

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.072/24/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.003685995-64
Impugnação: 40.010157875-75
Impugnante: SHPX Logística Ltda.
IE: 004333809.00-80
Proc. S. Passivo: HENRIQUE PHILIP SCHNEIDER/Outro(s)
Origem: DF/Muriaé

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”, da Parte Geral do RICMS/02, que estabelece o crédito presumido como regra geral na hipótese. Estando a apuração pelo regime de débito/crédito condicionada à concessão de regime especial previsto no § 12 do art. 75 do RICMS/02 e não havendo a comprovação de que a Autuada era detentora de tal regime, corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI c/c § 2º, inciso I, da mesma lei.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a contatação fiscal de que a Contribuinte apropriou-se indevidamente de créditos de ICMS, no período de junho de 2022 a outubro de 2023, em valor superior aos 20% (vinte por cento) do crédito presumido assegurado no art. 75, inciso XXIX, alínea “a”, do RICMS/02, bem como no art. 45 da Parte Geral c/c Item 24 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/23, atualmente vigente.

De acordo com referidos dispositivos normativos, fica assegurada, ao contribuinte prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas, na apuração do imposto a recolher, a utilização do crédito presumido equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas, sendo vedada a utilização de quaisquer outros créditos.

Segundo o Fisco, a Autuada não é detentora de regime especial previsto no § 12 do art. 75 do RICMS/02 (equivalente ao Subitem 24.3 do Item 24 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/23), que autorizaria a apuração do imposto pelo regime de débito e crédito.

Irregularidade apurada mediante análise dos dados extraídos das DAPIs (Demonstração de Apuração e Informação de ICMS) fornecidas ao Fisco pela Contribuinte.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI c/c § 2º, inciso I, da mesma lei.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 29/61.

Requer, ao final, que seja acolhida a sua impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de págs. 112/126, refuta as alegações da Defesa, requerendo a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 128/143, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação fiscal de que a Contribuinte apropriou-se indevidamente de créditos de ICMS, no período de junho de 2022 a outubro de 2023, em valor superior aos 20% (vinte por cento) do crédito presumido assegurado no art. 75, inciso XXIX, alínea “a”, do RICMS/02, bem como no art. 45 da Parte Geral c/c Item 24 da Parte 1 do Anexo IV, do RICMS/23, atualmente vigente.

De acordo com referidos dispositivos normativos, fica assegurada, ao contribuinte prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas, na apuração do imposto a recolher, a utilização do crédito presumido equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação de serviço de transporte rodoviário de cargas, sendo vedada a utilização de quaisquer outros créditos.

Segundo o Fisco, a Autuada não é detentora de regime especial previsto no § 12 do art. 75 do RICMS/02 (equivalente ao Subitem 24.3 do Item 24 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/23), que autorizaria a apuração do imposto pelo regime de débito e crédito.

Irregularidade apurada mediante análise dos dados extraídos das DAPIs (Demonstração de Apuração e Informação de ICMS) fornecidas pela Contribuinte ao Fisco, conforme documentação constante de págs. 12/15 dos autos (Anexo 1 do Auto de Infração).

Os valores de crédito do imposto objeto de estorno se encontram relacionados na planilha que compõe o Anexo 2 do Auto de Infração (págs. 17 dos autos), os quais foram apurados da seguinte forma:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Valor de Crédito a Estornar (ICMS a Recolher) = ((A-B-C) X 80%) – D, sendo que,

A = Débitos Totais Saída (dados extraídos do Campo 96 da DAPI);

B = Outros Débitos (dados extraídos do Campo 94 da DAPI);

C = Estorno de Débito (dados extraídos do Campo 90 da DAPI);

D = Saldo Devedor (dados extraídos do Campo 97 da DAPI).

Por meio da lavratura do presente Auto de Infração, o Fisco exigiu o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI c/c § 2º, inciso I, da mesma lei, de acordo com o Demonstrativo do Crédito Tributário de págs. 19 dos autos (Anexo 3 do Auto de Infração).

Em sua peça de defesa, a Impugnante registra que “*é pessoa jurídica de direito privado que tem, por objeto principal, o transporte rodoviário de mercadorias*” e que, no desenvolvimento de suas atividades, “*presta serviços de transporte de mercadoria para todo território nacional, figurando como contribuinte do ICMS que apura por meio do regime normal (débito e crédito)*”.

