

Acórdão: 24.287/22/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002314936-12
Impugnação: 40.010153997-37
Impugnante: Belluno Logística e Transportes Ltda
IE: 003172363.00-12
Origem: DF/Uberlândia

EMENTA

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”, Parte Geral do RICMS/02, que estabelece o crédito presumido como regra geral na hipótese. Infração caracterizada, por estar a apuração pelo regime de débito/crédito condicionada à concessão do regime especial previsto no § 12 do art. 75 do RICMS/02, que a Impugnante não possui, no período autuado. Entretanto, as exigências fiscais 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, devem ser adequadas com a compensação prevista na legislação que rege a matéria (crédito presumido equivalente a 20% vinte por cento do valor do imposto devido na prestação).

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Constatada a falta de recolhimento do imposto devido nas prestações de serviço de transporte rodoviário/carga, no período autuado. Infração caracterizada. Infração caracterizada, por estar a apuração pelo regime de débito/crédito condicionada à concessão do regime especial previsto no § 12 do art. 75 do RICMS/02, que a Impugnante não possui, no período autuado. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE RODOVIÁRIO/CARGA - ISENÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO - DESCUMPRIMENTO DE CONDIÇÃO. Constatada a utilização indevida da isenção do imposto nas prestações de serviços de transportes de cargas, uma vez que não foram observadas as condições estabelecidas no subitem 199.2 do Anexo I do RICMS/02, indispensáveis à fruição do citado benefício. Infração caracterizada. Entretanto, as exigências fiscais de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 devem ser adequadas com a compensação prevista na legislação que rege a matéria (crédito presumido equivalente a 20% vinte por cento do valor do imposto devido na prestação). Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, apuradas no período de maio de 2019 a dezembro de 2021:

1- aproveitamento indevido de créditos de ICMS e falta de recolhimento do imposto, uma vez que o estabelecimento autuado apurou o ICMS pelo sistema normal de débito e crédito, mas não era detentor de Regime Especial autorizativo, contrariando o disposto no art. 75, inciso XXIX c/c § 12º do mesmo dispositivo do RICMS/02.

Exigências de ICMS (correspondente a todo o crédito de ICMS apropriado, nos termos do disposto no art. 195 do RICMS/02), 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 (“PLAN 1_CRÉDITOS INDEVIDOS”).

Exige-se ainda o ICMS devido em relação às prestações de serviço de transporte realizadas no período autuado e respectiva multa de revalidação (“PLAN 2_APURAÇÃO ICMS”).

2- utilização indevida da isenção do ICMS, nas prestações de serviços de transportes de cargas, em prestações de transporte interestaduais, uma vez que não foram observadas as condições estabelecidas no subitem 199.2 do Anexo I do RICMS/02, indispensáveis à fruição do citado benefício.

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75 (“PLAN 3_ISENÇÃO INDEVIDA”).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu representante legal, Impugnação às págs. 65/80 ao presente e-PTA e requer, ao final, a procedência da impugnação.

A Fiscalização, apresenta sua manifestação fiscal, refutando as alegações da Defesa, págs. 101/108, e pedindo a manutenção do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 109/120, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas. Quanto ao mérito, opina pela procedência parcial do lançamento para que, na apuração das exigências fiscais de ICMS e respectiva multa de revalidação relativas à irregularidade 2, seja considerado o crédito presumido equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação.

Em sessão realizada em 15/06/22, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pela Conselheira Cindy Andrade Moraes, nos termos do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, marcando-se extrapauta para o dia 28/06/22, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Relatora), Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Revisor) e Thiago Álvares Feital, que rejeitavam a arguição de nulidade do lançamento e julgavam parcialmente procedente o lançamento para que, na apuração das exigências fiscais relativas à irregularidade de aproveitamento indevido de créditos de ICMS (“PLAN

1_ CRÉDITOS INDEVIDOS”) e relativas à irregularidade de uso indevido da isenção, seja considerado o crédito presumido equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Fabíola Pinheiro Ludwig Peres.

