

Acórdão: 24.817/24/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.003689674-31  
Impugnação: 40.010157884-91  
Impugnante: SHPX Logística Ltda  
IE: 004333809.06-50  
Proc. S. Passivo: Henrique Philip Schneider /Outro(s)  
Origem: DF/Muriaé

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - CRÉDITO PRESUMIDO.** Foi constatado que a Autuada, na condição de prestadora de serviço de transporte rodoviário de cargas, utilizou-se indevidamente do sistema de débito e crédito, em substituição ao sistema de crédito presumido previsto no inciso XXIX, art. 75 do RICMS/02, bem como no art. 45 c/c item 24, do Anexo IV do RICMS/23, o que resultou no aproveitamento indevido de crédito de ICMS, em valor superior a 20% (vinte por cento) do valor do débito de ICMS, bem como no recolhimento a menor do imposto.

**Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, na condição de prestadora de serviço de transporte rodoviário de cargas, no período de 01/08/23 a 31/12/23, utilizou-se indevidamente do sistema de débito e crédito, em substituição ao sistema de crédito presumido previsto no inciso XXIX do art. 75 do RICMS/02, bem como no art. 45 c/c item 24, do Anexo IV do RICMS/23, o que resultou no aproveitamento indevido de crédito de ICMS, em valor superior a 20% (vinte por cento) do valor do débito de ICMS, bem como no recolhimento a menor do imposto.

São exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, sendo esta última submetida ao limitador do § 2º, inciso I do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

Foi emitido o Auto de Início da Ação Fiscal (AIAF) nº 10.000049516.60, cientificado ao Contribuinte em 09/05/24, conforme documentos às págs. 04/07.

Além dos documentos já mencionados, encontram-se em anexo ao Auto de Infração:

- Relatório Fiscal Anexo ao Auto de Infração, às págs. 08/10;
- Anexo 1 - DAPI\_Apuração, às págs. 11/13;
- Anexo 2 - Demonstrativo\_Apropriação Indevida, às págs. 14/15;
- Anexo 3 - Demonstrativo do Crédito Tributário (DCT), às págs. 16/17.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às págs. 27/59, anexando documentos às págs. 60/109.

A Fiscalização se manifesta às págs. 110/124.

### **DECISÃO**

Como relatado, a autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, na condição de prestadora de serviço de transporte rodoviário de cargas, no período de 01/08/23 a 31/12/23, utilizou-se indevidamente do sistema de débito e crédito, em substituição ao sistema de crédito presumido previsto no inciso XXIX do art. 75 do RICMS/02, bem como no art. 45 c/c item 24, do Anexo IV do RICMS/23, o que resultou no aproveitamento indevido de crédito de ICMS, em valor superior a 20% (vinte por cento) do valor do débito de ICMS, bem como no recolhimento a menor do imposto.

São exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, sendo esta última submetida ao limitador do § 2º, inciso I do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante inicia sua impugnação, esclarecendo que é pessoa jurídica de direito privado, cujo objeto principal é o transporte rodoviário de mercadorias.

Estando localizada no Estado de Minas Gerais, presta serviços de transporte de mercadorias para todo território nacional.

Aduz que figura como contribuinte do ICMS, o qual apura o imposto por meio do regime normal (débito e crédito).

Alega que, como dinâmica da sistemática da não cumulatividade do ICMS, tem direito a apropriar créditos do imposto relativamente a serviços de transporte que subcontrata, relativos a combustíveis e outros insumos utilizados para o desenvolvimento de suas atividades (compensação regular).

Relata que foi surpreendida com a lavratura do Auto de Infração, retratando, de forma sintética, a irregularidade presente na peça fiscal.

Salienta que não obstante a legislação do ICMS estabelecer como regra o regime normal de apuração do imposto, com observância do princípio da não cumulatividade, foi surpreendida pela alegação da Fiscalização de que deveria ter considerado o crédito presumido, em detrimento dos créditos regularmente escriturados, uma vez que não teria formalizado a sua opção pela apuração no sistema débito e crédito (RET).

Menciona que no cadastro estadual da Impugnante, a Fiscalização desconsiderou expressamente o enquadramento da empresa no “Regime de Tributação: Normal”.

Assevera que o lançamento é manifestamente precário de motivação no que tange ao mérito da exigência, pois contrário ao princípio da não cumulatividade,

aplicável em âmbito nacional com base no art. 155, § 2º, inciso I, do texto constitucional.

Aduz que a Constituição Federal é muito clara ao assegurar a apropriação dos créditos, tal como procedeu a Impugnante.

Entende que a interpretação deste enunciado constitucional deve ser realizada considerando a não cumulatividade como princípio e como técnica.

