

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.338/12/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000169781-19  
Impugnação: 40.010129757-29  
Impugnante: Granja Planalto Ltda  
IE: 514053273.08-14  
Proc. S. Passivo: Luciana Maria Scarabucci Teodoro/Outro(s)  
Origem: DF/Divinópolis

**EMENTA**

**MERCADORIA – SAÍDA DESACOBERTADA – APLICAÇÃO DE ÍNDICE TÉCNICO – LEVANTAMENTO QUANTITATIVO.** Imputação de saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal, apurada mediante levantamento quantitativo, com adoção de índice técnico de produtividade. Irregularidade apurada por meio de procedimento tecnicamente idôneo previsto no art. 194, inciso II, Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso II, ambos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, a adoção de apenas uma parcela das informações prestadas pela Autuada para a elaboração do índice técnico, com a criação de outro percentual de perda no processo de eclosão de ovos, produz distorções no resultado final. Além disso, a diferença percentual apurada encontra-se dentro da variação média, para mais ou para menos, informada pela Impugnante. Diante da dúvida sobre a quantidade exata resultante do processo de incubação, cancelam-se as exigências fiscais.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – PERDA DE MERCADORIA – DESCARTE DE PINTOS DE 1 (UM) DIA.** Imputação de aproveitamento a maior de crédito de ICMS em decorrência do descarte de pintos de 1 (um) dia, resultantes do processo de eclosão de ovos (industrialização). Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei. Neste caso, apenas a perda de ovos férteis se caracteriza como perda no processo, enquanto a perda de pintos equivale a uma perda extraordinária de mercadoria industrializada, hipótese em que há de se realizar o estorno proporcional do crédito apropriado, nos termos do inciso V do art. 70 da Parte Geral do RICMS/02. Entretanto, havendo dúvidas no tocante à apuração da quantidade descartada pelo método do levantamento quantitativo, adota-se a quantidade declarada pela Autuada. Exigências parcialmente corretas.

**DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – ENCERRAMENTO – REMESSA PARA EMPRESA OPTANTE DO SIMPLES NACIONAL.** Constatada a remessa de mercadoria para empresa optante do Simples Nacional, ao abrigo indevido do diferimento, em face do óbice contido na alínea “a” do inciso V do art. 12 da Parte Geral do RICMS/02. Exigências de ICMS e Multa de

**Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75. Infração caracterizada.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

---

## ***RELATÓRIO***

### **Da Autuação**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS no período de janeiro de 2007 a dezembro de 2009, em decorrência das seguintes irregularidades:

1) saída de mercadoria desacobertada de documento fiscal (pintos de 01 dia), nos exercícios de 2007, 2008 e 2009, apurada mediante Levantamento Quantitativo com aplicação de índice técnico;

2) aproveitamento indevido de crédito, em decorrência do descarte de pintos de 01 (um) dia;

3) saída de mercadorias destinadas a empresa optante do Simples Nacional, ao abrigo indevido do diferimento.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 e Multas Isoladas capituladas nos incisos II, alínea "a" e XXVI, ambos do art. 55 da mencionada lei.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 244/267, requerendo, ao final, a improcedência do lançamento.

A taxa de expediente é recolhida conforme Documento de Arrecadação Estadual (DAE) de fls. 284/285 dos autos.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 290/301, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 329/343, opina pela procedência parcial do lançamento para: a) excluir as exigências do item 3.1 do Auto de Infração; b) adotar como descarte para fins de estorno de créditos (item 3.2 do AI) as quantidades consignadas pela Impugnante, da seguinte forma: 3.725.707 (três milhões, setecentos e vinte e cinco mil, setecentos e sete) (2007), 3.398.931 (três milhões, trezentos e noventa e oito, novecentos e trinta e um) (2008) e 3.586.530 (três milhões, quinhentos e oitenta e seis, quinhentos e trinta) (2009).

---

## ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no bem elaborado parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão.

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS no período de janeiro de 2007 a dezembro de 2009, em decorrência da constatação de saída de mercadoria sem emissão de documento fiscal; de apropriação indevida de crédito de ICMS e utilização indevida do diferimento nas remessas de mercadorias destinadas a empresa inscrita no regime do Simples Nacional.

**1) Saída de mercadoria desacoberta de documento fiscal nos exercícios de 2007, 2008 e 2009, apuradas mediante Levantamento Quantitativo.**

Mediante levantamento quantitativo fechado para os exercícios de 2007 a 2009, apurou o Fisco a saída de pintos de 1 (um) dia sem a respectiva emissão de documentos fiscais.