DECISÃO

Da Preliminar - Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de alegados vícios no lançamento.

Afirma que “o fisco meramente indica valores que supostamente devam ser recolhidos a título de ICMS e de Multa punitiva, no entanto, não há sequer uma mera indicação acerca de que se trate tal cobrança” e que “sequer detalhou de quais documentos fiscais o mesmo esteja exigindo o ICMS”, cerceando o seu direito de defesa.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Ademais, o Relatório Fiscal detalha o procedimento adotado pelo Fisco que resultou na identificação da acusação fiscal, o período autuado, a legislação infringida e as penalidades cominadas. Nos Anexos do Auto de Infração (“*Provas*”) constam a relação de todos os documentos fiscais autuados, bem como a apuração do crédito tributário, para cada uma das irregularidades, dentre outras informações.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Quanto ao pleito de que seja declarada a nulidade do dispositivo legal previsto no art. 75, inciso XXIX, do RICMS/02, vale destacar que por força do disposto no art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (art. 110 do RPTA), não se incluem na competência deste Órgão julgador “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo”.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, como as alegações de “*insubsistência das alegações e cobranças do fisco, ante a inexistência lógica do ICMS exigido*” confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

Do Mérito

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades, apuradas no período de maio de 2019 a dezembro de 2021:

1- aproveitamento indevido de créditos de ICMS e falta de recolhimento do imposto, uma vez que o estabelecimento autuado apurou o ICMS pelo sistema normal de débito e crédito, mas não era detentora de Regime Especial autorizativo, contrariando o disposto no art. 75, inciso XXIX c/c § 12º do mesmo dispositivo do RICMS/02.

Exigências de ICMS (correspondente a todo o crédito de ICMS apropriado, nos termos do disposto no art. 195 do RICMS/02), 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 (“PLAN 1_CRÉDITOS INDEVIDOS”).

Exige-se ainda o ICMS devido em relação às prestações de serviço de transporte realizadas no período autuado e respectiva multa de revalidação (“PLAN 2_APURAÇÃO ICMS”).

2- utilização indevida da isenção do ICMS, nas prestações de serviços de transportes de cargas, em prestações de transporte interestaduais, uma vez que não foram observadas as condições estabelecidas no subitem 199.2 do Anexo I do RICMS/02, indispensáveis à fruição do citado benefício.

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75 (“PLAN 3_ISENÇÃO INDEVIDA”).

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

Instruem o presente lançamento, dentre outros, os seguintes documentos: Relatório Fiscal e os seguintes anexos (“*Provas*”): “Intimação I_RUDFTO RET”; “Intimação II_SUBCONTRATAÇÃO”; “Intimação II_SUBCONTRATAÇÃO_ATENDIMENTO”; “PLAN 1_CRÉDITOS INDEVIDOS”; “PLAN 2_APURAÇÃO ICMS”; “PLAN 3_ISENÇÃO INDEVIDA”; “PLAN 4_DEM CRED TRIB”; “PLAN 5_DAPIS 2019 A 2021” e “CTe Isenção Indevida”.

Passa-se à análise das irregularidades.

1 - aproveitamento indevido de créditos de ICMS e falta de recolhimento do imposto:

Conforme mencionado, trata este item do lançamento da constatação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, 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 § 12º do mesmo dispositivo do RICMS/02.

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.

Exigências de ICMS (correspondente a todo o crédito de ICMS apropriado, nos termos do disposto no art. 195 do RICMS/02), 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 (“PLAN 1_CRÉDITOS INDEVIDOS”).

Exige-se ainda o ICMS devido em relação às prestações de serviço de transporte realizadas no período autuado e respectiva multa de revalidação (“PLAN 2_APURAÇÃO ICMS”).

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.

Entretanto, a Autuada não era detentora de tal regime no período autuado, conforme verificação do Fisco.