Esclarece que a primeira parte – *será não-cumulativo* – significa que o ICMS deverá ser instituído pelos Estados e pelo Distrito Federal de maneira que não haja superposição de incidências sobre a mesma cadeia de circulação de mercadorias, evitando-se, deste modo, o efeito cascata do imposto e a distorção de preços, a verticalização das empresas e a quebra de neutralidade do sistema tributário, o que poderia implicar severos problemas de livre concorrência e falta de isonomia.

Considera que a não cumulatividade pode ser compreendida como verdadeiro princípio constitucional do tipo **objetivo**, ou seja, norma jurídica de hierarquia superior e de forte conotação axiológica, preordenada à concretização de valores que a sociedade prestigia.

Entende que a segunda parte da cláusula constitucional – *compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal* –, por sua vez, representa a técnica por intermédio da qual o ICMS atenderá ao princípio da não cumulatividade, isto é, a técnica do encontro de contas entre imposto *versus* imposto: o imposto devido na saída será compensado com o imposto destacado na entrada, apurando-se, ao final, saldo devedor ou credor (‘sistema de crédito/débito’).

Cita que a cláusula geral da não cumulatividade requer a devida regulamentação conferida por lei complementar, segundo a qual, cabe a esta disciplinar o regime de compensação do imposto, conforme dispõem os arts. 19 e 20, da Lei Complementar nº 87/96.

Acrescenta que, na mesma linha, a legislação estadual, por meio do art. 282 da Lei nº 6.763/75, bem como o Decreto Estadual nº 48.589/23, em seu art. 283, reproduzem os ditames constitucionais e da legislação complementar acerca do princípio da não cumulatividade.

Adverte que a leitura dos dispositivos constitucionais acima descritos não deixa quaisquer dúvidas que o ICMS é não-cumulativo de maneira plena em operações de qualquer natureza, sendo essa a regra geral a ser observada pelo Poder Executivo e pelos contribuintes.

Por essa razão, entende que não cabe alegar que a Administração não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade da lei tributária, pois tanto a lei mineira quanto o decreto reproduzem a legislação nacional que versa sobre o princípio da não cumulatividade e o consequente direito objetivo do contribuinte à apropriação de créditos de ICMS, tal como procedeu a Impugnante.

Afirma que, conforme o regramento legal acima, todas as entradas de mercadorias e serviços de transporte e comunicação geram direito ao crédito de ICMS, qualquer que seja sua destinação, modo de utilização, qualidades técnicas, entre outros. Desde que haja entrada real ou simbólica de mercadorias e contratação de serviços tributados pelo ICMS, resta assegurado ao contribuinte o correspondente direito ao crédito.

Conclui que essa é a regra geral vigente desde o advento da Lei Complementar nº 87/96.

Assinala que é fato incontroverso e irrefutável que a apropriação dos créditos por parte da Impugnante encontra amparo nas normas constitucionais, de modo que qualquer legislação, seja ela federal ou estadual, não pode ter o condão de limitar tal direito.

Ressalta ainda que no Auto de Infração não se discute acerca da legitimidade do crédito reconhecido pela Impugnante, mas tão somente se esta deveria se utilizar exclusivamente de crédito presumido em detrimento dos créditos ordinários decorrentes da sistemática da não cumulatividade, o que não deve subsistir, pois, os valores creditados estão suficiente e devidamente comprovados pela Impugnante por meio de seus controles fiscais, que se mostram de acordo com a legislação estadual.

Cogita que no caso em análise, no máximo, poder-se-ia pensar na aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória, por não ter a Impugnante formalizado, como ilegitimamente exigido pela Fiscalização, sua sujeição ao regime normal de apuração de créditos e débitos de ICMS.

Aponta que o presente Auto de Infração deve ser afastado, por contrariar também o Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais.

Desenvolve que o crédito presumido do ICMS é uma forma alternativa de apuração do imposto devido, uma vez que esta espécie de crédito não decorre diretamente das entradas de mercadorias tributadas, mas permite a dedução de um valor presumido do imposto devido sobre as operações de saída de mercadorias ou prestações de serviços.

Manifesta que o crédito presumido figura como espécie de benefício fiscal do ICMS, na medida que objetiva reduzir a carga tributária dos contribuintes incentivados, resultando na diminuição ou eliminação, direta ou indireta, do respectivo ônus, nos termos do art. 1º, parágrafo único, incisos III e IV, da Lei Complementar nº 24/75.

Em se tratando de benefício fiscal, adverte que a adoção de crédito presumido deve ser entendida como regime de apuração excepcional em relação à sistemática de débito e crédito ordinária decorrente do princípio da não-cumulatividade.

Cita que, especificamente no que tange às prestações de serviços de transporte, o Convênio ICMS nº 106/96 introduziu no ordenamento jurídico a faculdade de o contribuinte optar pelo regime de crédito presumido, no qual é vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Depreende que a regra geral é a apuração do ICMS pelo sistema de crédito/débito, sendo permitida a utilização do crédito presumido como uma faculdade dos contribuintes prestadores de serviços de transporte de carga.

