálculo (preço corrente da mercadoria no mercado atacadista do remetente/autuado) anulará parte dos créditos inerentes aos serviços tomados.

No entender deste Conselheiro, é exatamente esse o caso dos autos, conclusão esta extraída da resposta da Autuada ao questionamento nº 03 do interlocutório de pág. 11.537, *verbis*:

Interlocutório
(fl. 11.537)

Pergunta:

“... 3. Qual é a base de cálculo adotada por esse estabelecimento nas transferências interestaduais de eucalipto? Preço corrente no mercado atacadista na região da sede do estabelecimento autuado? Em caso positivo, esse preço já contempla o valor do frete até o destino final? Favor esclarecer e comprovar, conforme o caso ...”

Resposta:

“... Informa-se que a base de cálculo adotada foi a média mensal do preço da madeira cortada adquirida pela IMPUGNANTE no período, determinação alinhada com o Estado de Minas Gerais ...”

Destaque-se que, ao contrário de sua afirmação, a Impugnante **não** adotou a base de cálculo estabelecida na legislação (preço corrente da mercadoria no mercado de sua sede) nas transferências por ela realizadas para estabelecimento de mesma

titularidade, sediado em outra unidade da Federação (ES), podendo o Fisco exigir a diferença do imposto **não** recolhido ao erário.

Por oportuno, seguem abaixo as respostas aos dois outros itens do interlocutório em questão:

Interlocutório

(fl. 11.537)

“... **1.** Favor informar em qual estabelecimento foram contabilizados os valores referentes aos serviços de transporte relativos à presente autuação (estabelecimento para o qual foram reconhecidos, contabilmente, os gastos com os serviços de transporte).”

2. Favor acostar aos autos, por amostragem, cópias dos lançamentos contábeis a que se refere o item anterior.

Por amostragem, entenda-se os registros contábeis relativos a, no mínimo, um mês de cada exercício, observados os dados contidos no Anexo 11 do Auto de Infração ...”

Resposta ao Item 01:

“Informa-se que o estabelecimento em que foram contabilizados os valores referentes aos serviços de transporte relativos à presente autuação foi o da Suzano S.A., inscrita sob o CNPJ nº 16.404.287/0601-31, situada à Rua Equador, nº 2350 A, Bairro Santa Maria, CEP: 35.702-087, Sete Lagoas/MG, a qual, no sistema SAP, encontra-se com nomes de ‘CSPC’ e ‘3001’, bem como sob os códigos de filial ‘6403’ e ‘3271’ conforme se verifica das planilhas ora acostadas aos presentes autos, que atestam os lançamentos dos valores em comento, atinentes ao ano de 2019 (Doc. 03) e 2020 (Doc. 04).”

Resposta nº 02:

“Informa-se que o estabelecimento em que foram contabilizados os valores referentes aos serviços de transporte relativos à presente autuação foi o da Suzano S.A., inscrita sob o CNPJ nº 16.404.287/0601-31, situada à Rua Equador, nº 2350 A, Bairro Santa Maria, CEP: 35.702-087, Sete Lagoas/MG, a qual, no sistema SAP, encontra-se com nomes de ‘CSPC’ e ‘3001’, bem como sob os códigos de filial ‘6403’ e ‘3271’ conforme se verifica das planilhas ora acostadas aos presentes autos, que atestam os lançamentos dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

valores em comento, atinentes ao ano de 2019 (Doc. 03) e 2020 (Doc. 04).”

Ressalte-se que, embora **não tenha vindo aos autos a parte da escrita contábil solicitada**, o Fisco em momento algum apresentou prova contrária à afirmação da Impugnante de que “o estabelecimento em que foram contabilizados os valores referentes aos serviços de transporte relativos à presente autuação foi o da Suzano S.A., inscrita sob o CNPJ nº 16.404.287/0601-31, situada à Rua Equador, nº 2350 A, Bairro Santa Maria, CEP: 35.702-087, Sete Lagoas/MG, a qual, no sistema SAP, encontra-se com nomes de ‘CSPC’ e ‘3001’, bem como sob os códigos de filial ‘6403’ e ‘3271’ conforme se verifica das planilhas ora acostadas aos presentes autos, que atestam os lançamentos dos valores em comento, atinentes ao ano de 2019 (Doc. 03) e 2020 (Doc. 04).”