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, em síntese, que por mais que o estado tenha competência para legislar acerca do ICMS, o mesmo deve observar as normas gerais preceituadas nos Convênios Fazendários atinentes ao tema e que “*a norma prevista no art. 75, inciso XXIX do Regulamento do ICMS do estado de Minas Gerais se trata de uma norma ilegal, dotada de vício formal e material*”.

Defende que nos termos do Convênio ICMS 106/96, “*o regime do crédito presumido de 20% (vinte por cento) é concedido mediante uma opção dos contribuintes, ou seja, aqueles que não optarem formalmente por tal sistemática de aproveitamento de crédito estão enquadrados no regime normal de aproveitamento dos créditos*”.

Apresenta legislações, jurisprudências e doutrinas que entende corroborarem a sua tese de defesa.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

imposto devido na prestação, observando-se o seguinte:

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

(...)

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

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

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

Conforme 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 § 12º do RICMS/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Tal convênio tem o seguinte conteúdo:

CONVÊNIO ICMS 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.

É exatamente essa 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 ao 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, conforme verifica a Fiscalização, a Autuada não era detentora, no período autuado, de 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.

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

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.

A Impugnante alega que os valores que “*o fisco exige para si de ICMS trata-se do valor total dos créditos tomados pelo contribuinte*” e que “*o agente fiscal quer que o contribuinte recolha como ICMS o montante total de crédito que tomou para si nas prestações de serviço de transporte realizadas*”.

Argumenta que, posteriormente, o valor que o Fisco exige, ainda, “*a título de suposto ICMS aparentemente trata-se do valor total dos débitos do período, subtraídos 20% (vinte por cento) desses valores*”.

Nesse sentido, entende que houve duplicidade de cobrança na medida em que “*não bastasse os créditos serem cobrados pelo fisco como se fossem ICMS, o fisco cobra novamente o ICMS, porém sobre o valor dos débitos excluídos 20% (vinte por cento)*”.

Razão assiste, em parte, à Defesa.

Repita-se que, diante da legislação retromencionada, uma vez que a Autuada não formalizou sua opção pelo regime de apuração do imposto “débito e crédito”, não faz juz aos créditos apurados e escriturados por meio de tal regime, motivo pelo qual o Fisco estorna os créditos aproveitados indevidamente, conforme apurado na “PLAN 1_CRÉDITOS INDEVIDOS” acostada ao Anexo Provas do Auto de Infração.

Destaca-se que a Fiscalização explica que efetua o estorno dos créditos com fundamento no disposto no art. 195 do RICMS/02, *in verbis*:

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.

Veja-se que, nesse sentido, o que prevê o dispositivo é estorno total de créditos ilegítimos sem necessidade de dedução de créditos porventura existentes na conta gráfica do contribuinte.

Significa dizer, os créditos indevidos devem realmente ser objeto de estorno mas, diferente do entendimento fiscal, o crédito presumido não é ilegítimo. Ao contrário, é ele inclusive que legitima a autuação, razão pela qual em relação ao valor a ele correspondente não cabe o estorno, sendo indevidas as exigências fiscais correlacionadas.

Portanto, à luz da legislação mencionada e do que nos autos consta, merece reforma parcial a apuração do ICMS efetivada no lançamento. Assim, na apuração das exigências fiscais relativas à irregularidade de aproveitamento indevido de créditos de ICMS (“PLAN 1_CRÉDITOS INDEVIDOS”), deve ser considerado o crédito presumido equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação.

Verifica-se, pois, que a infração narrada pelo Fisco está plenamente caracterizada nos autos, e afora a divergência apontada e, após a dedução mencionada, são corretas as exigências fiscais remanescentes constituídas pelo ICMS, pela multa de revalidação e pela Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75.

Lado outro, a Fiscalização procede à correta apuração do imposto devido sobre as prestações de serviço de transporte realizadas no período, com a utilização do crédito presumido, nos termos do art. 75, inciso XXIX e seu § 12, do RICMS/02, conforme “PLAN 2_APURAÇÃO ICMS”.