Enfatiza que, de maneira manifestamente contrária aos limites constitucionais e legais, o legislador mineiro excedeu as disposições da matéria conveniada, ao internalizar o Convênio ICMS nº 106/96 em sua legislação, por meio do art. 75, incisos XXIX, do anterior regulamento do ICMS ('RICMS/02'), aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, correspondente semântico do art. 45, parte geral, c/c item 24, do Anexo IV, do atual RICMS/23.

Reforça que os aludidos dispositivos legais instituem o sistema de crédito presumido como a regra para o cálculo do ICMS na atividade de transporte rodoviário de cargas, invertendo toda a legislação geral do imposto.

Acrescenta que o regime ordinário de crédito/débito, por sua vez, torna-se uma exceção, podendo ser adotado pelo contribuinte mediante prévio requerimento formal ao Fisco mineiro por meio de pleito de regime especial.

Ressalta que o regime especial tributário constitui norma individual e abstrata editada pelo Poder Executivo, dirigida a um determinado contribuinte, obrigando-o a atuar de forma determinada sempre que incorrer em uma conduta predefinida abstratamente.

Acrescenta tratar-se de uma exceção à normal geral e abstrata.

Frisa que a legislação mineira inverteu a ordem de preponderância do regramento geral (sistemática de crédito e débito da não cumulatividade) sobre o excepcional (aplicação do crédito presumido) prevista não só na Lei Kandir, como no próprio Convênio ICMS nº 106/96, não podendo prevalecer, sob pena de se esvaziar o mandamento constitucional quanto ao caráter não cumulativo do imposto.

Lembra que, nesses termos, as referidas disposições são frontalmente contrárias ao Código de Defesa do Contribuinte de Minas Gerais (CDC-MG), o qual afirma que é vedado à autoridade administrativa, sob pena de responsabilidade, criar obrigação tributária fora do âmbito de sua competência ou criar exigências burocráticas ilegais, como é a imposição de regime especial para sujeição ao princípio da não cumulatividade, conforme dispõe o art. 22 da Lei nº 13.515/00.

Entende, nesse contexto, que é nítida a clara violação aos limites constitucionais, à legislação complementar e ao próprio Código de Defesa do Contribuinte mineiro quando o regulamento interno do Estado institui o sistema de crédito presumido como regra para o cálculo do ICMS em relação à atividade de transporte rodoviário de cargas e demanda autorização específica por parte da Administração fazendária para adoção da sistemática de creditamento ordinária do imposto (Regime Especial).

Adverte que os regimes especiais de tributação dependem de requerimento do interessado e deverão ser concedidos para atender às peculiaridades do interessado no que se refere às operações ou prestações envolvidas, nos termos dos arts. 49 e 50 do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Decreto nº 44.747/08, que aprova o Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA) do Estado de Minas Gerais.

Por essas razões, entende que não há que se falar na necessidade de pleito de regime especial para concessão da sistemática de crédito e débito decorrente do princípio da não-cumulatividade, que já revela ser a regra geral da sistemática de creditamento do ICMS prevista no ordenamento jurídico.

Reafirma que, na verdade, a Lei Complementar nº 87/96 e o Convênio ICMS nº 106/96 asseguram a apuração do ICMS devido nas prestações de serviços de transporte rodoviário de carga por meio do sistema débito e crédito, independentemente de requerimento formal, facultando ao contribuinte a adoção do crédito presumido.

Recorda que, quando a Impugnante se inscreveu como contribuinte do ICMS no Estado de Minas Gerais, formalizou uma declaração expressa de que o regime de tributação do ICMS seria normal, seguindo a sistemática de débito e crédito fundamentada no princípio constitucional da não cumulatividade, conforme se demonstra no Comprovante de Inscrição Estadual (Doc. 05).

Enfatiza que inexistente qualquer indicação expressa acerca da opção da Impugnante pelo crédito presumido.

Adverte que a opção pela adoção da sistemática de crédito e débito pela Impugnante não era, portanto, desconhecida pela Fiscalização, na medida em que, desde o início de suas atividades em território mineiro, havia consignado sua opção pela sistemática ordinária de creditamento do ICMS.

Aponta que o RICMS/23, no subitem 24.2, corrige a distorção relativa à sua aplicação ao substituir o vocábulo “será aplicado” para a referência do exercício à opção pela aplicação do referido benefício fiscal, o que, a seu ver, demonstra o reconhecimento por parte do Fisco mineiro, ainda que indireto, de que a adoção do crédito outorgado constitui faculdade do contribuinte.

Enfatiza que o caráter facultativo conferido à adoção do crédito presumido é evidenciado, inclusive, em parte da ocorrência do Auto de Infração, o qual faz referência à opção pelo aludido incentivo fiscal.

