

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.330/14/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000205870-81
Impugnação: 40.010135300-38
Impugnante: Danone Ltda
IE: 518038971.17-77
Proc. S. Passivo: Stanley Martins Frasão/Outro(s)
Origem: DF/Poços de Caldas

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO. Imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a matérias-primas, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos destinados à Zona Franca de Manaus, uma vez não atendida a condição estabelecida no inciso I do art. 269 do Anexo IX do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. A penalidade isolada foi majorada em 100% (cem por cento), nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º da Lei n.º 6.763/75, por ter sido constatada reincidência. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

Versa a presente autuação sobre a imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no exercício de 2009, em razão da falta de estorno de crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem, empregados na fabricação de produtos com destino a estabelecimentos de contribuintes do imposto, localizado no Município de Manaus, no Estado do Amazonas, cujos valores da matéria prima de origem animal foram superiores aos despendidos com a mão de obra empregada na sua industrialização, conforme previsto no inciso I do art. 269 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02.

Exigências fiscais de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI. A penalidade isolada foi majorada em 100% (cem por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da mesma lei, face à constatação de reincidência.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 2.423/2.468, em síntese, aos seguintes argumentos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- conforme se verifica do Relatório Fiscal que instrui a autuação, o valor do ICMS cobrado foi obtido por meio de arbitramento realizado pela Fiscalização;
- o referido arbitramento não possui qualquer fundamento legal e viola manifestamente os princípios da legalidade e da verdade material que devem pautar a conduta da Administração Pública na persecução do crédito tributário;
- o art. 148 do Código Tributário Nacional é claro e expresso ao afirmar que o arbitramento de valor ou preço de serviços, para fins tributários, ocorrerá apenas e tão somente nos casos em que as declarações, esclarecimentos ou documentos expedidos pelo sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado sejam omissos ou não mereçam fé;
- no mesmo sentido é a inteligência do art. 51 da Lei n.º 6.763/75;
- cita jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça;
- no caso em tela não ocorreu qualquer uma das hipóteses do art. 148 do Código Tributário Nacional, ou do art. 51 da Lei n.º 6.763/75 e, em nenhum momento, a Fiscalização questionou a idoneidade dos documentos e declarações fornecidos;
- o arbitramento apenas é admitido como forma de suprir a impossibilidade de apuração do imposto nos casos em que não sejam fornecidos documentos pelo contribuinte ou, quando os dados fornecidos sejam omissos ou não mereçam fé, mas nunca como forma de facilitar o trabalho fiscal em casos em que a apuração demande a análise de grande volume de documentos ou a realização de cálculos complexos;
- resta patente a ilegalidade do procedimento de arbitramento realizado para cálculo do ICMS cobrado no Auto de Infração em comento;
- a utilização pela Fiscalização de metodologia de cálculo sem qualquer respaldo normativo, viola o princípio da legalidade;
- cita doutrina sobre presunções no Direito Tributário;
- não obstante a necessidade de os critérios utilizados para a realização do arbitramento estarem previstos em lei, na hipótese em questão a Fiscalização criou um critério de arbitramento do ICMS cobrado, o qual, inclusive, implicou na ausência de análise de toda a documentação fiscal pertinente, uma vez que foram usadas nos cálculos planilhas sem origem definida e notas fiscais apresentadas por amostragem;
- cita jurisprudência do E. Superior Tribunal de Justiça;
- a razão da impossibilidade de utilização de parâmetros outros para o arbitramento que não aqueles previstos em lei é muito clara: na inexistência de parâmetros legais, a estimação das grandezas econômicas indispensáveis ao cálculo do quanto devido ficaria completamente atribuída à subjetividade da Fiscalização, em patente violação ao princípio da legalidade que deve informar a conduta da Administração Pública, previsto no art. 373 da Constituição Federal;
- o arbitramento poderia ser comparado ao tema das presunções e, nem mesmo em matéria de presunções é admitido o juízo discricionário da Fiscalização, somente sendo aceitas as chamadas presunções legais, não há como se admitir o arbitramento sem a prévia definição legal das grandezas econômicas que podem ser utilizadas pela Fiscalização em seu trabalho;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- tendo em vista que o arbitramento efetuado pela Fiscalização implicou na ausência de análise de toda a documentação fiscal pertinente ao caso, o procedimento aplicado também violou os ditames do art. 142 do Código Tributário Nacional;

- a Fiscalização acabou também por violar o princípio da verdade material que deve pautar a conduta da Administração Pública na persecução do crédito tributário;

- de nada adiantaria assegurar-se constitucionalmente os princípios da legalidade e da tipicidade tributária, previstos nos arts. 5º, inciso II e 150, inciso I da Constituição Federal, bem como no art. 97 do Código Tributário Nacional, se a administração pública pudesse, ao seu talante, distorcer a realidade objetiva no momento de aplicação da norma tributária;

- restando comprovado que o arbitramento efetuado para verificação do crédito tributário em cobrança não possui qualquer fundamento legal, bem como que manifestamente viola os princípios da legalidade e da verdade material que devem pautar a conduta da Administração Pública na persecução do crédito tributário, necessário o reconhecimento da nulidade do lançamento tributário efetuado, com a consequente desconstituição da autuação ora guerreada;

- no mérito, sustenta que o art. 269, inciso I da Parte I do Anexo IX do RICMS/02, viola a regra de imunidade tributária que respalda a remessa de produtos à Zona Franca de Manaus e, conseqüentemente, a garantia à sujeição de referida operação ao princípio da não cumulatividade tributária;