Defende que, em razão da sistemática da não-cumulatividade do ICMS, a empresa “*tem direito a apropriar créditos do imposto relativamente a serviços de transporte que subcontrata, combustíveis entre outros insumos utilizados para o desenvolvimento de suas atividades*”, e que “*tais créditos são utilizados em compensações realizadas regularmente, observadas as respectivas obrigações acessórias*”.

Reclama que o Fisco desconsiderou o próprio cadastro estadual da Contribuinte, o qual informa que a empresa se enquadra no “*Regime de tributação: Normal*”.

Ressalta que, “*no Auto de Infração ora combatido, 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*”.

Assim, afirma que “*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, não tendo sido questionados*”.

Aduz que “*a acusação imputada no Auto de Infração vai de encontro ao Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais e às Legislações vigentes no âmbito Estadual, Federal e Constitucional, que asseguram o crédito do ICMS aos contribuintes do imposto como regra*”.

Afirma que, “*para fins de concretização da não-cumulatividade do ICMS, a Lei Complementar nº 87/96, de âmbito nacional, regulou o sistema de crédito/débito como regra para apuração do tributo*”.

Acrescenta que as exceções a essa regra, impostas na LC nº 87/96, são relacionadas às mercadorias alheias à atividade do estabelecimento e às vinculadas a determinadas saídas não tributadas ou isentas, que, segundo a Defesa, “*não refletem a natureza dos créditos apropriados pela Impugnante*”.

Destaca que, “*alternativamente ao regramento geral instituído pela Lei Kandir, no caso de prestador de serviço de transporte interestadual e intermunicipal de carga, como é a Impugnante, o contribuinte poderá fruir de crédito presumido, também denominado de crédito outorgado, previsto no Convênio ICMS 106/96*”.

Entende que, “*em se tratando de benefício fiscal, a adoção de crédito presumido figura, portanto, como regime de apuração excepcional em relação à sistemática de débito e crédito ordinária decorrente do princípio da não-cumulatividade, utilizada pela Impugnante*”.

Assim, sustenta 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*”.

Reclama que, “*não obstante, 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, 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, aprovado pelo Decreto nº 48.589/23 (‘RICMS/23’)*”.

Segundo a Defesa, “*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*”.

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*”.

Afirma que “*o Decreto interno estadual, na qualidade de ato normativo subordinado, tem a função de esclarecer e detalhar a legislação complementar, a fim de torná-la aplicável, não podendo inovar a ordem jurídica para alterar ou restringir direitos ordinariamente estabelecidos na referida lei, sob pena de, exorbitando os limites do poder regulamentar, violar o princípio da reserva legal*”.

Argumenta que as disposições constantes do regulamento do ICMS também são “*contrárias ao Código de Defesa dos Contribuintes de Minas Gerais (Lei nº 13.515/2000), 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*”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca que o regime especial constitui “**exceção ao regramento geral de tributação** instituído pela legislação constitucional e infraconstitucional, tanto é assim que constitui liberalidade da administração tributária em concedê-lo”.

Nessa perspectiva, defende 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*”.

Reforça que “*a Lei Complementar 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*”.

Lembra que, “*tendo em vista que os fatos geradores ocorreram entre 2022 e 2023, há que se considerar tanto o regulamento estadual interno anterior (Decreto nº 43.080/02), quanto o atualmente vigente, de 2023 (Decreto nº 48.589/23)*”.

Diante disso, entende que, “*corroborando o racional relativo à faculdade de aplicação do crédito presumido, vale notar que o atual RICMS/MG 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, fato que demonstra o reconhecimento por parte do fisco mineiro, ainda que indireto, de que a adoção do crédito outorgado constitui faculdade do contribuinte*”.

Acrescenta 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*”:

OCORRÊNCIA

ICMS - PRESTACAO DE SERVICO DE TRANSPORTE
CREDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO
2004016 - **Opcao** por credito presumido/Reducao da base de calculo

A fim de reforçar sua defesa, cita decisões do Tribunal de Justiça de Minas Gerais no sentido de que reconhecem a “*afrenta ao princípio da não-cumulatividade, bem como o caráter facultativo conferido ao contribuinte para fins de adoção do crédito presumido*”.

Conclui, então, que “*não pairam dúvidas de que a Lei Complementar 87/96, a Lei estadual 6.763/75 (art. 28) 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 decorrente da não-cumulatividade, independentemente de requerimento formal, facultando ao contribuinte a adoção do crédito presumido*”.