Realça que a regra imposta pelo Fisco estadual para apuração do ICMS devido nas prestações de serviço de transporte pela sistemática de crédito presumido afronta o princípio constitucional da não cumulatividade, haja vista a inversão da ordem de preponderância da sistemática ordinária e excepcional de creditamento do ICMS, bem como a desconsideração da faculdade conferida ao contribuinte para fins de fruição do crédito presumido, na forma do Convênio ICMS 106/96.

Apresenta, para fundamentar a sua defesa, decisões do Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG), conforme se pode constatar na relação seguinte: TJMG - Ap Cível/Rem Necessária 1.0000.23.190745-2/001, de 23/11/2023; TJMG - Agravo de Instrumento- Cv 1.0000.20.469252-9/001, de 10/03/2021; e TJMG - Apelação Cível 1.0000.20.038474-1/001, de 07/10/2020.

Ressalta que, diante da robusta jurisprudência consolidada em âmbito judicial, favorável aos argumentos ora explorados pela Impugnante, é de se reconhecer

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que a procedência da presente impugnação desde logo em âmbito administrativo é medida perfeitamente razoável, tanto sob a perspectiva meritória quanto sob o aspecto procedimental, em atenção ao princípio da economia processual, reduzindo os custos tanto para o Estado quanto para o contribuinte.

No entanto, razão não assiste à Impugnante.

O princípio da não cumulatividade é estabelecido na Constituição Federal de 1988 – CF/88, por meio do art. 155, inciso II e § 2º, inciso I, que assim dispõem:

### CF/88

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

(...)

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

(...)

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

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

A Lei Complementar (LC) nº 87/96, no art. 19 e no *caput* do art. 20, assim trata sobre a não cumulatividade:

### LC nº 87/96

Art. 19. 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 e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

O Convênio ICMS nº 106/96 assim trata da concessão de crédito presumido nas prestações de serviços de transporte *in verbis*:

### Convênio ICMS nº 106/96

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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. (Grifou-se).

§ 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.

O § 2º do art. 29 da Lei nº 6.763/75, com a redação dada pelo art. 6º e vigência estabelecida pelo art. 49, ambos da Lei nº 21.016, de 20/12/13, permite ao Poder Executivo facultar ao contribuinte adotar abatimento de percentagem fixa a título de montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores. Veja-se:

### 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



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fixa a título de montante, ainda que parcialmente, do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores. (Grifou-se).

Contudo, desde 13/03/89, as redações anteriores do § 2º do art. 29 da Lei nº 6.763/75 já traziam o conceito de crédito presumido, como se observa abaixo:

**Efeitos de 28/12/2007 a 20/12/2013 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 20, ambos da Lei nº 17.247, de 27/12/2007:**

"§ 2º O Poder Executivo, como medida de simplificação da tributação, poderá facultar ao contribuinte adotar abatimento de percentagem fixa a título de montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores."

**Efeitos de 13/03/1989 a 27/12/2007 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 15, II, da Lei nº 9.758, de 10/02/1989:**

"§ 2º - O Estado, mediante convênio com as demais unidades da Federação, poderá adotar abatimento de percentagem fixa a título de montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores."

Portanto, desde 13/03/89, torna-se possível que o regime de recolhimento por débito e crédito se dê no modelo de débito/crédito normal, descrito no art. 19 e no *caput* do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, ou mediante convênio a ser firmado entre os Estados-membros, pela sistemática do crédito presumido, ou seja, aquela descrita como "*abatimento de percentagem fixa a título de montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores*".

O Estado de Minas Gerais com fulcro no art. 155, inciso II, § 2º da Constituição da República de 1988, nos arts. 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96, no Convênio ICMS nº 106/96 e no § 2º do art. 29 da Lei nº 6.763/75, decide adotar a sistemática de crédito presumido para o estabelecimento prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas conforme prevista no art. 75, inciso XXIX do RICMS/02, e no art. 45 c/c item 24 do Anexo IV do RICMS/23, abaixo transcritos:

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 de débito e crédito, vedada a utilização de quaisquer outros créditos;

b) o prestador de serviço de transporte dispensado de inscrição no Cadastro de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contribuintes do ICMS ou da escrituração fiscal apropriar-se-á do crédito previsto neste inciso no próprio documento de arrecadação.

### RICMS/23

Art. 45 - Fica assegurado crédito presumido nas hipóteses previstas no Anexo IV.

(...)

Anexo IV - Do Crédito Presumido

PARTE 1 - DAS HIPÓTESES DE CRÉDITO PRESUMIDO

(...)

Item	Hipóteses /Condições	Crédito Presumido	Eficácia	Fundamentação
24	Estabelecimento prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas.	20% (vinte por cento) do imposto incidente na prestação	31/12/2032	Convênio ICMS 190/17 e Decreto nº 47.394/18 (item 355 do Anexo I)

(Grifou-se).