- cita o art. 155, inciso II e § 2º da Constituição Federal, arguindo que este, em que pese falar em não incidência, em verdade, trata de imunidade tributária, na medida em que configura regra constitucional que limita/restringe o exercício da competência tributária dos entes tributantes com relação ao ICMS;

- além de estabelecer a imunidade tributária do ICMS nas operações de exportação, citado artigo assegura, ainda, o direito à manutenção e aproveitamento do crédito do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

- nas operações de exportação não incide ICMS em razão da imunidade tributária prevista na Constituição Federal, sendo assegurado o direito à manutenção e aproveitamento do crédito do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

- ainda que inexistente a previsão da manutenção dos créditos nas operações imunes, não existindo qualquer dispositivo que restrinja a incidência do princípio da não cumulatividade em referidas prestações, sua aplicação continuaria cogente;

- a interpretação sistemática da Constituição Federal quanto ao regime jurídico do ICMS também leva à conclusão de que nas operações de exportação abrangidas pela imunidade tributária do ICMS será assegurado o direito à manutenção e aproveitamento do crédito do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

- as operações objeto do Auto de Infração n.º 01.000205870-81, em que a Fiscalização entendeu pela necessidade de estorno do crédito não são operações de exportação propriamente ditas, mas, por se tratarem de operações de remessa ao

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Município de Manaus, inserido na Zona Franca de Manaus, se equiparam a operações de exportação e, portanto, submetem-se ao regime previsto na Constituição Federal;

- a Zona Franca de Manaus foi criada pelo Decreto-Lei n.º 288/67 para incentivar, por meio de benefícios fiscais, o desenvolvimento da região e, um dos benefícios fiscais instituídos foi a equiparação de todas as remessas de produtos nacionais para a Zona Franca de Manaus a operações de exportação;

- quando do advento da Constituição Federal de 1988, todos os benefícios criados pelo Decreto-Lei n.º 288/67 foram mantidos no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e, posteriormente, prorrogados;

- cita doutrina e jurisprudência sobre o tema;

- suas remessas de produtos industrializados ao Município de Manaus que foram objeto do Auto de Infração são equiparadas a operações de exportação e o direito à manutenção e aproveitamento do crédito do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores está assegurado;

- a disposição do art. 269, inciso I da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, ao prever restrição à utilização dos créditos de ICMS nas remessas de produtos ao Município de Manaus, ignora que tais operações são equiparadas a exportações e estão abrangidas pela imunidade tributária sujeitando-se ao princípio da não cumulatividade, afrontando o sistema tributário vigente, de forma que a pretensão da Fiscalização de cobrança do ICMS com fundamento em tal dispositivo, não pode prosperar;

- a restrição ao creditamento do ICMS pelo art. 269, inciso I da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, não encontra respaldo na Lei Complementar n.º 87/96, na Lei n.º 6.763/75 ou no Convênio ICMS n.º 65/98, os quais, tal como a Constituição Federal, ao estabelecerem a não incidência do ICMS no caso de operações de exportação, asseguram a manutenção do crédito do imposto, sem qualquer restrição ou ressalva;

- havendo disposição expressa na Lei Complementar n.º 87/96 que assegura o creditamento do ICMS incidente nas operações anteriores a operações de exportação, às quais se equiparam a remessa de produtos à Zona Franca de Manaus, não pode o ente político estadual pretender o estorno dos créditos;

- o Convênio ICMS n.º 65/88 disciplinando o ICMS nas remessas de produtos industrializados para a Zona Franca de Manaus, como é o presente caso, determina na Cláusula Primeira a não incidência do imposto em tais operações e assegura na Cláusula Terceira o direito ao crédito do imposto nas operações anteriores;

- no mesmo sentido é a Lei Estadual n.º 6.763/75, art. 32, § 3º;

- portanto, não merece prosperar a cobrança consignada no presente Auto de Infração, uma vez que fundamentada no art. 269, inciso I da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, o qual viola as disposições do Convênio ICMS n.º 65/88 e da Lei n.º 6.763/75;

- como se não bastasse, a pretensão de exigência de estorno dos créditos das operações anteriores a remessa de produtos à Zona Franca de Manaus, viola o princípio da estrita legalidade que informa todo o Sistema Tributário Nacional;

- a multa isolada jamais deveria ter sido cobrada no caso em tela, uma vez que tem como fato típico a apropriação de crédito em desacordo com a legislação tributária, o que não se dá no vertente caso, mas ainda que se entenda que a referida multa seja aplicável, deve ser afastada a aplicação da multa de reincidência, pois os lançamentos invocados pela Fiscalização para comprovar a reincidência não tratam da mesma hipótese dos autos;

- a cumulação da multa isolada e da multa de revalidação configura *bis in idem*, razão pela qual não merece prosperar, pois a sistemática jurídica vigente veda a incidência de multas sobre um mesmo fato;

- ainda que prevalecesse a exigência de ICMS ora combatida, bem como as multas impostas, o que se admite apenas para argumentar, não poderiam ser exigidos valores decorrentes da aplicação de multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito apropriado em razão de suposto creditamento indevido, bem como multa isolada majorada em 100% (cem por cento) em razão de suposta reincidência;

- tais imposições de multa demonstram que o critério utilizado desconsidera as circunstâncias do fato, da situação do contribuinte e de sua atividade, bem como qualquer outro parâmetro razoável para balizar o cálculo da penalidade.

