

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.392/13/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000194636-67
Impugnação: 40.010134417-61
Impugnante: Peugeot-Citroen do Brasil Automóveis Ltda
IE: 503856979.04-45
Proc. S. Passivo: André Simão Santos/Outro(s)
Origem: DF/Sete Lagoas

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - ISENÇÃO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE – ZONA FRANCA DE MANAUS. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS em decorrência de seu não estorno, conforme determinado pelo inciso I do art. 32 da Lei nº 6.763/75, tendo em vista operações de saídas de mercadorias alcançadas pela isenção do imposto, nos termos do item 50 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada na alínea “b” do inciso XIII do art. 55 do citado diploma legal. Infração caracterizada. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Trata-se o presente lançamento de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/07/08 a 31/08/2012, relativos à aquisição de mercadorias, alcançadas pela isenção do imposto prevista no item 50 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, cujas saídas subsequentes destinaram-se a Zona Franca de Manaus.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, e Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1278/1297.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em Manifestação de fls. 1316/1330, refuta as alegações da Defesa, e pede pela procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, em bem fundamentado parecer de fls. 1344/1359, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG de fls. 1344/1359 foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações de estilo.

Do Mérito

Apurou a Fiscalização, no período de julho de 2008 a agosto de 2012, o aproveitamento integral de créditos de ICMS destacados nos documentos fiscais de entrada de veículos cujas saídas subsequentes, destinadas à Zona Franca de Manaus, ocorreram com o benefício da isenção do imposto, nos termos do item 50, Parte 1 do Anexo I do RICMS/02.

Em razão da infração constatada, a Fiscalização promoveu 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 XIII, alínea “b” do citado diploma legal.

A irregularidade encontra-se detalhada no Relatório Fiscal às fls. 14/18.

Os valores estornados mensalmente encontram-se detalhados às fls. 16/17, sendo que o crédito tributário resumido está demonstrado às fls. 17.

A Fiscalização apresenta às fls. 20/34, a relação dos documentos fiscais referentes às saídas das mercadorias realizadas para a Zona Franca de Manaus com o benefício da isenção do imposto e, a relação das notas fiscais relativas às entradas das mercadorias provenientes da IVECO Latin América Ltda, cujo ICMS destacado foi objeto de estorno no lançamento.

A recomposição da conta gráfica é apresentada às fls. 35/40.

A Fiscalização anexa aos autos cópias do livro Registro de Saídas demonstrando a escrituração dos documentos fiscais emitidos nas operações destinadas à Zona Franca de Manaus no exercício de 2008 e 2009 (fls. 41/117).

Anexa, também, cópias do livro Registro de Entradas (fls. 118/174) em que foram escriturados os documentos fiscais relativos às entradas das mercadorias e apropriados os créditos do imposto correspondentes, objetos do lançamento, ora sob análise, no exercício de 2008 e 2009.

Às fls. 175/433 são juntadas cópias das Declarações de Apuração e Informação do ICMS (DAPIs) do período objeto do lançamento.

E, às fls. 434, CD contendo a EFD (escrituração fiscal digital) do período de janeiro de 2010 a fevereiro de 2013. Às fls. 435 é juntado CD contendo os registros de saídas e das entradas do período de janeiro de 2010 a agosto de 2012.

As cópias das notas fiscais de saídas são juntadas às fls. 437/501; DANFES das notas fiscais eletrônicas das saídas às fls. 503/890.

São ainda anexadas cópias das notas fiscais de entrada às fls. 892/978, sendo que às fls. 979/1.259 são juntados os DANFES relativos às notas fiscais eletrônicas de entradas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que se refere ao mérito do lançamento, ressalta-se, inicialmente, os pressupostos teóricos que permeiam a matéria tributária tratada nos autos.

O lançamento cuida especificamente de isenção de ICMS nas saídas de produtos (veículos utilitários) para Zona Franca de Manaus e da manutenção ou não dos créditos de ICMS nas entradas de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação desses produtos.

A legislação que cuida da matéria assim dispõe:

Constituição Federal

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:

(...)

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

(...)

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores.

Lei Complementar 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.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

(...)

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º - Deliberação dos estados, na forma do art. 28 poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

Lei nº 6.763/75

Art. 8º- As isenções do imposto serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, na forma prevista na legislação federal.

(...)