Entretanto, verifica-se que não merecem prosperar os argumentos da Impugnante.

Para melhor deslinde da controvérsia, vale reproduzir o que dispõe a legislação que fundamenta a matéria tratada nos autos (art. 75, inciso XXIX, alínea “a”,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c/c § 12, da Parte Geral do RICMS/02, e art. 45 da Parte Geral c/c Item 24 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/23):

RICMS/02 - Parte Geral

(...)

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.

(...)

Efeitos a partir de 1º/04/2006

§ 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 - Parte Geral

CAPÍTULO V

DO CRÉDITO PRESUMIDO

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

Anexo IV

(...)

ITEM 24

Hipótese: **Estabelecimento prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas.**

Crédito Presumido: 20% (vinte por cento) do imposto incidente na prestação.

Eficácia: 31/12/2032

Condições:

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.**

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.

(...)

(Destacou-se)

Conforme bem lembrado pela Impugnante, considerando que se trata de fatos geradores ocorridos no período de junho de 2022 a outubro de 2023, deve-se observar tanto o RICMS/02, Decreto nº 43.080/02 vigente até 30/06/23, quanto o RICMS/23, com vigência a partir de 01/07/23, conforme disposto pelo Decreto nº 48.589/23.

Depreende-se, de toda a legislação posta (RICMS/02 e RICMS/23), que, ao estabelecimento prestador de serviço de transporte rodoviário de cargas, são

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

asseguradas, para a apuração do imposto, tanto a opção pelo crédito presumido equivalente a 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido na prestação (em substituição ao sistema normal de débito e crédito), quanto a opção pelo sistema de débito/crédito (em substituição ao crédito presumido).

Portanto, caberá ao contribuinte definir a opção que será adotada em suas apurações, sendo que, caso decida pelo sistema de débito/crédito, sua opção deverá ser formalizada mediante regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, após manifestação da Sufis (condição “*sine qua non*”).

Isso porque o regime especial estabelecerá as 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.

Ao determinar que o contribuinte optante pelo regime especial cumpra os requisitos do art. 75, § 12, do RICMS/02 (ou Subitem 24.3 do Anexo IV do RICMS/23), 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:

RICMS/02

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.

(...)

No presente caso, é fato incontroverso que a Autuada não é detentora de regime especial que lhe assegure a apuração do imposto pelo sistema normal de débito e crédito, o que foi ratificado pela Defesa.

Nesse diapasão, diante da legislação retromencionada, verifica-se que a Autuada, ao não formalizar sua opção pelo regime de apuração do imposto por “débito e crédito”, opta pelo crédito presumido em sua apuração.

Daí o motivo de constar, no campo de “Ocorrência” do Auto de Infração, a informação de “*Opção por credito presumido*”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por consequência, a apuração do imposto devido pela Autuada deveria ter sido realizada pelo regime do crédito presumido, em cumprimento ao previsto no citado art. 75, inciso XXIX, alínea “a”, do RICMS/02 (que faz correspondência ao art. 45 da Parte Geral c/c Item 24 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/23), sendo vedada a utilização de quaisquer outros créditos.

Ressalta-se que o fato de a legislação tributária determinar condições para a utilização do sistema de apuração do imposto por débito e crédito, que, no caso, é a formalização da opção mediante regime especial, não afasta o caráter facultativo de ambos os regimes de apuração muito menos restringe o direito do contribuinte de se apropriar de créditos de ICMS.

Conforme bem pontuado pelo Fisco, em nenhum momento o Estado impôs ao contribuinte a obrigação de utilizar o sistema de apuração por crédito presumido. Segundo suas palavras, “*o estado apenas tornou o crédito presumido o sistema padrão, e tal sistema de apuração beneficiam muitos contribuintes do setor, os quais não interessam requerer a apuração pelo débito e crédito pela simplicidade que proporciona essa sistemática de apuração do imposto*”.

De acordo com várias decisões deste Conselho de Contribuintes sobre a matéria em exame, e ao contrário da afirmação da Impugnante, o art. 75, inciso XXIX e seu § 12, do RICMS/02, bem como o art. 45 da Parte Geral c/c Item 24 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/23, 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:

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.

(...)