- as penalidades, no presente caso, além de indevidas, são tão elevadas a ponto de implicar confisco, vedado pelo art. 150, inciso IV da Constituição Federal;

- por mais grave que seja o ilícito praticado, o que evidentemente não corresponde ao presente caso, não se justifica a fixação de penalidade que exproprie o sujeito passivo de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional às supostas infrações. Portanto, devem ser canceladas as multas ora exigidas, por se revestirem de caráter evidentemente confiscatório;

- resta cristalino que deve haver proporcionalidade entre a infração e a sanção, de modo a não configurar o confisco indireto, vedado em âmbito constitucional.

Ao final, requer seja dado integral provimento à impugnação.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 2.489/2.505, refutando as alegações da peça de defesa, em resumo, os seguintes argumentos:

- não houve, de forma alguma, a utilização de arbitramento, pois os dados/valores contidos nas planilhas de cálculo (Anexo IV) foram extraídos da nota fiscal eletrônica (NF-E);

- já está pacificado, na doutrina e jurisprudência, que a escrituração contábil e fiscal, seja em papel ou em meio eletrônico, feita com observância dos preceitos da legislação aplicável, bem como as informações sobre os documentos fiscais com base nela emitidos, têm presunção de veracidade e merecem fé em favor do contribuinte;

- a Fiscalização utilizou, para determinar o valor do imposto estornado/devido, um modelo matemático simples, que não difere do cálculo normal para todas as operações do imposto, ou seja a multiplicação da base de cálculo pelo valor da alíquota prevista para a operação;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a base de cálculo foi obtida pela multiplicação da quantidade total mensal de produtos enviados para a ZFM pelo valor do custo de produção de cada produto informado pela Impugnante;

- o valor da alíquota média foi obtido por meio do Programa Auditor Eletrônico, módulo “Distribuição de frequência por alíquotas”, que utilizou também os dados fornecidos pela Impugnante da sua escrituração fiscal digital;

- cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais e os arts. 194 do RICMS/02 e 142 do Código Tributário Nacional;

- nos presentes autos verifica-se que o lançamento atende a todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira, contendo a descrição clara e precisa da irregularidade apurada e, indicação expressa dos dispositivos legais infringidos, revelando a acusação fiscal e a penalidade correspondente;

- a juntada de um número limitado de notas fiscais não invalida o trabalho realizado, pois todo o universo de notas fiscais emitidas pela Impugnante foi trabalhado por meio do arquivo eletrônico;

- cita o Decreto n.º 83.936/79 para reforçar o exagero que seria anexar todas as notas fiscais emitidas em um ano, pela Impugnante, para a Zona Franca de Manaus;

- no mérito sustenta que a Autuada incorre em erro grave ao equiparar as operações com destino à Zona Franca de Manaus com as operações destinadas ao exterior, para efeito de manutenção do crédito, pois essas se encontram dentro da exceção feita pela regra jurídica de tributação denominada isenção e não da imunidade;

- cita a Constituição Federal de 1988, o art. 20, § 3º da Lei Complementar n.º 87/96 e os arts. 30 e 31 da Lei n.º 6.763/75;

- a interpretação da Impugnante ao inciso I do art. 269 do RICMS/02 está equivocada, pois esse é uma exceção à Cláusula Terceira do Convênio ICMS n.º 65/88;

- a presente autuação fiscal baseou-se no fato da Impugnante ter aproveitado créditos de ICMS, posto que realizou saídas de mercadorias amparadas pela isenção do imposto, prevista no item 50 do Anexo I do RICMS/02;

- não restam dúvidas de que a regra da isenção está condicionada ao cumprimento das condições estabelecidas nos arts. 268 a 281 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, estando a manutenção dos créditos de matéria-prima, material secundário e de embalagem, empregados na fabricação de produtos a ela relacionados condicionadas, por força do disposto no inciso I do art. 269 do Anexo IX do RICMS;

- não é possível admitir a manutenção dos créditos empregados na fabricação dos produtos amparados pela isenção com destino à Zona Franca de Manaus, uma vez que os valores de matéria-prima de origem animal e vegetal foram superiores aos despendidos com a mão-de-obra empregada na sua industrialização, conforme demonstrado no Anexo V da autuação;

- citada os Acórdãos n.ºs 20.557/12/3ª, 3.963/12/CE, 21.043/13/3ª, 4.138/13/CE, 21.132/13/3ª e 4.190/13/CE, envolvendo a Impugnante e matéria idêntica;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a multa isolada tem como base de cálculo o valor do crédito indevidamente apropriado, conforme determina o inciso XXVI do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 e se adequa perfeitamente ao caso dos autos, pois abrange inclusive os casos de “manutenção” de créditos em desacordo com a legislação tributária;

- a aplicação da reincidência prevista nos §§ 6º e 7º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75 também é procedente, visto que a referida multa diz respeito a prática de nova infração cuja penalidade é idêntica àquela da infração anterior;

- a aplicação de multa de revalidação e de multa isolada são absolutamente pertinentes e não configuram hipótese de ocorrência de *bis in idem*;

- a simples leitura do disposto nos art. 55 e 56 da Lei n.º 6.763/75 já demonstra a total improcedência da argumentação da Impugnante, pois os fatos geradores das duas multas são distintos;