Registre-se que a sistemática do crédito presumido para o estabelecimento prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas foi instituída pelo Decreto nº 44.253, de 09/03/06, que acrescentou o inciso XXIX ao art. 75 do RICMS/02.

Como afirma a Fiscalização, a partir da entrada em vigor deste dispositivo, em 01/04/06, o regime de apuração do imposto por meio de 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, ao contrário do que afirma a Impugnante.

Contudo, a apuração do imposto pelo sistema de débito e crédito, enquanto exceção, foi permitida desde que a opção seja formalizada mediante Regime Especial de Tributação (RET), nos termos do § 12 do art. 75 do RICMS/02, *in verbis*:

### RICMS/02

Art. 75. Fica assegurado crédito presumido:

(...)

§ 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vedação ou estorno do crédito relativo às prestações isentas ou não tributadas; (Grifou-se).

Registre-se a redação do RICMS/23 quanto aos subitens 24.2 e 24.3 da Parte 1 de seu Anexo IV:

RICMS/23

Anexo IV - Do Crédito Presumido

PARTE 1 - DAS HIPÓTESES DE CRÉDITO PRESUMIDO

(...)

Item	Hipóteses /Condições	Crédito Presumido	Eficácia	Fundamentação
24.2	<u>Exercida a opção pelo crédito presumido, fica vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos.</u>			
24.3	<u>Em substituição ao crédito presumido de que trata este item, fica assegurado ao prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas a apuração pelo sistema norma de débito crédito, observado o seguinte:</u>  a) <u>a opção será formalizada mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, após manifestação da Superintendência de Fiscalização - Sufis;</u>  b) <u>o regime especial estabelecerá obrigações acessórias que assegurem o controle da</u>			

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

apuração do imposto, especialmente no que se refere à vedação ou estorno do crédito relativo às prestações isentas ou não tributadas;				
c) até a formalização do regime especial, o Delegado Fiscal da Delegacia Fiscal - DF a que o contribuinte estiver circunscrito poderá autorizá-lo a adotar o sistema normal de débito crédito, desde que protocolizado o pedido de regime.				

(Grifou-se).

Como já mencionado, a Impugnante argumenta que a redação do subitem 24.2 acima transcrito demonstraria o reconhecimento por parte do Fisco mineiro, ainda que indireto, de que a adoção do crédito outorgado constitui faculdade do contribuinte.

No entanto, por mais que se mostre inadequada e contraditória esta menção a uma opção pelo crédito presumido, cabe considerar que, numa interpretação sistemática das normas jurídicas, o conteúdo deste subitem precisa ser harmonizado com o do item 24, ao qual está subordinado, e que é categórico ao dispor que para o estabelecimento prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas deve ser utilizado o regime de crédito presumido que é de 20% (vinte por cento) do imposto incidente na prestação.

O subitem 24.2 deve ser harmonizado, ainda, com o conteúdo do subitem seguinte, de número 24.3, que dispõe que “em substituição ao crédito presumido de que trata este item, fica assegurado ao prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas a apuração pelo sistema normal de débito crédito”, seguido da observação de que “a opção será formalizada mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, após manifestação da Superintendência de Fiscalização – Sufis”.

É compreensível, portanto, que, se há na norma uma “opção”, esta diz respeito não à adoção da sistemática do crédito presumido, que, como se verá mais adiante, é regra geral instituída pelo poder regulamentar do Estado de Minas Gerais; mas sim à adoção do regime de débito e crédito normal, em substituição ao crédito presumido.

Acresça-se que, como demonstrado acima, em nenhum momento o Estado de Minas Gerais impôs aos contribuintes a obrigação de utilizar o sistema de apuração por crédito presumido.

Não consta que a Impugnante, em algum momento da vigência do inciso XXIX do art. 75, tenha requerido e obtido o regime especial descrito no § 12 do art. 75 do RICMS/02, ou mesmo na vigência do RICMS/23.

A Fiscalização chama a atenção para o fato de que, mesmo pela análise da impugnação, a Defesa dá a entender que nem sequer efetuou tal solicitação de regime especial.

Não obtendo o regime especial, permanece a Impugnante submetida ao sistema de crédito presumido.

Quanto às alegações atinentes ao princípio da não cumulatividade do ICMS, cabe esclarecer que a sistemática do crédito presumido na apuração do imposto não fere, de forma alguma, este princípio.

Afinal, no exercício do poder regulamentar, a intenção do Estado de Minas Gerais foi de assegurar um *“abatimento de percentagem fixa a título de montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”*, conforme redações anteriores do § 2º do art. 29 da Lei nº 6.763/75 (quando ainda não se usava a expressão *“crédito presumido”*), que seguramente era maior do que o total obtido pelo somatório de créditos a que tinha direito o estabelecimento prestador de serviço de transporte rodoviário de carga.