Art. 31 - Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subsequentes:

(...)

II - o imposto relativo à operação e a prestação, quando a operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, inclusive a utilizada na produção, na geração ou na extração, estiverem beneficiadas por isenção ou não incidência, exceto, observado o disposto no § 3º do artigo 32, quando destinado a exportação para o exterior.

Art. 32 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

I - for objeto de operação ou prestação subsequente não tributada ou isenta, sendo esta circunstância imprevisível na data da entrada da mercadoria ou do bem ou da utilização do serviço.

RICMS/02 (Parte Geral)

Art. 70 - Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

II - a operação com mesma mercadoria ou com outra dela resultante deva ocorrer com isenção ou não incidência, ressalvado o disposto no inciso III do caput e no § 1º, ambos do artigo 5º deste regulamento.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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.

A regra geral, portanto, é o estorno do crédito em casos de saídas subsequentes, amparadas pela isenção. Para que a Autuada pudesse manter os créditos pelas entradas haveria de ter legislação específica que assim autorizasse.

O Convênio ICMS nº 65/88, que cuida especificamente da matéria relativa ao lançamento, prevê, *in verbis*:

CONVÊNIO ICM nº 65/88

Isenta do ICM as remessas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, nas condições que especifica.

O Ministro da Fazenda e os Secretários de Fazenda ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal, na 52ª Reunião Ordinária do Conselho de Política Fazendária, realizada em Brasília, DF, no dia 6 de dezembro de 1988, tendo em vista o disposto na Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, resolvem celebrar o seguinte

CONVÊNIO

Cláusula primeira - Ficam isentas do imposto às saídas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, desde que o estabelecimento destinatário tenha domicílio no Município de Manaus.

§ 1º Excluem-se do disposto nesta cláusula os seguintes produtos: armas e munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros.

§ 2º Para efeito de fruição do benefício previsto nesta cláusula, o estabelecimento remetente deverá abater do preço da mercadoria o valor equivalente ao imposto que seria devido se não houvesse a isenção indicado expressamente na nota fiscal.

(...)

Cláusula terceira - Fica assegurado ao estabelecimento industrial que promover a saída mencionada na cláusula primeira a manutenção dos créditos relativos às matérias primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados na produção dos bens objeto daquela isenção. (grifou-se)

Cumprе ressaltar, como informado pela Impugnante, que foi editado o Convênio ICMS nº 06/90 que revogava a cláusula terceira acima.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não obstante, o Estado do Amazonas ajuizou ação direta de inconstitucionalidade perante o STF contra o Convênio nº 06/90, sendo concedida liminar para suspensão de seus efeitos.

Como até hoje não foi julgado o mérito da ação, os Estados resolveram regulamentar em suas legislações a citada cláusula terceira relacionada à manutenção dos créditos.

Nesse sentido, o Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais prevê a isenção do imposto e as condições para manutenção dos créditos de ICMS correspondentes.

Com efeito, as saídas de produtos industrializados destinados à Zona Franca de Manaus encontram-se contempladas pelo instituto da isenção do imposto, nos exatos termos previstos no item 50 da Parte 1 do Anexo I do RICMS/02, *in verbis*:

50	Saída de produto industrializado de origem nacional, observadas as condições estabelecidas nos artigos 268 a 281 da Parte 1 do Anexo IX, com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos seguintes Municípios: a) Brasiléia, Epitaciolândia ou Cruzeiro do Sul, no Estado do Acre; Macapá ou Santana, no Estado do Amapá; Tabatinga, no Estado do Amazonas; Guajaramirim, no Estado de Rondônia, e Bonfim ou Boa Vista, no Estado de Roraima, para comercialização ou industrialização nas respectivas Áreas de Livre Comércio; b) Manaus, Rio Preto da Eva ou Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus.	Indeterminada
----	---	---------------

Por outro lado, o mesmo Regulamento, no Anexo IX, na parte que trata das operações relativas às saídas de produtos industrializados com destino às Áreas de Livre Comércio e à Zona Franca de Manaus, permite a manutenção dos créditos relativos às entradas de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos nos seguintes termos:

RICMS - ANEXO IX

Art. 269. Não será exigido o estorno do crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos cuja saída se der com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos Municípios de Manaus, Rio Preto da Eva e Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, salvo se:

(...)