- a aplicação das multas no Auto de Infração, previstas na legislação, tem natureza punitiva e tem como objeto coibir o inadimplemento de obrigações, seja de natureza principal ou acessória, e garantir a ordem jurídica tributária, motivo pelo qual não podem ser canceladas;

- a aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também teve manifestação favorável do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível n.º 1.0672.98.011610-3/001;

- apesar de não se incluir na competência do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais a apreciação de questionamentos constitucionais, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA, as multas aplicadas não tem natureza confiscatória;

- não se pode e, não se deve confundir os conceitos de tributo e multa. E, o princípio do não confisco aplica-se a tributo;

- a multa aplicada em nenhum momento destruiu o patrimônio da Impugnante, acabando com sua capacidade contributiva ou impedindo-a de continuar seus negócios, ao contrário, a Fazenda Pública de Minas Gerais é que teve prejuízo em seus cofres públicos com o recolhimento a menor do tributo devido pela Impugnante;

- eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível n.º 1.0148.05.030517-3/002;

- no mesmo sentido, encontram-se decisões do Tribunal Regional Federal, 4ª Região.

Ao final, pede seja julgado procedente o lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em parecer fundamentado e conclusivo de fls. 2.513/2.525, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência do lançamento.

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 essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa sobre a imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no exercício de 2009, em razão da falta de estorno de crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem, empregados na fabricação de produtos com destino a estabelecimentos de contribuintes do imposto, localizado no Município de Manaus, no Estado do Amazonas, cujos valores da matéria-prima de origem animal foram superiores aos despendidos com a mão de obra empregada na sua industrialização, conforme previsto no inciso I do art. 269 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02.

Exigências fiscais de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI.

A penalidade isolada foi majorada em 100% (cem por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da mesma lei, face à constatação de reincidência.

Das Prefaciais Arguidas

Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração por ter sido fundado em arbitramento ilegal

Baseando-se no Relatório Fiscal que instrui a presente autuação, a Impugnante manifesta seu entendimento de que “o valor do ICMS cobrado foi obtido por meio de arbitramento realizado pela Fiscalização”.

A seu ver, porém, “o referido arbitramento não possui qualquer fundamento legal e viola manifestamente os princípios da legalidade e da verdade material que devem pautar a conduta da Administração Pública na persecução do crédito tributário”.

Aduz que o art. 148 do Código Tributário Nacional “é claro e expresso ao afirmar que o arbitramento de valor ou preço de serviços, para fins tributários, ocorrerá apenas e tão somente nos casos em que as declarações, esclarecimentos ou documentos expedidos pelo sujeito passivo ou terceiro legalmente obrigado sejam omissos ou não mereçam fé”.

Afirma, ainda, que a legislação estadual (art. 51 da Lei n.º 6.763/75) “segue os mesmos ditames do artigo 148, do Código Tributário Nacional, uma vez que autoriza a aplicação do arbitramento apenas nas hipóteses em que as declarações, esclarecimentos e documentos fornecidos pelo Contribuinte não existirem, forem extraviados, não refletirem regularmente a operação registrada, isto é, sejam omissos ou não mereçam fé”.

Salienta, entretanto, que “no caso em tela não ocorreu qualquer uma das hipóteses do artigo 148 do Código Tributário Nacional, ou do artigo 51 da Lei Estadual n.º 6.763/75, que autorizasse a realização do arbitramento pela Fiscalização”,

ou seja, “em nenhum momento a Fiscalização questionou a idoneidade dos documentos e declarações fornecidos pela Embargante”.

Além disso, segundo a Impugnante “a metodologia do cálculo adotada não encontra qualquer respaldo normativo. Tanto é assim que, quando narra a metodologia de cálculo utilizada, a Fiscalização não faz menção a qualquer dispositivo legal ou ato normativo”.

Diante disso, considera que “resta patente a ilegalidade do procedimento de arbitramento realizado para cálculo do ICMS cobrado no Auto de Infração em comento, o qual não encontra qualquer respaldo na legislação que disciplina a aplicação do arbitramento para fins de cobrança do crédito tributário”, o que violaria o princípio da legalidade.

A seu ver, “a Fiscalização, em razão do grande volume de documentos envolvidos na cobrança ora guerreada, convenientemente aplicou uma metodologia de cálculo sem previsão legal, utilizando-se de planilhas sem origem definida e notas fiscais apresentadas por amostragem, o que não corresponde aos ditames do artigo 142, do Código Tributário Nacional, no que tange à necessidade do lançamento tributário apurar a ocorrência em concreto do fato gerador da obrigação tributária”.

Conclui que, “restando comprovado que o arbitramento efetuado para verificação do crédito tributário em cobrança não possui qualquer fundamento legal, bem como que manifestamente viola os princípios da legalidade e da verdade material que devem pautar a conduta da Administração Pública na persecução do crédito tributário, necessário o reconhecimento da nulidade do lançamento tributário efetuado, com a consequente desconstituição da autuação ora guerreada”.

No entanto, ao contrário do alegado pela Impugnante, inexistente qualquer arbitramento no presente lançamento, o que ficará evidenciado na análise de mérito da presente lide, onde o procedimento fiscal será detalhadamente demonstrado.

Pela simples leitura do item “3” do relatório do Auto de Infração, que relata a metodologia utilizada, verifica-se que houve uma mera adoção de índice técnico (alíquota média de entrada), para fins de apuração do ICMS a ser estornado, relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem, pela motivação legal relatada pelo Fisco (art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/MG).