Aliás, atribuir contabilmente a outro estabelecimento, que não o autuado, a responsabilidade (contábil) pelo frete seria algo incabível, pois os conhecimentos de transporte estão em nome do estabelecimento autuado, ou seja, qualquer lançamento contábil em sentido contrário, estaria sem lastro documental.

Reitere-se, de toda forma, que não há nos autos nenhuma comprovação nesse sentido.

Não há, também, qualquer comprovação nos autos de que o estabelecimento destinatário das transferências (ou a Matriz/Escritório) tenha também se creditado do ICMS destacado nos mesmos conhecimentos de transporte (operação com cláusula FOB, simulada como CIF, com duplo creditamento).

Resumindo, entende este Conselheiro que os fundamentos contidos na acusação fiscal, sem outros elementos adicionais, não são suficientes para descaracterizar a qualificação do estabelecimento autuado como tomador dos serviços de transporte objeto da presente contenda.

Registre-se, por fim, que eventual elisão fiscal, caso assim se entenda, deve ser objeto de procedimento fiscal específico, nos termos estabelecidos no art. 205-A da Lei nº 6.763/75.

Lei nº 6.763/75

Art. 205-A. São passíveis de desconsideração os atos ou negócios jurídicos que visem a reduzir o valor de tributo, a evitar ou postergar o seu pagamento ou a ocultar os verdadeiros aspectos do fato gerador ou a real natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária.

§ 1º Para a desconsideração de ato ou negócio jurídico levar-se-á em conta, entre outros aspectos, a ocorrência de:

- I - falta de propósito comercial;
- II - abuso de forma jurídica.

§ 2º Considera-se indicativo de falta de propósito comercial a opção pela forma mais

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

complexa ou mais onerosa aos envolvidos para a prática de determinado ato.

§ 3º Para efeito do disposto no inciso II do § 1º, considera-se abuso de forma jurídica a prática de ato ou negócio jurídico indireto que produza o mesmo resultado econômico do ato ou negócio jurídico dissimulado.

§ 4º A defesa do sujeito passivo contra a descon sideração do ato ou negócio jurídico previsto no caput deste artigo deverá ser feita juntamente com a impugnação ao lançamento do crédito tributário, na forma e no prazo previstos na legislação que regula o contencioso administrativo fiscal.

§ 5º O órgão julgador administrativo julgará em caráter preliminar a questão da descon sideração do ato ou negócio jurídico.

§ 6º No caso de exigir-se tributo do sujeito passivo, nos termos deste artigo, ele poderá ser quitado ou parcelado, desde que atendidas as condições previstas em regulamento, até o termo final do prazo para impugnação, acrescido apenas de juros e multa de mora.

§ 7º Posteriormente à efetivação da quitação ou do parcelamento a que se refere o § 6º, a multa de revalidação será integralmente exigida, caso ocorra a discussão judicial do crédito tributário ou o descumprimento do parcelamento.

§ 8º O crédito tributário formalizado exclusivamente em razão do disposto neste artigo não enseja a aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

§ 9º O disposto no § 6º não se aplica quando constatada, em ação fiscal, a prática, pela mesma pessoa, da mesma conduta que tenha levado à descon sideração do ato ou negócio jurídico, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, no período de cinco anos contados da data em que houver sido efetuado o pagamento ou a declaração de revelia, ou contados da data da decisão desfavorável irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à conduta anterior.

Embora inexista qualquer afirmação nos autos nesse sentido, aparentemente, do ponto de vista fiscal, a apropriação dos créditos no estabelecimento atuado é mais favorável à empresa, pois o estabelecimento destinatário das transferências, por ser industrial fabricante de celulose, provavelmente já possui créditos acumulados, por ser, assim como as demais indústrias do ramo, preponderantemente exportador, o que lhe garante a manutenção de créditos, segundo a legislação vigente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em face do exposto e tendo em vista o que dispõe a legislação tributária, julgo improcedente do lançamento.

Sala das Sessões, 16 de março de 2022.

**Thiago Álvares Feital
Conselheiro**

CCMIG