II - o remetente for estabelecimento comercial ou diferente do fabricante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se, pois, que a manutenção de créditos de ICMS nas operações em comento contempla apenas o estabelecimento industrial, conforme previsão expressa do Convênio nº 65/88 e regulamentação do Estado de Minas Gerais no inciso II retrotranscrito.

O citado inciso estabelece que devem ser estornados os créditos do imposto correspondentes se o remetente for estabelecimento comercial ou for estabelecimento diferente do fabricante.

Esse entendimento encontra-se bem fundamentado na resposta da SEF/MG, por intermédio da atual Superintendência de Tributação (Superintendência de Legislação Tributária – SLT à época), na Consulta de Contribuintes nº 078/03:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 078/03

(MG de 19/06/03)

PTA Nº : 16.000084497-98

CONSULENTE : Danone Ltda

ORIGEM : Poços de Caldas-MG

ISENÇÃO - ZONA FRANCA DE MANAUS - CRÉDITO - MANUTENÇÃO DE CRÉDITO - ESTORNO - Nas remessas para a ZONA FRANCA de Manaus com isenção do ICMS, somente é permitida a manutenção do crédito quando o remetente for o próprio estabelecimento industrial fabricante da mercadoria. Nas demais hipóteses há que se estornar o crédito respectivo.

EXPOSIÇÃO:

A Consulente informa possuir estabelecimento industrial em Poços de Caldas-MG, no qual produz derivados de leite.

Aduz que para melhor controle de seus estoques mantém estabelecimentos atacadistas para os quais transfere imediatamente a produção de seu estabelecimento fabril.

Informa efetuar, através de estabelecimento atacadista próprio, situado em Poços de Caldas, vendas de seus produtos para Minas Gerais e parte de São Paulo, além daquelas destinadas a seus clientes em Manaus.

Transcreve a legislação mineira que determina a isenção nas saídas para ZONA FRANCA de Manaus, que entende aplicar-se às suas operações para aquela região.

Lembra que a regra, ocorrendo a isenção, é a obrigação de se estornar o crédito respectivo. Mas, de forma excepcional, nas operações para a ZONA FRANCA de Manaus fica assegurado ao remetente, se fabricante do produto, o direito à manutenção do crédito respectivo.

Argumenta que tal regra do estorno para o não fabricante e manutenção do crédito para o fabricante visa restringir o benefício, da manutenção, ao contribuinte localizado no Estado onde foi produzida a mercadoria.

Entende que caso não houvesse tal regra e ocorresse a transferência do produto para contribuinte de outra unidade da Federação e este efetuasse a venda para a ZONA FRANCA de Manaus, haveria prejuízo para o Estado onde o bem foi produzido.

Transcreve algumas decisões do Supremo Tribunal Federal, referentes à legislação do antigo ICM, que reconhecem o direito de manutenção de crédito quando o estabelecimento remetente do produto pertencer à mesma pessoa proprietária do estabelecimento fabril e ambos se situarem na mesma unidade da Federação.

Considera que tal entendimento se aplica como uma luva ao seu caso, tanto mais que realiza a transferência entre estabelecimentos situados em um mesmo município e o faz pelo custo de produção.

Isso posto,

CONSULTA:

- 1) Pode efetuar vendas de seus produtos para a ZONA FRANCA de Manaus, com isenção do ICMS, através de sua filial atacadista situada na mesma cidade onde se encontra seu estabelecimento fabril?
- 2) Quando transfere os citados produtos da unidade industrial para o estabelecimento atacadista, para posterior venda a clientes localizados na ZONA FRANCA de Manaus, pode manter os créditos respectivos naquele estabelecimento fabril?

RESPOSTA:

- 1) Sim, desde que atendidas todas as condições necessárias ao gozo de tal isenção, contidas no capítulo XXX do Anexo IX do RICMS/02, aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002 (anteriormente, Capítulo XXXIII, RICMS/96);
- 2) Não. A legislação vigente limita a manutenção crédito ao valor da matéria-prima, do material secundário e da embalagem, e somente na hipótese em que a remessa para a ZONA FRANCA de Manaus tenha sido efetuada pelo próprio estabelecimento fabricante da mercadoria resultante do emprego daqueles bens.

E não há mais dúvidas quanto à possibilidade de se estabelecer, para efeitos tributários, a autonomia entre estabelecimentos de uma mesma pessoa.