Esclareça-se que todos os dados/valores contidos nas planilhas elaboradas pelo Fisco, especialmente aquelas referentes aos Anexos IV a VII (fls. 20/2.345), foram extraídos de documentos e arquivos magnéticos da própria Impugnante.

A base de cálculo foi obtida pela multiplicação da quantidade total mensal de produtos enviados para a Zona Franca de Manaus pelo valor do custo unitário mensal das matérias-primas, materiais secundários e de embalagens informado pela Impugnante (fls. 2.254/2.332).

Para determinar o valor do imposto a ser estornado, o Fisco utilizou regra matemática simples, que nada difere do cálculo normal para todas as operações do imposto, ou seja, a multiplicação da base de cálculo pelo valor da respectiva “alíquota

média” (índice técnico – “carga tributária média” nas entradas de matérias-primas, materiais secundários e de embalagens).

Portanto, o procedimento fiscal é tecnicamente idôneo, por se basear em dados e informações repassadas ao Fisco pelo próprio Contribuinte e por utilizar pressuposto lógico-matemático para fins de apuração do imposto a ser estornado, estando amparado, pois, no art. 194 do RICMS/02:

Art. 194. Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

.....

É clara a redação do *caput* do art. 194 ao afirmar que o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, incluídos ou não dentre aqueles citados em seus incisos, de forma não exaustiva.

A juntada de um número limitado de notas fiscais não invalida o trabalho realizado, pois toda a documentação da Impugnante relativa à irregularidade em análise foi devidamente analisada, o que pode ser observado do Anexo IV do Auto de Infração (fls. 20/2.345), onde estão listadas todas as notas fiscais relativas às operações autuadas, abrangendo cada item constante nos referidos documentos fiscais, cujos dados foram extraídos de seus arquivos magnéticos entregues à SEF/MG.

Ressalte-se, por oportuno, que a Impugnante recebeu, juntamente com o Auto de Infração, uma cópia do referido Anexo IV (dentre outros anexos), conforme recibo de fl. 05.

Além disso, o presente lançamento foi formalizado com todos os requisitos previstos no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, contendo, a título de exemplo, a descrição clara e precisa dos fatos que motivaram a sua emissão, a indicação precisa dos artigos tidos por infringidos e os relativos às penalidades aplicadas.

Não há que se falar, portanto, em nulidade do Auto de Infração.

Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada e Multa de Revalidação

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada, contrariando o princípio do *non bis in idem*, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo diferentes.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75 refere-se ao descumprimento de obrigação acessória, por apropriação indevida de créditos do imposto, ao passo que a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, pela falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

.....
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.

.....
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:

.....
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.

.....
A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível n.º 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto).

Questões de Cunho Constitucional:

As questões de cunho constitucional levantadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA/MG, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Ressalte-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei n.º 6.763/75.

Do Mérito

Conforme já relatado, versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS, no exercício de 2009, em razão da falta de estorno de créditos do imposto, nos termos do art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/MG, relativos à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos com destino a estabelecimentos de contribuintes do imposto, localizados no município de Manaus, no Estado do Amazonas, cujos valores da matéria prima de origem animal foram superiores aos despendidos com a mão de obra empregada na sua industrialização.

As exigências fiscais referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75, respectivamente, sendo esta majorada em 100% (cem por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da mesma lei, face à constatação de reincidência.

A penalidade isolada está assim disciplinada no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75:

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

.....

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado.

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As saídas de produtos industrializados, de origem nacional, com destino à Zona Franca de Manaus são isentas do ICMS, nos termos do item 50 do Anexo I do RICMS/MG, a saber:

DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO (a que se refere o artigo 6º deste Regulamento)		
ITEM	HIPÓTESES/CONDIÇÕES	EFICÁCIA
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: [...] b) Manaus, Rio Preto da Eva ou Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus.	Indeterminada

Por sua vez, o art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/02 assegura ao contribuinte, apesar de a operação subsequente ser isenta de ICMS, a manutenção dos créditos do imposto relativos às entradas de matéria-prima, material secundário e de embalagem, empregados na fabricação dos produtos remetidos à Zona Franca, exceto quando o valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal for superior ao despendido com a mão de obra empregada na sua industrialização, a saber:

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:

I - o valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal for superior ao despendido com a mão-de-obra empregada na sua industrialização.

.....

É exatamente este o caso dos autos, pois envolve matérias-primas de origem animal (produtos primários de origem animal - “Leite 0%” e “Creme 40%”), cujos valores foram superiores aos despendidos com a mão de obra empregada na industrialização de diversos produtos remetidos para estabelecimentos de contribuintes sediados em Manaus (AM), conforme demonstrado no Anexo V do Auto de Infração (fls. 2.234/2.253 – vide exemplos abaixo).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Código do Produto	Descrição	Natureza do Custo	Custo Unitário Mensal - Comparativo - Matéria-Prima X Mão de Obra (fl. 2.235)											
			jan-09	fev-09	mar-09	abr-09	mai-09	jun-09	jul-09	ago-09	set-09	out-09	nov-09	dez-09
110.235	BEB LACTEA POL FRU DANONE MOR 600 G	Matéria-Prima (Creme 40% e Leite a 0%)	0,2831	0,2764	0,2819	0,2883	0,3224	0,3224	0,3224	0,3224	0,3224	0,2959	0,2710	0,2632
		Mão de Obra	0,0684	0,0684	0,0684	0,0684	0,0684	0,0684	0,0684	0,0684	0,0684	0,0684	0,0684	0,0684
110.237	BEB LACTEA POL FRU DANONE MIX 600 G	Matéria-Prima (Creme 40% e Leite a 0%)	0,2757	0,3060	0,2839	0,2661	0,2532	0,2839	0,2573	0,2591	0,2639	0,2519	0,2483	0,2468
		Mão de Obra	0,0212	0,0235	0,0218	0,0205	0,0195	0,0218	0,0198	0,0199	0,0203	0,0194	0,0191	0,0190