Utilizando-se do aplicativo Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID), a autoridade lançadora apurou, separadamente, as remessas de ovos férteis para a empresa Frango Mineiro e o retorno de pintos de 1 (um) dia ao estabelecimento da Autuada, conforme planilhas de fls. 33/216.

A atividade da Impugnante no estabelecimento sediado em Pitangui/MG, se desenvolve a partir da remessa de ovos férteis para a empresa Frango Mineiro que realiza a incubação destes ovos e, após a eclosão (nascimento dos pintos), devolve o produto resultante (pintos de 1 dia) para a Autuada.

Segundo informa o Fisco, a Granja Planalto em Pitangui não possui nenhum ativo imobilizado ligado à incubação, estocagem ou produção, mas apenas um pequeno escritório, tendo por função: receber os ovos férteis provenientes em sua quase totalidade da matriz em Uberlândia; emitir uma nota fiscal de remessa para incubação dos ovos férteis na empresa Frango Mineiro; receber o retorno da incubação que são os pintos de 1 (um) dia e emitir nota fiscal de transferência para matriz ou de venda para clientes dos referidos pintos de 1 (um) dia.

A própria Impugnante (fl. 252) reconhece que a empresa realiza incubação de ovos na cidade de Pitangui por intermédio da empresa Frango Mineiro por meio de contrato de prestação de serviço.

Em sua peça de defesa, a Autuada descreve todo o seu processo produtivo envolvendo seus diversos estabelecimentos. Neste caso, cabe registrar que todas as informações prestadas são irrelevantes para o deslinde da questão, uma vez que a análise deve partir, exclusivamente, das operações realizadas pela unidade de Pitangui/MG.

Assim, cuidou inicialmente o Fisco de solicitar à Impugnante a informação quanto ao índice técnico de perda de ovos férteis quando da incubação (industrialização), que, por sua vez, encaminhou o expediente de fls. 22/25, contendo a informação sobre o percentual de eclosão de ovos e a quantidade de pintos vendidos.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No mencionado documento, informa a Impugnante a existência de descarte de pintos de 1 (um) dia, em decorrência de constatação de baixa qualidade dos pintos. Não informou, no entanto a Autuada, o exato percentual de quebra (descarte de pintos).

Registre que, ao indicar o percentual de quebra no processo de eclosão, a Autuada apontou a possibilidade de variação de até 3 (três) pontos percentuais, para cima ou para baixo.

Ao elaborar o levantamento, o Fisco, conforme afirmado anteriormente, utilizou-se do aplicativo Levantamento Quantitativo Financeiro Diário (LEQFID) para apurar o preço médio das mercadorias e as remessas de ovos e retorno de pintos de 1 (um) dia. Para o exercício de 2007, por exemplo, constata-se:

- a planilha de fls. 36/55 se refere às remessas de ovos férteis para incubação no estabelecimento da empresa Frango Mineiro e outras eventuais saídas de ovos férteis;

- a planilha de fls. 57/93 se refere às entradas de pintos de 1 (um) dia, remetidos pela mencionada empresa Frango Mineiro e outras eventuais entradas do mesmo produto.

Tais montantes foram levados ao quadro de fl. 94, apurando-se, ao final, a saída desacobertada de pintos de 1 (um) dia.

Para apurar o percentual de descarte de pintos de 1 (um) dia, o Fisco adotou a informação de fl. 25, tomando como descarte a diferença entre o total destes pintos de 1 (um) dia produzidos e o total de pintos vendidos. No exemplo de 2007, constata-se:

Produzidos: 25.373.330

Vendidos: 22.273.260

Diferença: 3.100.070 = 12,21 %.

Para o cálculo do descarte o Fisco adotou o percentual de 12% (doze por cento).

De modo diverso, para apurar a perda no processo de incubação, o Fisco elaborou outro índice que não aquele indicado pela Autuada, com base no envio de ovos para a empresa Frango Mineiro e o retorno de pintos de 1 (um) dia, conforme planilha de fls. 34/35.

Para registrar seu inconformismo, a Impugnante apresentou os demonstrativos para os exercícios de 2007 a 2009 que, ao seu entender, refletem a realidade das operações, em especial quanto aos percentuais de perdas, tanto no processo de incubação quanto no descarte de pintos.

Ao discorrer sobre a questão, o Fisco destaca a existência de contradições entre os dados fornecidos pela Autuada (fl. 25) e aqueles lançados na impugnação.