A discussão acerca do tema parece-nos, inclusive, hoje avelhantada.

Tal possibilidade é real, largamente utilizada desde o antigo ICM e perfeitamente prevista na legislação vigente, que trata do ICMS.

Além do que, conforme determinação constitucional, a instituição de isenção, em matéria de ICMS, é prerrogativa dos estados, desde que celebrem acordo neste sentido através de Convênio ICMS.

Também é deles a prerrogativa para estabelecerem condições próprias para o gozo da isenção pelos respectivos contribuintes.

E no que se refere à remessa de mercadorias para a ZONA FRANCA de Manaus a isenção alcança as operações promovidas seja pelo industrial, seja pelo comerciante.

Entretanto, a manutenção de crédito de ICMS, conforme já dissemos, somente é possível por parte do estabelecimento industrial, em atendimento ao disposto no inciso II do artigo 269 do Capítulo XXX do Anexo IX do RICMS/02 (anteriormente, inciso II, artigo 286, Capítulo XXXIII, Anexo IX, RICMS/96):

"Art. 269 - Não será exigido o estorno de crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos cuja saída se der com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos Municípios de Manaus, Rio Preto da Eva e Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, salvo se:

(...)

II - o remetente for estabelecimento comercial ou diferente do fabricante." (Destacamos)

Note-se que da expressão empregada "o remetente for estabelecimento comercial ou diferente do fabricante" extrai-se um mesmo comando para duas situações distintas:

A) será exigido o estorno de crédito sempre que o estabelecimento remetente for comercial, ainda que pertencente à mesma pessoa proprietária do estabelecimento fabril;

B) será exigido o estorno de crédito sempre que o estabelecimento remetente, ainda que industrial, for diferente do estabelecimento fabricante do produto remetido para a ZONA FRANCA de Manaus.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E para espancar qualquer dúvida que possa persistir, vejamos o Convênio ICMS nº 65/88, do qual se originou a norma sob análise:

"Cláusula terceira Fica assegurado ao estabelecimento industrial que promover a saída mencionada na cláusula primeira a manutenção dos créditos relativos às matérias primas, materiais secundários e materiais de embalagens utilizados na produção dos bens objeto daquela isenção." (Destaca-se)

O termo utilizado é estabelecimento industrial, de forma que o acordo entre os estados se limita a permitir a manutenção do crédito pelo estabelecimento fabril e somente quando ele for o próprio remetente do produto para a ZONA FRANCA de Manaus.

Por fim, lembramos que a base de cálculo do ICMS nas transferências realizadas entre estabelecimentos da mesma pessoa, situados em Minas Gerais, não corresponde ao custo do produto, mas, sim, ao valor da operação, se existente, ou ao valor de mercado, observado o disposto no inciso IV do artigo 43 da Parte Geral do RICMS/02.

Caso da solução dada à presente Consulta resulte imposto a recolher pela Consultante, no caso o estabelecimento atacadista, está poderá fazê-lo sem penalidades no prazo de 15 dias contados do recebimento desta resposta, nos termos do disposto no § 3º do artigo 21 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais - CLTA, aprovada pelo Decreto nº 23.780, de 10 de agosto de 1984.

DOET/SLT/SEF, 13 de junho de 2003.

(não existem grifos no original)

No caso em exame, verifica-se que a Autuada Peugeot-Citroen do Brasil Automóveis Ltda, cadastrada junto à SEF/MG no CNAE-Fiscal nº 4511-1/03, referente a comércio por atacado de automóveis, camionetas e utilitários novos e usados, adquire os veículos utilitários "Jumper" e "Boxer" da montadora IVECO LATIN AMÉRICA LTDA e os revende às empresas revendedoras estabelecidas no Município de Manaus, Estado do Amazonas.

Importante observar a natureza das operações, constantes das notas fiscais emitidas, realizadas entre a IVECO e a Autuada (documentos fiscais às fls.892/1259): venda de produção do estabelecimento.

Para corroborar, observe-se, ainda, a natureza das operações das vendas realizadas pela Autuada para revendedores estabelecidos na Zona Franca de Manaus (documentos fiscais às fls. 437/890): venda de mercadorias adquiridas de terceiros.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Importante registrar que o argumento apresentado pela Defesa da suposta condição de “empresa equiparada a estabelecimento industrial”, nos termos do Decreto Federal nº 7.212/10 (Regulamento do IPI), não tem qualquer serventia na análise em questão em função dos fundamentos desenvolvidos.