Nesse último caso, ao exigir ICMS devido sobre as prestações de transporte realizadas no período autuado (PLAN 2_APURAÇÃO ICMS), a Fiscalização concedeu corretamente o valor de crédito presumido, nos termos da legislação posta, e aplicou a respectiva multa de revalidação.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto a ilegalidade 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; (...)

2 - Utilização indevida da isenção do ICMS

Conforme mencionado, versa este item do lançamento sobre a utilização indevida da isenção do ICMS, nas prestações de serviços de transportes de cargas, em prestações de transporte interestaduais, uma vez que não foram observadas as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

condições estabelecidas no subitem 199.2 do Anexo I do RICMS/02, indispensáveis à fruição do citado benefício.

A Fiscalização informa que a Autuada foi intimada a comprovar a opção pela isenção do imposto, conforme previsto no item 199, subitem 199.2, do Anexo I do RICMS/02, o que não ocorreu.

Na peça de defesa apresentada, a Impugnante alega, em apertada síntese que cumpriu os requisitos legais, uma vez que registrou sua opção pela isenção do imposto através do livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência (RUDFTO), conforme cópia anexa.

Cumprido ressaltar que a opção pela isenção do imposto prevista no subitem 199.2, do Anexo I, do RICMS/02 está condicionada, além do registro no RUDFTO, em relação ao qual não há qualquer controvérsia entre as partes, à comunicação à Administração Fazendária a que estiver circunscrito o contribuinte. Veja-se:

RICMS/02

ANEXO I

ITEM HIPÓTESES/CONDIÇÕES

199 Prestação interestadual de serviço de transporte rodoviário de cargas, iniciado no Estado, em que figure como tomador do serviço o estabelecimento de contribuinte inscrito e situado no Estado, ressalvado o disposto no item 203 desta Parte.

(...)

199.2 A isenção será aplicada opcionalmente pelo contribuinte, mediante registro no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência (RUDFTO) e comunicação à Administração Fazendária a que estiver circunscrito. (Grifou-se)

Assim, para efeito de fruição do benefício, o contribuinte deverá, além de registrar a sua opção no RUDFTO, comunicá-la à AF de sua circunscrição, o que não foi feito, conforme verifica o Fisco, fato, ainda, não contestado pela Defesa.

Conforme já mencionado, nos termos do item 199, subitem 199.2, do Anexo I, do RICMS/02, a isenção do imposto, no caso dos autos, é opcional, devendo o contribuinte, caso opte, lavrar o termo correspondente no RUDFTO e, ainda, comunicar a opção à Administração Fazendária de sua circunscrição, no caso a de Uberlândia.

Constata-se que o lançamento trata de situação meramente fática e objetiva e o trabalho fiscal foi realizado em fiel consonância com a legislação tributária de regência da matéria.

Cabe pontuar que o Código Tributário Nacional – CTN, em seu art. 111, determina que a legislação tributária que disponha sobre isenção, deve ser interpretada literalmente, a fim de restringir seu uso tão somente às situações expressas na legislação e com a obediência de todos os seus regramentos e condições:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II - outorga de isenção;

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias. (Grifou-se)

Conforme afirma a Fiscalização, “*não cabe qualquer margem de discricionariedade ou mesmo elasticidade no cumprimento da norma, devendo a Lei ser aplicada tal qual foi elaborada sem estender ou restringir os conceitos que envolvem a incidência tributária, dessa forma, fica evidente a obrigatoriedade do cumprimento das obrigações acessórias necessárias à fruição do benefício*”.

Assim, restou demonstrado que a Autuada não cumpriu a condição prevista no subitem 199.2, do Anexo I, do RICMS/02, não fazendo, portanto, jus ao benefício da isenção do imposto.

Contudo, conforme verifica-se da “PLAN 3_ISENÇÃO INDEVIDA”, a Fiscalização, ao apurar o imposto ora exigido, para esta irregularidade, deixou de conceder o crédito presumido, equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação, conforme previsto na legislação já mencionada.