Considerando-se que a condição imposta no inciso I do dispositivo acima não foi satisfeita pela Impugnante, o Fisco promoveu a glosa dos créditos por ela apropriados, relativos às entradas de matérias-primas, materiais secundários e de embalagens utilizados na industrialização dos produtos remetidos para a Zona Franca de Manaus.

Para fins do estorno, o Fisco lançou mão da seguinte metodologia:

a) dos dados fornecidos pela própria Impugnante, foram obtidos os custos unitários mensais das matérias-primas, materiais secundários e de embalagens, empregados na industrialização de cada um dos produtos especificados na planilha de fls. 2.254/2.332 (Anexo VI);

Código do Produto	Descrição	Custo Unitário Mensal - Mat. Prima, Mat. Secundário e de Embalagem (fl. 2.256)											
		jan-09	fev-09	mar-09	abr-09	mai-09	jun-09	jul-09	ago-09	set-09	out-09	nov-09	dez-09
110.235	BEB LACTEA POL FRU DANONE MOR 600 G	0,5944	0,5803	0,5919	0,6053	0,6770	0,6770	0,6770	0,6770	0,6770	0,6027	0,5796	0,5604
110.237	BEB LACTEA POL FRU DANONE MIX 600 G	0,7785	0,7664	0,7721	0,7918	0,8571	0,8571	0,8571	0,8571	0,8571	0,7816	0,7631	0,7452

b) O custo total mensal dos materiais foi obtido mediante a multiplicação dos valores unitários acima exemplificados pela quantidade de cada produto remetido para a Zona Franca de Manaus (Anexo IV – fls. 21/2.233);

Código do Produto	Descrição	Fl. Autos	Período	Qtd. Remetida	Custo Unitário	Custo Total
110.235	BEB LACTEA POL FRU DANONE MOR 600 G	24	jan-09	57.460	0,5944	34.154,22
		253	fev-09	55.940	0,5803	32.461,98
		437	mar-09	17.870	0,5919	10.577,25
		527	abr-09	48.010	0,6053	29.060,45
		695	mai-09	42.900	0,6770	29.043,30
		902	jun-09	7.930	0,6770	5.368,61
		984	jul-09	33.440	0,6770	22.638,88
		1.190	ago-09	72.670	0,6770	49.197,59
		1.402	set-09	47.230	0,6770	31.974,71
		1.604	out-09	66.160	0,6027	39.874,63
		1.794	nov-09	47.230	0,5796	27.374,51
		1.989	dez-09	70.610	0,5604	39.569,84

c) Para cada período objeto da autuação, foi calculada a “carga tributária média” (índice técnico – “alíquota média”) incidente sobre as entradas dos “materiais” (créditos pelas entradas), nos termos demonstrados às fls. 2.334/2.345;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

d) No próprio Anexo IV (fls. 21/2.233) foi feita a demonstração, de forma analítica (por produto industrializado remetido para a ZFM), dos valores do ICMS a serem estornados, calculados mediante a multiplicação do “Custo Total Mensal” dos materiais (item “b”) pela carga tributária média, também mensal.

A título de exemplo, para o produto de código “110235”, os valores apurados e glosados foram os seguintes:

Código do Produto	Descrição	Fl. Autos	Período	Qtd. Remetida	Custo Unitário	Custo Total	Craga Média	ICMS Estornado
110.235	BEB LACTEA POL FRU DANONE MOR 600 G	24	jan-09	57.460	0,5944	34.154,22	12,42%	4.241,95
		253	fev-09	55.940	0,5803	32.461,98	12,94%	4.200,58
		437	mar-09	17.870	0,5919	10.577,25	12,78%	1.351,77
		527	abr-09	48.010	0,6053	29.060,45	12,84%	3.731,36
		695	mai-09	42.900	0,6770	29.043,30	12,05%	3.499,72
		902	jun-09	7.930	0,6770	5.368,61	11,94%	641,01
		984	jul-09	33.440	0,6770	22.638,88	12,03%	2.723,46
		1.190	ago-09	72.670	0,6770	49.197,59	12,18%	5.992,27
		1.402	set-09	47.230	0,6770	31.974,71	12,19%	3.897,72
		1.604	out-09	66.160	0,6027	39.874,63	12,25%	4.884,64
		1.794	nov-09	47.230	0,5796	27.374,51	12,37%	3.386,23
		1.989	dez-09	70.610	0,5604	39.569,84	12,15%	4.807,74
Total (Vide fl. 14):								43.358,45

Os valores mensais apurados, por produto, assim como os respectivos montantes globais, que representam a glosa proporcional de créditos vinculados aos produtos industrializados remetidos para a Zona Franca de Manaus e que não atendem à condição imposta pelo art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/02 estão discriminados no demonstrativo sintético acostado às fls. 14/19 (Anexo III).

Assim, correto o trabalho fiscal, uma vez que amparado na legislação vigente (art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/02), sendo tecnicamente idôneo o procedimento adotado para fins do estorno procedido, haja vista que baseado em informações do próprio Contribuinte.