Para exemplificar, traça um paralelo entre as informações sobre pintos vendidos, da seguinte forma:

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

Ano	Declaração de fl. 25	Impugnação
2007	22.273.260	26.567.166
2008	24.460.954	24.623.030
2009	21.996.432	22.233.090

Nesta linha, é possível observar que as quantidades de saídas de pintos de 1 (um) dia apresentadas pela Autuada em sua impugnação são superiores às quantidades informadas quando da descrição do processo produtivo (fl. 25), principalmente no ano de 2007, o mesmo acontecendo nos caso de ovos incubados e pintos produzidos.

Outra incoerência apontada pelo Fisco no demonstrativo relativo ao ano de 2007 diz respeito à informação sobre o retorno de 369.635 (trezentos e sessenta e nove mil, seiscentos e trinta e cinco) ovos férteis (devolvidos pela empresa Frango Mineiro) sem nota fiscal, por terem sido danificados no transporte e estarem fora do padrão para incubação. Neste caso, além de afirmar que os ovos foram devolvidos sem nota fiscal, a Impugnante acaba por somar esta quantidade de ovos devolvidos às entradas recebidas ( $39.518.720 + 369.635 = 39.888.355$ ).

Outro equívoco encontrado no levantamento do ano de 2007 (fl. 255/256): diz respeito à entrada de 29.108 (vinte e nove mil, cento e oito) pintos de 1 (um) dia, quando na verdade entraram 140.189 (cento e quarenta mil, cento e oitenta e nove) pintos.

Neste caso, para todos os anos em que foi feito o levantamento quantitativo, a Impugnante lançou a mesma quantidade de mercadoria. O quadro a seguir indica a quantidade de pintos que entraram no estabelecimento, acobertados por notas fiscais, que não se refere ao retorno de incubação, mas apurada pelo Fisco com utilização do aplicativo da Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais (SEF/MG) e contraposta à informação da Autuada em sua impugnação:

Ano	Entradas c/ NF	Informadas na Impugnação
2007	140.189	29.108
2008	29.108	29.108
2009	164.000	29.108

Das três observações postas, as duas anteriores decorrem de erro de interpretação, no tocante ao acréscimo de entradas desacobertadas ou de erro material em relação ao apontamento das entradas lançadas no quadro acima.

Relativamente à declaração de fl. 25, a divergência com os números indicados na impugnação é parcialmente justificável uma vez que, a produção declarada no documento é inferior à produção real apurada pelo Fisco.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Prosseguindo na análise dos quadros apresentados pela Defesa, é possível constatar que não há divergência em relação às remessas de ovos férteis para incubação (Frango Mineiro), nem em relação aos estoques.

Eventual divergência em relação aos estoques inicial e final, diz respeito apenas à subdivisão realizada pela Impugnante, quando apurou separadamente os ovos férteis e aqueles em elaboração, conforme consignado nos registros de inventário.

Por outro lado, analisando o levantamento apresentado para o ano de 2008, constata-se que a Autuada incluiu uma outra quebra, denominada de “perdas na classificação”, sem qualquer registro fiscal ou contábil e sem compor as informações prestadas ao Fisco no documento de fls. 22/25.

Registre-se que esta perda extraordinária de ovos, por não se constituir em perda no processo produtivo, demanda a emissão de nota fiscal para configurá-la, o que não ocorreu no caso ora em análise.

A divergência, portanto, restringe-se às perdas no processo produtivo (ovos) e no percentual de descarte de pintos de 1 (um) dia.

Pela análise até aqui exposta, em relação aos quadros elaborados pela Defesa, é possível constatar que eles não se prestam para ilidir o lançamento, uma vez que não se lastreiam em documentação fiscal ou mesmo nas informações prestadas mediante intimação fiscal.

Mas, por outro lado, ao se utilizar parcialmente dos indicadores presentes no documento de fls. 22/25, o Fisco acabou por adotar critérios que podem ser prejudiciais à Impugnante.

Ora, se o percentual de descarte de pintos de 1 (um) dia revela-se correto, razão não há para não se adotar o percentual informado para a eclosão dos ovos.

Neste sentido, até se poderia dizer que existem discrepâncias entre as informações prestadas pela Impugnante e aquelas apuradas pelo Fisco com base na documentação fiscal. Mas é certo que elas existem também em relação à quantidade comercializada de pintos de 1 (um) dia, quando considerados os números de fl. 25 e aqueles apurados pelo Fisco via LEQFID.