E como em vários outros casos, ela surgiu da demanda dos próprios contribuintes do setor de transporte rodoviário de cargas, que se sentiam prejudicados pela adoção do regime de débito e crédito normal.

Este aspecto é reconhecido pela Impugnante, quando esta afirma que o *“crédito presumido figura como espécie de benefício fiscal do ICMS, na medida que objetiva reduzir a carga tributária dos contribuintes incentivados”*.

Como expõe a Fiscalização, ainda hoje tal sistema de apuração beneficia muitos contribuintes do setor, os quais não se interessam em requerer a apuração pelo débito e crédito normal, pela simplicidade que proporciona.

Com bem assinala a Fiscalização, o Convênio ICMS nº 106/96 faculta ao contribuinte optar pelo sistema de crédito presumido, mas não impede que o Estado-membro adote o referido sistema de apuração em detrimento ao débito e crédito, desde que respeitadas as balizas constitucionais e legais.

O conteúdo do referido Convênio foi recepcionado e validado pela legislação tributária mineira por meio do já referido Decreto nº 44.253, de 09/03/06, que acrescentou o inciso XXIX ao art. 75.

Observa-se, portanto, que o exercício da competência tributária do Estado de Minas Gerais no que tange a este tema se reveste de legalidade, não impondo qualquer ameaça ou lesão aos direitos da Impugnante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sendo assim, não há que se falar em descumprimento das legislações vigentes nos âmbitos estadual, federal e constitucional, como alega a Impugnante.

Segundo a lição do professor Miguel Reale, citado pela professora Maria Sylvania Zanella Di Pietro em sua obra “Direito Administrativo”:

Os atos normativos derivados têm por objetivo a “explicitação ou especificação de um conteúdo normativo preexistente, visando à sua execução no plano da práxis”; o ato normativo derivado, por excelência, é o regulamento. (Grifou-se).

Acrescenta o mesmo autor:

Os atos legislativos não diferem dos regulamentos ou de certas sentenças por sua natureza normativa, mas sim pela originalidade com que instauram situações jurídicas novas, pondo o direito e, ao mesmo tempo, os limites de sua vigência e eficácia, ao passo que os demais atos normativos explicitam ou complementam as leis, sem ultrapassar os horizontes da legalidade. (Grifou-se).

Observa-se, portanto, que o Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais, quando dispõe, em seu art. 22, incisos II e V, que é vedado à autoridade administrativa, tributária e fiscal, **sob pena de responsabilidade**, “fazer exigência ao contribuinte de obrigação não prevista na legislação tributária ou criá-la fora do âmbito de sua competência” (inciso II), ou “criar ou fazer exigências burocráticas ilegais” (inciso V), não está tratando do exercício do poder regulamentar do Estado de Minas Gerais, e sim dos limites da atuação do servidor público no exercício da autoridade administrativa, tributária e fiscal.

Resta claro, ainda, que não se trata de desconsiderar o regime de tributação da Impugnante, pois norma jurídica tributária vigente desde o ano de 2006 determina a sistemática de apuração do imposto por meio do crédito presumido como regra geral.

A Impugnante que realizou sua inscrição estadual em 01/02/23, já iniciou suas atividades submetida à vigência, de longa data, desta regra.

Não requerendo o regime especial, infere-se que a Impugnante concordou que a sua apuração do imposto fosse efetuada pelo sistema de crédito presumido.

Observa-se que a apuração do imposto exigido se deu a partir dos créditos apropriados pela Impugnante, deduzidos os valores do crédito presumido de 20% (vinte por cento) do valor do débito do ICMS declarado em DAPI.

A Fiscalização esclarece que o levantamento por esta realizado baseou-se nas informações prestadas pelo próprio Contribuinte, por meio de suas Declarações de Apuração e Informação de ICMS (DAPI).

Verificado o recolhimento a menor do ICMS pela Autuada, correta é a exigência do ICMS, acrescida da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75:

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

Lei nº 6.763/75

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

Devidamente provada a infração de apropriação de crédito em desacordo com a legislação tributária, correta é a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, submetida ao limitador previsto no § 2º, inciso I do mesmo artigo. Veja-se:

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:

(...)

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

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação; (Grifou-se).

Quanto à aplicação das multas, a Impugnante alega que o procedimento que adotou se baseia no Convênio ICMS nº 106/96 e, portanto, jamais poderia ter contra si a cobrança de multas, juros e correção monetária, de acordo com o art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN).

Alerta que a observância de normas complementares, tais como atos normativos, decisões administrativas, práticas reiteradas da autoridade administrativa e os convênios, se mostra mais que suficiente para afastar as penalidades, os juros de mora e a própria atualização monetária do tributo.

Solicita que, caso o Auto de Infração não venha a ser integralmente cancelado pelos argumentos acima, no mínimo, devem ser cancelados os valores relativos aos juros, multa e atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, eis que a Impugnante estava amparada no referido Convênio.