Importante notar que, considerando a especificidade da norma, imputando à Autuada a obrigatoriedade do crédito presumido, não há como desconsiderar essa previsão normativa, adotando as exigências como se débito e crédito fosse a tributação prevista.

Significa dizer, no caso em questão o crédito presumido encontra-se atrelado ao débito, sendo-lhe acessório, na medida em que ele só existe havendo o débito do imposto (20% do valor do imposto devido na prestação) e se exaure no momento do pagamento, não sendo possível uma “acumulação” na conta gráfica da Contribuinte.

Assim, para o ICMS e multa de revalidação, rubricas relativas à obrigação principal, a Fiscalização tem de adotar a tributação normativa na sua integralidade, não justificando a cobrança do ICMS sem a adoção do crédito presumido, crédito este de observância cogente, como visto, por inexistência de regime especial.

Dessa forma, correta, em parte, a exigência fiscal de ICMS, que deverá ser adequada com a compensação prevista na legislação que rege a matéria (crédito presumido equivalente a 20% do valor do imposto devido na prestação).

No mesmo sentido, deverá ser adequada a exigência da Multa de Revalidação, que deverá incidir sobre o valor corretamente apurado de ICMS devido.

Lado outro, correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXXVII, c/c § 2º, inciso I, todos da Lei nº 6.763/75:

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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

Registra-se que a citada Multa Isolada foi adequada ao limitador máximo previsto no inciso I, do § 2º, do art. 55, da Lei nº 6.763/75, conforme se verifica da planilha “PLAN 3_ISENÇÃO INDEVIDA” do Auto de Infração.

Diante de todo o exposto, observa-se que as infrações cometidas pela Impugnante restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Autuada apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é, em parte, o lançamento em exame.

Em razão da aplicação do art. 70 do Regimento Interno do CCMG, aprovado pelo Decreto nº 48.361/22, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 15/06/22. 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 parcialmente procedente o lançamento para que, na apuração das exigências fiscais relativas à irregularidade de aproveitamento indevido de créditos de ICMS (“PLAN 1_CRÉDITOS INDEVIDOS”) e relativas à irregularidade de aplicação indevida da isenção, seja considerado o crédito presumido equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação. Vencida, em parte, a Conselheira Cindy Andrade Moraes, que não considerava o crédito presumido em relação à irregularidade de aplicação indevida da isenção. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Revisor) e Thiago Álvares Feital.

Sala das Sessões, 28 de junho de 2022.

Ivana Maria de Almeida
Relatora

Cindy Andrade Moraes
Presidente

M/P

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.287/22/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002314936-12
Impugnação: 40.010153997-37
Impugnante: Belluno Logística e Transportes Ltda
IE: 003172363.00-12
Origem: DF/Uberlândia

Voto proferido pela Conselheira Cindy Andrade Moraes, 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.

Conforme consta do *decisum* em análise, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades:

1- aproveitamento indevido de créditos de ICMS e falta de recolhimento do imposto, uma vez que o estabelecimento autuado apurou o ICMS pelo sistema normal de débito e crédito, mas não era detentora de Regime Especial autorizativo, contrariando o disposto no art. 75, inciso XXIX c/c § 12º do mesmo dispositivo do RICMS/02;

2- utilização indevida da isenção do ICMS, nas prestações de serviços de transportes de cargas, em prestações de transporte interestaduais, uma vez que não foram observadas as condições estabelecidas no subitem 199.2 do Anexo I do RICMS/02, indispensáveis à fruição do citado benefício.

O cerne da discordância diz respeito à adequação, contida na decisão vencedora, do ICMS e da respectiva multa de revalidação, no sentido de efetuar a compensação do crédito presumido, equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação, em relação à segunda infração, acima referenciada.