Além do mais, o percentual apurado pelo Fisco para as perdas de ovos não levou em consideração os estoques, uma vez que considerou apenas o confronto entre as remessas de ovos e o retorno de pintos. Note-se, pelo quadro de fls. 34/35, que os montantes apurados não são os mesmos decorrentes do resultado do levantamento quantitativo.

Importante destacar que a existência de ovos em processo de incubação ao final de cada período, conforme lançado no livro de Registro de Inventário, pode alterar significativamente o índice mensal apurado pelo Fisco, exatamente por não levar em conta os ovos em processo de incubação. Neste caso, o Fisco considera todos os ovos férteis enviados e os pintos que retornaram, sem considerar aqueles ovos que permaneceram incubados, uma vez que o processo pode durar mais de 18 (dezoito) dias.

Além do mais, no exercício de 2007, o Fisco adotou o percentual de descarte de pintos de 12% (doze por cento), enquanto a apuração correta é de 12,21% (doze vírgula vinte e um por cento).

Registre-se que, se adotados os percentuais de eclosão indicados pela Autuada, as diferenças apuradas não demonstram saídas desacobertadas, mas sim, uma produção maior que o índice, mas dentro da margem de desvio próprio da adoção de médias, previamente mencionado pela Impugnante.

Ademais, se as quantidades de pintos, produzidos e comercializados, são diferentes daquelas informadas no documento de fl. 25, pode ser que a relação entre pintos vendidos e pintos produzidos não seja o percentual informado e adotado pelo Fisco, uma vez que os descartes dependem da relação transporte, manuseio e tempo, conforme descreve a Autuada no documento de fl.24.

Assim, a dúvida milita em favor do acusado, razão pela qual, cancelam-se as exigências fiscais.

**2) Aproveitamento indevido de crédito relativo à prestação de serviços de incubação de ovos férteis em decorrência do descarte de pintos de 01 (um) dia.**

Exige o Fisco o ICMS, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

Como visto no item anterior, a Impugnante encaminha ovos férteis para incubação no estabelecimento Frango Mineiro, que emite as notas fiscais relativas ao processo de industrialização (eclosão dos ovos), relacionadas nas planilhas de fls. 218/220, cujos créditos foram integralmente apropriados na escrita fiscal da Autuada.

Com base nos resultados apurados nos levantamentos quantitativos (fls. 94, 157 e 216), o Fisco apurou a quantidade de pintos de 1 (um) dia descartados pelo estabelecimento.

Após apurar o custo da industrialização por ovo (fls. 218/220), o Fisco calculou o valor médio deste “serviço” (fl. 221), encontrando, então, o valor do crédito a ser estornado, lançado em dezembro de cada ano (2007, 2008 e 2009), conforme Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 236/240).

Conforme descreve o Fisco, para calcular o valor do estorno de crédito foi feito o inverso da incubação, ou seja, da quantidade de pintos de 1 (um) dia descartados foram cálculos a quantidade de ovos férteis necessários (incluindo-se as perdas) para a incubação dos pintos eliminados (Quadro XI). O preço unitário do serviço de incubação foi calculado pela média anual dos serviços prestados pela empresa Frango Mineiro (Quadros VIII, IX, X). A quantidade de ovos férteis necessários para incubação dos pintos descartados *versus* o valor unitário médio anual do serviço de incubação resultou na base de cálculo, multiplicada pela alíquota de 18% (dezoito por cento).

A Impugnante alega que existe uma considerável perda de pintos de 1 (um) dia, que são descartados, por serem de baixo valor comercial. Neste sentido, entende que, por se tratar de perda no processo industrial, o crédito deve ser mantido, sem qualquer estorno.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco sustenta que o estorno do crédito está autorizado pelo disposto no inciso V do art. 70 da Parte Geral do RICMS/02, conforme a seguir:

Art. 71. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou bem entrados no estabelecimento.

(...)

V - vierem a ser objeto de perecimento, deterioração, inutilização, extravio, furto, roubo ou perda, por qualquer motivo, da mesma mercadoria ou bem, ou de outra dela resultante, dentro do mesmo período em que se verificar o fato, ou no prazo de 30 (trinta) dias, em se tratando de calamidade pública, contado de sua declaração oficial;

(...)

A questão relevante para o caso em análise é a caracterização ou não de perda no processo produtivo. Para isso, reporta-se aos esclarecimentos das partes quanto ao *modus operandi* da Autuada.