Adicione-se, ainda, o fato de que a Impugnante em momento algum comprova seu enquadramento como “empresa equiparada a estabelecimento industrial”, nos termos do citado Decreto nº 7.212/10.

Na mesma linha, a alegação de ser detentora do Regime Especial nº 16.000430001-06 (fls. 1323/1325), na condição de substituta tributária, o que, segundo ela, seria decorrente do Convênio ICMS nº 132/92, direcionado para fabricantes de veículos automotores, também não lhe socorre tendo em vista a caracterização da atividade de seu estabelecimento como comércio atacadista de veículos.

Esse Regime Especial não tem qualquer interferência no lançamento, tendo em vista que cuida da responsabilidade da Autuada para retenção e recolhimento do ICMS devido nas saídas subsequentes dos veículos JUMPER e BOXER.

O Regime se apresenta mais como um acordo entre a IVECO, a Autuada e o Estado de Minas Gerais para operacionalização da negociação entre as empresas, resguardando-se os direitos do Estado em relação ao ICMS porventura incidente em fatos geradores futuros ocorridos no Estado.

Verifica-se que o lançamento cuida da isenção do imposto nas operações próprias da Autuada nas vendas de produtos para Zona Franca de Manaus, sem qualquer relação com o imposto incidente sobre as operações subsequentes dos adquirentes no Estado do Amazonas.

Observa-se que nas notas fiscais de vendas emitidas (fls. 437/890), a Autuada destaca o ICMS devido a título de substituição tributária referente às operações subsequentes a serem realizadas, presumivelmente, no Estado do Amazonas.

Cumprir registrar, ainda, que a Autuada alega que as operações realizadas entre ela e a IVECO decorrem de industrialização por encomenda.

Entretanto, não apresenta qualquer prova documental que comprove tal assertiva como contrato entre as partes ou notas fiscais de remessa de matéria prima, material secundário, produto intermediário ou embalagem para a suposta empresa industrializadora.

Conforme já salientado, a natureza das operações de saída da IVECO (venda de produção do estabelecimento) por si só já contrapõe tal afirmativa da Impugnante.

Em decorrência do aproveitamento indevido de créditos de ICMS, exigiu a Fiscalização o ICMS apurado após recomposição da conta gráfica, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, bem como a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 55 - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

(...)

b) operação ou prestação subsequente, com a mesma mercadoria ou com outra dela resultante, beneficiada com a isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

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.

Observa-se que a conduta da Contribuinte se amolda à tipificação da penalidade exigida prevista no art. 55 retrotranscrito, não deixando qualquer dúvida quanto à sua legitimidade.

Relativamente às multas aplicadas, aduz a Defesa não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, uma vez que só existe descumprimento de obrigação principal, inexistindo obrigação acessória, devendo o montante global 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 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Autuada.

Já a multa capitulada no art. 55, inciso XIII, “b” da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo aproveitamento indevido de créditos do imposto, 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.

O art. 53 da Lei nº 6.763/75 dispõe 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.)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

V - o valor do imposto a ser informado em documento fiscal por exigência da legislação.

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

(...)

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 art. 53 retrotranscrito, 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 art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, 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.

Nesse sentido é o entendimento de abalizada doutrina.

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel 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).

Na lição de Ricardo Lobo Torres (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)"(DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

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".

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

Ao contrário do que sustenta a Impugnante, é possível a incidência concomitante das multas em questão, porquanto foram cobradas nos exatos termos da legislação pertinente.

O desembargador 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)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa 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 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 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. (GRIFOU-SE)

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, emendada 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 INADIMPLEMENTO 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Nesse caso, determina a norma tributária a não apropriação (estorno) do ICMS destacado em documentos fiscais relativos às aquisições de mercadorias cujas operações subsequentes estejam contempladas pelo benefício da isenção do imposto. 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 6.763/75, 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.

Por fim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Verifica-se, pois, de todo o exposto, que restaram plenamente caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências fiscais constantes do Auto de Infração em comento.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de sustentação oral. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. André Simão Santos e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Rodrigo da Silva Ferreira (Revisor), Alexandre Périssé de Abreu e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 17 de outubro de 2013.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente / Relatora**