Importante analisar, mais uma vez, a norma regulamentar que trata da matéria, *in verbis*:

RICMS/02

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:

a) o crédito presumido será aplicado pelo contribuinte, em substituição ao sistema normal

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de débito e crédito, vedada a utilização de quaisquer outros créditos; (Destacou-se)

b) o prestador de serviço de transporte dispensado de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS ou da escrituração fiscal apropriar-se-á do crédito previsto neste inciso no próprio documento de arrecadação.

(...)

(Destacou-se)

Primeiramente, importante examinar qual a natureza do crédito presumido em análise.

Note-se, diante da redação do dispositivo acima, que o crédito presumido é modalidade de apuração do imposto que apenas substitui os créditos normais, sobre os quais há previsão na legislação tributária de sua apropriação (no caso, os relativos à entrada de combustível, lubrificante, pneus ou câmaras-de-ar de reposição, observadas as demais regras), mantendo-se, portanto, a regra da não cumulatividade do imposto.

Portanto, o “crédito presumido” aqui tratado, será normalmente escriturado pelo contribuinte, ocorrendo, tão-somente, uma troca entre os valores que seriam aproveitados, ou seja, daqueles devidos pelas entradas permitidas pela legislação, com o percentual de 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido pelas prestações de serviço de transporte.

Nesse sentido, explicitam diversas consultas de contribuintes da SUTRI/SEF/MG, dentre elas:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 095/2018

(...)

Preliminarmente, esclareça-se que, nos termos do art. 62 do RICMS/2002, 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.

Nesse sentido, o imposto será apurado a cada período, mediante o confronto de débitos e créditos, ficando eventual saldo verificado a favor do contribuinte transferido para o período ou períodos subsequentes, conforme disposto no caput e § 1º do art. 65 do RICMS/2002.

Em regra, o crédito presumido é técnica alternativa para a apuração do imposto, porquanto é aplicado em substituição aos créditos efetivos relativos às etapas anteriores.

Vale dizer, consiste em aplicar determinado percentual a título de crédito fiscal para o cálculo do imposto devido no período, em compensação àqueles passíveis

de serem apropriados, decorrentes do imposto incidente na entrada de mercadorias e serviços.

De acordo com o § 3º do referido art. 62, como medida de simplificação da tributação, regime especial poderá facultar ao contribuinte adotar abatimento de percentagem fixa a título de montante, ainda que parcialmente, do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.

Feitos esses esclarecimentos, passa-se à resposta dos questionamentos formulados.

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 152/2016

(...)

..., o RICMS/2002 assim dispôs sobre o crédito PRESUMIDO para os prestadores de serviço de Transporte rodoviário de cargas:

Art. 75. Fica assegurado crédito PRESUMIDO:

(...)

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;
- b) o prestador de serviço de Transporte dispensado de inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS ou da escrituração fiscal apropriar-se-á do crédito previsto neste inciso no próprio documento de arrecadação. (destacou-se)

Conforme inciso II e § 3º da cláusula segunda do Convênio ICMS 93/2015, nas prestações interestaduais de serviço de Transporte destinado a consumidor final não contribuinte do ICMS, realizadas sob cláusula FOB, a partir de 1º/01/2016, o prestador do serviço deverá:

- a) utilizar a alíquota interna prevista na unidade federada de destino para calcular o ICMS total devido na prestação;
- b) utilizar a alíquota interestadual prevista para a prestação, para o cálculo do imposto devido à unidade federada de origem;
- c) recolher, para a unidade federada de destino, o imposto correspondente à diferença entre o imposto

calculado na forma da alínea “a” e o calculado na forma da alínea “b”.

Portanto, nessa situação específica, em que há previsão em convênio da adoção do crédito PRESUMIDO por todos os estabelecimentos do prestador do serviço de Transporte localizados no território nacional em substituição ao sistema normal de débito e crédito, o imposto devido na prestação, sobre o qual deverá ser calculado o crédito PRESUMIDO, corresponderá à soma do valor recolhido à unidade federada de origem (calculado pela alíquota interestadual) com o diferencial de alíquotas (que até 2018 será repartido entre Estados de origem e destino e, a partir de 2019, será integralmente recolhido ao destino).