A correção do feito fiscal é corroborada pela resposta à Consulta de Contribuinte n.º 187/11, abaixo reproduzida:

Consulta de Contribuinte n.º 187/11

Ementa:

“ICMS – ISENÇÃO – ZONA FRANCA DE MANAUS – CRÉDITO – Nos termos do art. 269, Parte 1, Anexo IX do RICMS/02, 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. No entanto, o estorno será devido quando o valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal, assim entendido como "produto primário", for superior ao

despendido com a mão de obra empregada na sua industrialização, conforme dispõe o inciso I do art. 269 do referido Anexo.

Exposição:

A Consulente, com apuração de ICMS por débito e crédito, informa atuar na fabricação de laticínios, cujas vendas atingem parte do território nacional, incluindo a Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio.

Esclarece que, na industrialização da manteiga, classificada no código NBM/SH 0405.10.00, utiliza, como principais matérias-primas, o **creme de leite** em estado líquido ou cremoso (que representa um subproduto do leite quando o produtor efetua o desnate, retirando a gordura do leite, ou do soro, quando da produção de queijo), o cloreto de sódio (sal) e o corante natural (urucum).

Afirma que **o valor das aquisições dessas matérias-primas é superior ao valor da mão de obra despendida na industrialização do produto em questão.**

.....
Consulta

Considerando que o inciso I do art. 269, Parte 1, Anexo IX do RICMS/02 determina o estorno do crédito na hipótese em que o valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal for superior ao despendido com a mão de obra empregada na sua industrialização, e considerando ainda que as matérias-primas utilizadas pela Consulente na fabricação da manteiga já passaram pelo processo de industrialização, como o creme de leite, o cloreto de sódio (sal) e o corante natural, deverá a Consulente efetuar o estorno do crédito, nos termos desse dispositivo?

Resposta

.....
Em relação ao produto **“creme de leite”**, há de se observar que, ainda que seja resultante do processo de desnatamento do leite “in natura”, este produto conserva as características de produto primário, tendo o mesmo tratamento tributário do leite cru ou pasteurizado, enquadrados no conceito de leite “in

natura", conforme se depreende do inciso X do art. 222 c/c art. 483, Parte 1, Anexo IX, ambos do RICMS/02.

Portanto, conforme entendimento já sedimentado por esta Diretoria (v.g., no âmbito da Consulta de Contribuinte nº 077/2009), não se considera produto industrializado o creme de leite resultante do processo de homogeneização, desde que não acondicionado em embalagem própria para consumo.

No que concerne aos produtos cloreto de sódio (sal) e corante natural (urucum), ressalte-se que os mesmos já passaram por um processo anterior de industrialização e não conservam as características de produtos primários. Dessa forma, não se incluem no rol das matérias-primas de origem animal ou vegetal a que se refere o inciso I do art. 269, Parte 1, Anexo IX do mesmo Regulamento.

Cumprе esclarecer que o referido art. 269 autoriza a manutenção de crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos com destino a Zona Franca de Manaus, desde que não ocorra uma das hipóteses dispostas nos incisos deste mesmo artigo, quais sejam:

I - o valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal ser superior ao despendido com a mão de obra empregada na sua industrialização;

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

Diante do exposto, a Consulente deverá observar se o valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal empregado na fabricação da manteiga, **no caso, o valor do creme de leite, é superior ao despendido com a mão de obra empregada na sua industrialização. Se o valor for superior, não será permitida a manutenção do crédito, devendo a Consulente estornar o crédito relativo à entrada total de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação da manteiga que será destinada à Zona Franca de Manaus.**

Por outro lado, caso o valor do creme de leite seja inferior ao valor despendido com a mão de obra empregada na sua industrialização, a Consulente terá

direito à manutenção do crédito nos termos do art. 269, Parte 1, Anexo IX do RICMS/02.”

(grifos não constam do original)

De acordo com a Impugnante, “*é legítimo o creditamento ora em discussão, uma vez que, ao lado da imunidade tributária quanto ao ICMS nas operações de exportação, o artigo 155, § 2º, inciso X, alínea ‘a’, da Constituição Federal assegura, ainda, o direito à manutenção e aproveitamento do crédito do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores*”.

A seu ver, “*a restrição ao creditamento do ICMS pelo artigo 269, inciso I, da Parte I, do Anexo IX, do RICMS/02, não encontra respaldo na Lei Complementar nº 87/96, na Lei Estadual nº 6.763/75 ou no Convênio nº 65/98, os quais, tal como a Constituição Federal, ao estabelecerem a não incidência do ICMS no caso de operações de exportação, asseguram expressamente a manutenção do crédito do imposto, sendo imperioso que qualquer que qualquer restrição ou ressalva fosse veiculada mediante Lei Complementar*”.

Da leitura dos argumentos acima, verifica-se que a pretensão da Impugnante é a de equiparar as vendas para contribuintes sediados na Zona Franca de Manaus com a exportação de mercadorias para o exterior.

Deve-se observar, no entanto, que a pretendida equiparação da remessa para Zona Franca de Manaus a uma exportação, dando-lhe os efeitos da imunidade estabelecida para esta última, não é albergada pela legislação posta, que prevê a isenção nesta operação interestadual, isenção acordada pelas Unidades Federadas por meio do Convênio ICMS n.º 65/88 e, hoje, estabelecida em Minas Gerais no item 50 do Anexo I, observadas as disposições contidas no Capítulo XXX do Anexo IX, todos do RICMS/02.