(destacou-se)

Em verdade, a sistemática do crédito presumido consiste no abatimento de uma percentagem fixa sobre o valor do imposto devido na prestação de serviço de transporte de cargas, o que foi observado pelo Fisco na apuração fiscal em exame.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra-se, também, que o Decreto nº 44.253/06, que alterou o art. 75 do RICMS/02, introduzindo o inciso XXIX, 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 Nº 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.

(...)

Conforme salientado pelo Fisco, “o Convênio nº 106/96 faculta ao contribuinte optar pelo sistema de crédito presumido, mas não impede que o estado adote o referido sistema de apuração em detrimento ao débito e crédito, desde que respeitadas as balizas constitucionais e legais”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vale dizer, então, que o regulamento mineiro em nada violou o Convênio ICMS nº 106/96, apenas adotou, como modelo, a sistemática nele prevista, em razão da autonomia administrativa de cada Estado, podendo o contribuinte optar por modelo diverso, desde que cumpra as condicionantes previstas na legislação, as quais não ofendem qualquer princípio constitucional.

Nesse sentido, importa ressaltar que, ao contrário do alegado pela Impugnante, não há aqui qualquer ofensa ao princípio da não cumulatividade do ICMS, previsto no art. 155, § 2º, incisos I e II, da Constituição Federal.

Fato é que a utilização do crédito presumido assegura o cumprimento do princípio da não cumulatividade, uma vez que, em tal técnica de tributação, existe a compensação de créditos com débitos, sendo o crédito a ser aproveitado calculado pela aplicação de percentual sobre o imposto devido na prestação (crédito presumido), considerado pelo Fisco na apuração do valor ora estornado.

Assim, com a entrada, a partir de 01/04/06, do inciso XXIX do art. 75 do RICMS/02, o regime de apuração do imposto utilizando o crédito presumido, em substituição ao sistema de débito e crédito, passou a ser a regra para os prestadores de serviço de transporte rodoviário de cargas, nos termos definidos pela legislação mineira, a qual se encontra este Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento.

Exatamente a hipótese em que se enquadra a ora Autuada.

Vale comentar que, conforme observado pela Defesa, não se discute, no presente trabalho, a respeito da legitimidade do crédito apropriado pela Contribuinte, mas tão somente a forma de apuração do imposto devido pela empresa.

Registra-se que todos os argumentos aqui expostos estão em perfeita consonância com a jurisprudência deste Conselho de Contribuintes, podendo ser citado, a título de exemplo, o seguinte acórdão, com a sua respectiva ementa:

ACÓRDÃO: 24.054/22/1ª

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", PARTE GERAL 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.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME

No tocante aos argumentos da Defesa relativos à informação, constante do cadastro de contribuintes, de que a empresa se enquadra no regime de débito e crédito, o Fisco registra que *“o catálogo Sintegra somente informa dois regimes de recolhimento: débito e crédito ou simples nacional, e que o regime de recolhimento por débito e crédito pode ser através do débito/crédito ou crédito presumido, como é o caso do contribuinte”*.

Verifica-se, assim, que a infração narrada no Auto de Infração afigura-se plenamente caracterizada, sendo legítima, por consequência, a glosa dos créditos promovida pelo Fisco, mediante exigência do ICMS indevidamente apropriado pela Autuada.

Corretas, também, as exigências fiscais relativas à Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e à Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI c/c § 2º, inciso I, da mesma lei.

A Impugnante aduz, também, que *“os juros de mora e as multas de Revalidação e Isolada devem ser afastadas de plano por afronta direta ao art. 100, parágrafo único, do CTN”*, argumentando que a empresa *“agiu nos conformes da legislação federal, constitucional e, sobretudo, com amparo no Convênio nº 106/96 e na Lei estadual 6.763/75”*.

Reclama que, *“em atenção ao Princípio da Segurança Jurídica e da Confiança, não poderia um Convênio conferir um benefício fiscal opcional ao contribuinte e, em momento seguinte a Administração estadual, sob o pretexto de introduzir essa faculdade em seu sistema normativo, impor como regra a adoção desse sistema excepcional de apuração do imposto”*.

Ressalta que *“a jurisprudência do E. STJ se firmou, há muito, no sentido de que os contribuintes não podem ser prejudicados por atender a um comando emanado pela própria Administração Pública, a que se encontra submetido, sendo incabível, em tal hipótese, a cobrança de juros de mora, correção monetária e multa de mora”*.