Vale destacar que o crédito PRESUMIDO em questão é aplicado em substituição aos créditos normais a que teria direito o transportador em razão de aquisições vinculadas à prestação do serviço.

Assim, na hipótese em que um transportador optante pela apuração do ICMS no sistema normal de débito e crédito promove prestações interestaduais de serviço de Transporte destinado a consumidor final não contribuinte do ICMS, realizadas sob cláusula FOB, deverá recolher o ICMS diferencial de alíquotas, mas todos os créditos relativos à operação passíveis de aproveitamento serão lançados na conta gráfica do contribuinte para serem compensados com o ICMS devido ao Estado de origem.

Tal lógica deve permanecer na situação em que o transportador adota a apuração do ICMS por crédito PRESUMIDO, com base em convênio, de modo que, também nesta hipótese, o crédito da operação deverá ser integralmente suportado pelo Estado de origem.

Diante disso, na situação relatada, a Consulente poderá apropriar crédito PRESUMIDO equivalente a 20% (vinte por cento) do total do ICMS devido na prestação (ICMS à alíquota interestadual + ICMS diferencial de alíquotas), mediante lançamento no Campo 67 do Quadro VI - Outros créditos/Débitos da DAPI, observadas as demais orientações contidas na Portaria SRE nº 117/2013.

(...)

Para efeito de escrituração do crédito presumido, prevê a citada Portaria SRE nº 117/ 2013:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PORTARIA SRE N° 117, DE 14 DE MARÇO DE 2013
(MG de 15/03/2013)

Aprova o Manual de Orientação e Instruções de Preenchimento e de Transmissão da Declaração de Apuração e Informação de ICMS - DAPI, modelo 1.

(...)

QUADRO VI - OUTROS CRÉDITOS/DÉBITOS

OUTROS CRÉDITOS

(...)

Campo	Crédito presumido	valor total do crédito presumido lançado no item 006 -
67		outros créditos do livro Registro de Apuração do ICMS, de acordo com o art. 75 do RICMS.

(...)

Pois bem.

Feitas essas ponderações, entendo, relativamente à exigência do ICMS e da respectiva multa de revalidação devidos pela utilização indevida da isenção do ICMS, nas prestações de transporte interestaduais, com a devida licença dos entendimentos em contrário, que **não** há que se falar, **nesse momento**, de dedução do montante do imposto, de 20% (vinte por cento) de crédito presumido, uma vez que devem ser observadas as regras previstas no art. 89, inciso IV c/c parágrafo único e art. 89-A, todos do RICMS/02, que determinam:

RICMS/02

Art. 89. Considera-se esgotado o prazo para recolhimento do imposto, inclusive o devido a título de substituição tributária, relativamente à operação com mercadoria cuja saída, entrega, transporte ou manutenção em estoque ocorra:

(...)

IV - com documento fiscal sem destaque do imposto devido.

Parágrafo único. O disposto no caput aplica-se também, no que couber, à prestação onerosa de serviço de comunicação e à prestação de serviço de transporte.

Art. 89-A. **Fica vedada a compensação de créditos de ICMS com imposto vencido**, exceto nas hipóteses do Anexo VIII deste Regulamento.

(...)

(Destacou-se)

Portanto, por se tratar de imposto exigido em Auto de Infração, cujo prazo para recolhimento, no momento de sua lavratura, encontrava-se esgotado, entendo que não deve haver a sua compensação com o crédito presumido admitido pela legislação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nada impede, todavia, que em momento futuro, havendo a liquidação do crédito tributário e observadas as demais normas pertinentes à matéria, o Autuado possa se apropriar do referido crédito.

É como voto.

Sala das Sessões, 28 de junho de 2022.

Cindy Andrade Moraes
Conselheira

CCMIG