Para maior esclarecimento da questão, faz-se necessária a distinção entre operações relativas às saídas de mercadorias com o fim específico de exportação e operações relativas às saídas de produtos industrializados com destino à Zona Franca de Manaus.

Enquanto as saídas com o fim específico de exportação estão contempladas pela não incidência, com manutenção de créditos de ICMS, as saídas de produtos industrializados com destino à Zona Franca de Manaus encontram-se sob o manto da isenção, sendo possível a manutenção dos créditos somente na hipótese do art. 269 do Anexo IX do RICMS/2002.

Caso a mercadoria seja enviada para algum município da Zona Franca de Manaus, com o fim específico de exportação, e desde que atendidas as normas contidas no Capítulo XXX, Anexo IX do RICMS/02, a manutenção de créditos de ICMS se dá em virtude do disposto no § 2º do art. 21 da Lei Complementar n.º 87/96.

Se a saída do produto industrializado não se caracterizar pelo fim específico de exportação e tiver como destino estabelecimento de contribuinte localizado nos municípios situados na Zona Franca de Manaus, indicados no art. 268 do Anexo IX do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02, será contemplada pela isenção do ICMS e só, excepcionalmente, na hipótese do art. 269 desse Anexo, haverá manutenção de créditos.

Em face de todo o exposto, o simples fato de vender mercadorias para contribuintes situados na Zona Franca de Manaus não caracteriza exportação, portanto, não há o direito à manutenção de créditos de ICMS de que trata o § 2º do art. 21 da Lei Complementar n.º 87/96.

Portanto, à luz da legislação estadual, não é possível admitir a manutenção dos créditos reclamados pela Impugnante, uma vez que não cumpriu a condição estabelecida no art. 269, inciso I do Anexo IX do RICMS/MG, pois, no caso dos autos, o valor das matérias-primas foi superior ao despendido com a mão de obra empregada na industrialização dos produtos destinados à Zona Franca de Manaus.

Assim sendo, legítimas as exigências de ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75.

Ao contrário do alegado pela Impugnante, a penalidade isolada é perfeitamente aplicável aos casos de manutenção indevida de créditos, pois, a partir do momento em que o estorno legalmente exigido não é efetuado, ocorre a apropriação em desacordo com a legislação tributária da parte do crédito não estornada.

Todo o entendimento acima exposto é reforçado pelo Acórdão n.º 20.557/12/3ª (ratificado pelo Acórdão n.º 3.963/12/CE), dentre outros, que aprovou as exigências fiscais relativas ao PTA n.º 01.000172250-25, envolvendo o mesmo Sujeito Passivo e a mesma matéria, cuja decisão foi assim ementada:

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO. A IMPUTAÇÃO FISCAL DE APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A MATÉRIAS-PRIMAS, MATERIAL SECUNDÁRIO E DE EMBALAGEM EMPREGADOS NA FABRICAÇÃO DOS PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS RESTOU CONFIGURADA POR NÃO TER SIDO ATENDIDA A CONDIÇÃO ESTABELECIDA NO INCISO I DO ART. 269 DO ANEXO IX DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NOS ARTS. 56, INCISO II E 55, INCISO XXVI DA LEI N.º 6.763/75, MAJORADA EM 50% (CINQUENTA POR CENTO), NOS TERMOS DO ART. 53, §§ 6º E 7º DA MESMA LEI. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Conforme salientado acima, além do ICMS e da respectiva multa de revalidação, o Fisco está a exigir a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento), nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 53 da mesma lei, em face da constatação de reincidência.

Importante verificar o inteiro teor desses dispositivos, a saber:

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

.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 6º - Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º - A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes.

De acordo com as telas do SICAF acostadas às fls. 2.419/2.421 e 2.509/2.511, a caracterização da dupla reincidência pode ser assim demonstrada:

1) PTA n.º 01.000147023-53 (fl. 2.419):

- Data do pagamento: 05 de abril de 2005;

- Penalidade aplicada: art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75.

2) PTA n.º 01.000151394-31 (fl. 2.420):

- Data da decisão irrecorrível na esfera administrativa: 07 de setembro de 2006 (Acórdão n.º 17.034/06/2ª);

- Penalidade aplicada e aprovada pelo CC/MG: art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75;

O período objeto da presente autuação compreende o exercício de 2009 (1º de janeiro a 31 de dezembro de 2009) e a penalidade aplicada, como já dito, e merece ser repetido pela importância, é aquela prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei n.º 6.763/75.

Logo, considerando-se que para caracterização da reincidência conforme § 6º do art. 53 da Lei n.º 6.763/75, é necessária a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, está configurada a dupla reincidência em todo o período fiscalizado.

Observe-se que o legislador mineiro adotou como critério de reincidência o da penalidade aplicável ao caso concreto, e não o tipo de infração cometida, como alegado pela Impugnante, ou seja, ainda que tenham naturezas diferentes, se as infrações estiverem sujeitas à mesma penalidade, como é o caso presente, estará caracterizada a reincidência.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, agiu o Fisco na forma da legislação estadual ao majorar a multa isolada exigida em 100% (cem por cento), uma vez caracterizada a dupla reincidência da Impugnante, nos termos estabelecidos no art. 53, §§ 6º e 7º da Lei n.º 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor), Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

Sala das Sessões, 25 de março de 2014.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Relatora