Cita decisão deste Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 21.728/15/3ª), que, segundo a Defesa, *“afastou a aplicação dessas sanções tendo como amparo o art. 100, parágrafo único, do CTN”*.

Contudo, novamente não merece prosperar o argumento da Defesa, uma vez que, conforme esclarecimentos anteriores, a Autuada agiu em desacordo com a legislação mineira de regência, a qual se encontra em conformidade com todo o ordenamento jurídico tributário, inclusive a legislação constitucional, restando afastada, portanto, a aplicação do art. 100 do Código Tributário Nacional - CTN.

Relativamente às multas aplicadas, também não cabe razão à Impugnante, que sustenta que a multa isolada deve ser afastada, *“por ser vedada a sua aplicação concomitante com a multa de revalidação”*.

Segundo a Impugnante, *“a exigência concomitante das penalidades é indevida, por implicar o vedado bis in idem, além de violar o princípio da consunção”*.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto não recolhido, prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação),

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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), de 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado, foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória (apropriação de crédito em desacordo com a legislação tributária).

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, emendada 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 na mencionada lei, que, no presente caso, trata-se do art. 55, inciso XXVI.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante defende, ainda, 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”.

Acrescenta que “as multas (tanto a isolada quanto a de revalidação) 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, mais uma vez se equivoca a Defesa, pois a Resolução nº 2.880, de 13/10/97, que disciplina a cobrança de juros de mora incidentes sobre os créditos tributários do Estado, em seu art. 2º, é clara quanto à incidência dos juros de mora sobre as multas e quanto à data a partir da qual as multas deverão ser cobradas:

RESOLUÇÃO Nº 2.880, DE 13 DE OUTUBRO DE 1997

(MG de 14/10/97)

Art. 1º Os créditos tributários, cujos vencimentos ocorrerão a partir de 1º de janeiro de 1998, serão expressos em reais e, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, acrescidos de multa e de juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

(...)

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

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

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

(...)

(Grifou-se)

A exigência da multa de revalidação nasce com a exigência do imposto e deve ter a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela deve incidir também os juros de mora.

Os arts. 127 e 226 da Lei nº 6.763/75 estabelecem a incidência dos juros de mora sobre o tributo e também sobre a multa aplicada, após o prazo de vencimento:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

(...)

Em relação ao assunto, vale a pena reportar à lição do mestre Sacha Calmon Navarro Coelho que, em sua obra *Infrações Tributárias e suas Sanções*, leciona:

(...)

“Adicionalmente (os juros de mora) cumprem papel de assinalada importância como fator dissuasório de inadimplência fiscal, por isso que, em época de crise ou mesmo fora dela, no mercado de dinheiro busca-se o capital onde for mais barato. O custo da inadimplência fiscal deve, por isso, ser pesado, dissuasório, pela cumulação da multa, correção monetária e dos juros”. (Editora Resenha Tributária, p. 77).

Dessa forma, o procedimento sob exame não afronta as disposições legais, mas ao contrário, pauta-se exatamente de acordo com os parâmetros da legislação de regência.

Observa-se que, de acordo com o inciso II do art. 2º da citada Resolução, o débito é corrigido desde o primeiro dia do mês subsequente ao seu vencimento até a data do efetivo pagamento, sendo que, somente em relação à multa isolada, o termo inicial para cobrança dos juros de mora é o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

Verifica-se, às fls. 03 dos autos, que estão discriminados os valores totais do crédito tributário, por código de receita, com os correspondentes valores originais e de juros, sendo que o campo dos juros sobre a multa isolada está zerado, em conformidade com o inciso II do art. 2º da Resolução nº 2.880, acima transcrito.

Portanto, não carece de qualquer reparo a cobrança dos juros de mora sobre as multas aplicadas.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto aos argumentos de “*desproporcionalidade e irrazoabilidade*” bem como o pretenso efeito confiscatório das multas, cumpre registrar que o trabalho foi realizado nos exatos termos da legislação tributária, não cabendo 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*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Dessa forma, considerando que as infrações cometidas pela Autuada restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Marcos Vieira Mendes e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Cássia Adriana de Lima Rodrigues (Revisora) e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes.

Sala das Sessões, 16 de outubro de 2024.

Tarcísio Andrade Furtado
Relator

Dimitri Ricas Pettersen
Presidente

P