No entanto, como já referido anteriormente, o Convênio ICMS nº 106/96 foi recepcionado e validado pelo Decreto nº 44.253, de 09/03/06. Este é o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

procedimento por meio do qual cada Estado-membro delibera pela incorporação do conteúdo de um convênio à sua legislação tributária estadual, tornando-o, a partir de então, válido e cogente.

Na forma como foi recepcionado, o legislador mineiro decidiu dispor como regra o regime de débito e crédito sujeito ao crédito presumido; e como exceção, o regime de débito e crédito normal, condicionado à solicitação e concessão de regime especial.

À vista deste procedimento, não se mostra eficaz a Defesa alegar que agiu amparada pelo referido Convênio, em detrimento do que dispõe a legislação tributária mineira, especialmente quando o descumprimento da legislação a que está submetido como contribuinte mineiro impõe sanções por seu descumprimento.

A Impugnante destaca que as multas aplicadas (revalidação e isolada) configuram “*bis in idem*” e são confiscatórias, além dos juros de mora serem incompatíveis com a multa de revalidação.

Salienta que a exigência concomitante das penalidades é indevida, por implicar o vedado *bis in idem*, além de violar o princípio da consunção, pelo qual deve ser considerada absorvida a multa isolada (suposto descumprimento de obrigações acessórias) pela multa de revalidação (suposto descumprimento de obrigação principal), uma vez que essa última possui uma maior abrangência, absorvendo a outra.

Enfatiza que a forma como aplicada as multas deixam de representar punição e passam a verdadeiro confisco (art. 150, inciso IV, da CF) de parcela do patrimônio do contribuinte apenado (arts. 5º, inciso XXII, e 170, inciso II, da CF), o que revela desvio de finalidade da sanção, tratando-se de exigência confiscatória e atentatória do princípio da razoabilidade e da proporcionalidade.

Porém, razão há assiste à Impugnante.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA -



SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

A Defesa adverte que os juros de mora e as Multas de Revalidação e Isolada devem ser afastados de plano por afronta direta ao art. 100, parágrafo único do CTN.

Considera que a aplicação do art. 226 da Lei Estadual nº 6.763/1975 sobre multas punitivas não pode ser admitida, pois os juros de mora são aplicáveis apenas e tão somente sobre os valores de tributos em sentido estrito, sendo assim, a multa de revalidação e a multa isolada são penalidades em si próprias e não decorrem da mora, de modo que não devem ser agravadas pelo cômputo de juros, inclusive sob pena de afronta ao art. 3º do CTN.

Entretanto, no tocante à correção dos valores relativos ao imposto e multas pela Taxa Selic, verifica-se que o art. 127 da Lei nº 6.763/75 c/c § 3º, art. 5º da Lei Federal nº 9.430/96 prevê tal imposição, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Lei nº 9.430/96

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ressalta-se que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento que negou provimento ao Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial (Ag Int no AREsp nº 908.237/SP – 2016/0105143-6), publicado em 24/10/16, pacificou a legitimidade da aplicação, pela Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, da Taxa Selic na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de lei estadual que determina a adoção dos mesmos critérios definidos na correção dos débitos fiscais federais.

EMENTA TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TAXA SELIC. APLICABILIDADE AOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS EM ATRASO. RECURSO REPETITIVO. MULTA.

1. "A TAXA SELIC É LEGÍTIMA COMO ÍNDICE DE CORREÇÃO MONETÁRIA E DE JUROS DE MORA, NA ATUALIZAÇÃO DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS EM ATRASO, EX VI DO DISPOSTO NO ARTIGO 13 DA LEI 9.065/95" (RESP 1.073.846/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18/12/2009, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/73).

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso efeito confiscatório da multa, 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 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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;

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencido parcialmente o Conselheiro Pedro Henrique Alves Mineiro (Relator), que o julgava parcialmente procedente para excluir a multa de revalidação, a multa isolada e os juros exigidos no lançamento. Designado relator o Conselheiro Alexandre Périssé de Abreu (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcos Vieira Mendes. Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, a Conselheira Paola Juracy Cabral Soares.

**Sala das Sessões, 10 de setembro de 2024.**

**Alexandre Périssé de Abreu**  
**Relator designado**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Presidente**

D

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.817/24/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.003689674-31  
Impugnação: 40.010157884-91  
Impugnante: SHPX Logística Ltda  
IE: 004333809.06-50  
Proc. S. Passivo: Henrique Philip Schneider /Outro(s)  
Origem: DF/Muriaé

Voto proferido pelo Conselheiro Pedro Henrique Alves Mineiro, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A autuação versa sobre a constatação de que a Autuada, na condição de prestadora de serviço de transporte rodoviário de cargas, no período de 01/08/23 a 31/12/23, utilizou-se indevidamente do sistema de débito e crédito, em substituição ao sistema de crédito presumido previsto no inciso XXIX do art. 75 do RICMS/02, bem como no art. 45 c/c item 24, do Anexo IV do RICMS/23, o que resultou no aproveitamento indevido de crédito de ICMS, em valor superior a 20% (vinte por cento) do valor do débito de ICMS, bem como no recolhimento a menor do imposto.