Tal como no item anterior, todas as informações sobre as diversas fases do processo da empresa são irrelevantes para o caso ora em análise. Aqui, a discussão deve se restringir às operações de remessa de ovos férteis e retorno de pintos de 1 (um) dia, realizadas entre a Impugnante e a empresa Frango Mineiro.

Pelo que dos autos consta, a Autuada remete ovos férteis para incubação, recebendo pintos de 1 (um) dia, como resultado do processo de eclosão dos ovos. Neste sentido, o processo industrial (incubação) é realizado pelo estabelecimento Frango Mineiro e, é lá que estão as perdas no processo, que são os ovos incubados que não eclodiram.

Assim, as perdas na incubação pertencem ao processo produtivo e em relação a elas não se estorna qualquer crédito de ICMS.

Por outro lado, ao receber o produto resultante do processo de incubação, decide a Impugnante pelo descarte de uma parcela dos pintos de 1 (um) dia, por considerá-los de baixa qualidade e impróprios para o mercado.

Neste caso, a perda não resulta do processo produtivo e, cabe à Autuada emitir a nota fiscal de modo a consignar a perda de “produto acabado”. Observe que neste caso, o processo de incubação foi concluído e a perda não decorre deste processo, mas sim, de etapas seguintes.

Neste sentido, cabe à Impugnante não apropriar (ou estornar) o crédito relativo aos pintos de 1 (um) dia descartados.

A questão agora consiste em identificar a exata quantidade de pintos de 1(um) dia descartados. Enquanto o Fisco apurou as quantidades de 3.556.569 (três milhões, quinhentos e cinquenta e seis mil, quinhentos e sessenta e nove), 4.641.771 (quatro milhões, seiscentos e quarenta e um mil, setecentos e setenta e um) e 4.165.759 (quatro milhões, cento e sessenta e cinco mil, setecentos e cinquenta e nove) pintos para



os exercícios de 2007, 2008 e 2009, respectivamente, a Autuada informa em sua peça de defesa que estes números equivalem a: 3.725.707 (três milhões, setecentos e vinte e cinco mil, setecentos e sete), 3.398.931 (três milhões, trezentos e noventa e oito mil, novecentos e trinta e um) e 3.586.530 (três milhões, quinhentos e oitenta e seis mil, quinhentos e trinta), para os mesmos exercícios e na mesma ordem.

Assim, decide-se pela adoção das quantidades identificadas pela Impugnante para o cálculo do estorno do crédito.

**3) Saída de mercadoria destinada a empresa optante do Simples Nacional, ao abrigo indevido do diferimento.**

Exige o Fisco o ICMS devido e a respectiva multa de revalidação em decorrência da remessa de mercadoria para a empresa Frango Aliança Ltda, inscrita no regime do Simples Nacional desde 01/07/07, conforme demonstram os documentos de fls. 230/231.

As notas fiscais e os respectivos valores do imposto devido e da multa de revalidação encontram-se lançados na planilha de fls. 232/237 e compreendem o período de 04/12/07 a 21/12/10.

Em sua defesa a Impugnante aduz apenas que as operações realizadas com o aludido cliente contaram com o respaldo legal.

Sem razão a defesa, no entanto, a teor do que dispõe a alínea “a” do inciso V do art. 12 da Parte Geral do RICMS/02, *verbis*:

Art. 12. Encerra-se o diferimento quando:

(...)

V - a mercadoria for destinada:

a) estabelecimento de microempresa ou de empresa de pequeno porte;

(...)

Como não resta qualquer dúvida quanto ao enquadramento da destinatária no regime do Simples Nacional, e sendo certo que as empresas enquadradas nesse regime são os estabelecimentos de microempresas e empresas de pequeno porte, não se aplica o diferimento em tais operações.

E, nem haveria mesmo de se aplicar, uma vez que ocorre “o diferimento quando o lançamento e o recolhimento do imposto incidente na operação com determinada mercadoria ou sobre a prestação de serviço forem transferidos para operação ou prestação posterior”.

Logo, se a destinatária não recolhe regularmente o imposto pelo sistema da não cumulatividade, não lhe é possível transferir o encargo do tributo.

Assim, corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75.

Por outro lado, aduz a Defesa não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, vez que só existe descumprimento de obrigação principal, inexistindo obrigação acessória, devendo o montante global

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

atribuído pela Fiscalização a título de multa ser reduzido, mediante cancelamento da multa isolada.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Impugnante. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo aproveitamento indevido do crédito, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar como previsto na legislação os créditos decorrentes de suas aquisições, escriturando-os corretamente em seus livros fiscais. Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Os arts. 53, 55 e 56 da Lei nº 6763/75 dispõem sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado; (Nota: Conforme o § 1º do Art. 224, as menções, na legislação tributária estadual, à Unidade Fiscal de Referência - UFIR - consideram-se feitas à UFEMG, bem como os valores em UFIR consideram-se expressos em UFEMG.)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(...)