São exigidos o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, sendo esta última submetida ao limitador do § 2º, inciso I do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75.

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

Não se trata de uma matéria nova neste Conselho. Cito, a título exemplificativo, o Acórdão nº 24.808/24/3ª, de relatoria da Conselheira Gislana da Silva Carlos e julgamento na sessão de 20/02/24, na qual foi julgado procedente o lançamento, por unanimidade.

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 O CRÉDITO PRESUMIDO COMO REGRA GERAL NA HIPÓTESE. ESTANDO A APURAÇÃO PELO REGIME DE DÉBITO/CRÉDITO CONDICIONADA À CONCESSÃO DO REGIME ESPECIAL PREVISTO NO § 12 DO ART. 75 DO RICMS/02 E NÃO HAVENDO A COMPROVAÇÃO DE QUE A IMPUGNANTE ERA DETENTORA DE TAL REGIME, NO PERÍODO AUTUADO, CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA CAPITULADAS NA LEI Nº 6.763/75, RESPECTIVAMENTE NO ART. 56, INCISO II E ART. 55, INCISO XXVI.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

De fato, a legislação estadual é clara quanto à aplicação do crédito presumido de 20% (vinte por cento) aos prestadores de serviço de transporte rodoviário de cargas, **como regra geral**, sendo autorizada, mediante a formalização de regime especial, a opção pelo regime de débito e crédito para apuração do ICMS - isso, tanto no RICMS/02, no art. 75, inciso XXIX e § 12, quanto no RICMS/23, no item 24 do Anexo IV.

### 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 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.

(...)

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

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

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

III - até a formalização do regime especial, o titular da Delegacia Fiscal a que o contribuinte estiver circunscrito poderá autorizá-lo a adotar o sistema normal de débito crédito, desde que protocolizado o pedido de regime.

### RICMS/23 - Anexo IV

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

24	Estabelecimento prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas.	20% (vinte por cento) do imposto incidente na prestação.	31/12/2032	Convênio ICMS 190/17 e Decreto nº 47.394/18 (item 355 do Anexo I)
24.1	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 item no próprio documento de arrecadação.			
24.2	Exercida a opção pelo crédito presumido, fica vedado o aproveitamento de quaisquer outros créditos.			

ITEM	HIPÓTESES/CONDIÇÕES	CRÉDITO PRESUMIDO	EFICÁCIA	FUNDA-MENTAÇÃO
24.3	Em substituição ao crédito presumido de que trata este item, fica assegurado ao prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas a apuração pelo sistema normal de débito crédito, observado o seguinte: a) a opção será formalizada mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, após manifestação da Superintendência de Fiscalização – Sufis; b) 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; c) até a formalização do regime especial, o Delegado Fiscal da Delegacia Fiscal – DF a que o contribuinte estiver circunscrito poderá autorizá-lo a adotar o sistema normal de débito crédito, desde que protocolizado o pedido de regime.			

É importante destacar que não é possível afastar a aplicação dos referidos dispositivos da legislação mineira, seja por violação ao princípio da não cumulatividade ou a dispositivos da Constituição Federal, da lei complementar e do Código de Defesa dos Contribuintes mineiros, sob pena de ofensa direta ao art. 182 da Lei nº 6.763/75 e ao art. 110, inciso I, do RPTA, que afastam da competência do órgão julgador “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo”.

No presente caso, a Impugnante admite que não houve formalização de regime especial para utilização do crédito presumido. Por essa razão, é procedente a glosa dos créditos de ICMS feita pela Autoridade Fiscal.

Não obstante, restou demonstrado que o contribuinte agiu em conformidade com o disposto no Convênio ICMS nº 106/96, que prevê o caráter opcional do crédito presumido de 20% (vinte por cento) nas operações em questão:

Convênio nº 106/96

Cláusula primeira - Fica concedido aos estabelecimentos prestadores de serviço de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Considerando-se que os convênios celebrados pelos Estados são normas complementares, à luz do art. 100, inciso IV, do Código Tributário Nacional - CTN, entendo cabível a aplicação do parágrafo único do mesmo artigo, à luz dos princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança, para afastar a cobrança de multa e juros, em razão da observância do referido convênio.

CTN

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

(...)

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Por essas razões, julgo parcialmente procedente a impugnação, para excluir a imposição dos juros e da multa isolada e de revalidação.

**Sala das Sessões, 10 de setembro de 2024.**

**Pedro Henrique Alves Mineiro**  
**Conselheiro**