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, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e acessórios, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa será de:

a) 0,15% (zero vírgula quinze por cento) do valor do imposto, por dia de atraso, até o trigésimo dia;

b) 9% (nove por cento) do valor do imposto do trigésimo primeiro ao sexagésimo dia de atraso;

c) 12% (doze por cento) do valor do imposto após o sexagésimo dia de atraso;

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.

(...)

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

Analisando o disposto no mencionado art. 53, pode-se concluir que o inciso I cuida das infrações formais, ou seja, o descumprimento de obrigações acessórias mais simples e diretas, independentemente da ausência de recolhimento do tributo.

Ao contrário, os incisos II a IV tratam de obrigações acessórias normalmente vinculadas à obrigação principal, sendo, portanto, proporcionais ao valor do ilícito praticado ou do tributo não recolhido.

Segundo o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo nº 61/79, “punitiva é aquela penalidade que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o artigo 138 do Código Tributário Nacional, onde o arrependimento oportuno e formal da infração faz cessar o motivo de punir”, enquanto a multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra chamados moratórios.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O eminente DES. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

**EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)**

Desta forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Neste caso, determina a norma tributária o estorno do crédito de ICMS destacado em documentos fiscais relativos às aquisições de mercadorias ou serviços tributados pelo imposto estadual, quando não houver a saída subsequente da mesma mercadoria ou de outra dela resultante. Ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator às penalidades previstas nos arts. 54 e 55 da Lei nº 6763/75, conforme o caso.

Por outro lado, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal, por ter se utilizado de créditos indevidos e não autorizados pela norma tributária que rege a espécie, sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da mencionada lei e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

De igual modo quanto à cumulatividade das multas em decorrência da falta de emissão de notas fiscais, caracterizada pela comprovação de saídas desacobertas.

Por fim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao CC/MG, negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do Regulamento do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais (RPTA/MG), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Noutro giro, a cobrança de juros de mora com atualização pela Taxa Selic está prevista no art. 226 da Lei nº 6763/75, disciplinada pela Resolução SEF nº 2.880 de 13/10/97, bem como nos arts. 212 e 215 do RPTA/MG.

Estabelece a mencionada resolução que os créditos tributários, quando não pagos nos prazos previstos em legislação específica, serão acrescidos de multa e juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC), estabelecida pelo Banco Central do Brasil.

Lei nº. 6.763/75

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.

Resolução 2.880/1997

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.

RPTA/MG (Decreto nº. 44.747/2008)

Art. 212 -Os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados, terão, se for o caso, seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, observado o disposto em resolução da Secretaria de Estado de Fazenda.

(...)

Art. 215 -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.

Se não bastasse, existindo a previsão legal para a cobrança lançada nos autos, aplica-se o disposto no inciso I do art. 110 do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

(...)

Correta, portanto, a adoção da Taxa Selic como instrumento de reparação da moeda em relação ao crédito tributário não recolhido à época oportuna.

Ao final, cabe dizer que a Lei nº 8.838/91 não se aplica ao caso dos autos, por se tratar de legislação federal aplicável aos tributos de competência da União.

De igual modo, cabe registrar que não se aplicam ao valor remanescente do crédito tributário as disposições contidas no art. 112 do Código Tributário Nacional (CTN).

Também não se acatam as alegações quanto ao efeito confiscatório das penalidades, por força do óbice contido no art. 110 do RPTA/MG.

Por último, esclareça-se que o pedido de prova pericial não foi analisado como tal, em decorrência da não apresentação de quesitos, nos termos do art. 142 do RPTA/MG.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para: a) excluir as exigências do item 3.1 do Auto de Infração; b) adotar como descarte para fins de estorno de créditos (item 3.2 do AI) as quantidades informadas pela Impugnante, da seguinte forma: 3.725.707 (2007), 3.398.931 (2008) e 3.586.530 (2009). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Soraia Brito de Queiroz Gonçalves. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Tábata Hollerbach Siqueira (Revisora) e Vander Francisco Costa.

**Sala das Sessões, 24 de janeiro de 2012.**

**José Luiz Drumond**  
**Presidente**

**Antônio César Ribeiro**  
**Relator**

cam