

Acórdão: 23.202/19/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001137913-71  
Impugnação: 40.010146727-40  
Impugnante: Arcelormittal Brasil S.A.  
IE: 338094007.05-41  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE - OPERAÇÃO NÃO TRIBUTADA.** Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a prestações de serviços de transporte vinculadas a saídas de mercadorias ocorridas sob o amparo da isenção do imposto. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

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

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de outubro de 2013 a abril de 2018, relativos a prestações de serviços de transporte vinculadas a saídas de mercadorias ocorridas sob o amparo da isenção, destinadas a contribuintes estabelecidos na região Norte do Brasil (Zona de Franca de Manaus / Áreas de Livre Comércio), em desacordo com o disposto no art. 70, inciso IV, do Regulamento do ICMS (RICMS/02), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Instruem o presente lançamento, dentre outros, os seguintes documentos:

- Auto de Infração (fls. 04/09);
- Auto de Início de Ação Fiscal (fl. 02);
- Anexo 1: Planilha contendo as exigências, consolidadas mensalmente, a título de imposto e multas (fls. 10/11);
- Anexo 2: Planilha contendo a relação de Conhecimentos de Transporte em relação aos quais se deu o aproveitamento indevido de créditos, bem como as Notas Fiscais a eles vinculadas (fls. 12/25);

- Anexo 3: Cópias reprográficas (por amostragem) dos Conhecimentos de Transporte e Notas Fiscais relacionadas no Anexo 2, bem como dos livros fiscais em que foram escriturados (fls. 26/48).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta sua Impugnação às fls. 52/64, acompanhada dos documentos de fls. 65/97, no âmbito da qual manifesta sua discordância com o trabalho fiscal, argumentando, em síntese, o que segue.

Inicialmente, pondera que a norma veiculada no art. 70, inciso IV, do Regulamento do ICMS, utilizada pela Fazenda Pública para fundamentar o presente Auto de Infração, não seria aplicável à situação tratada nos autos.

Neste sentido, reportando-se inicialmente às remessas destinadas à Zona Franca de Manaus, invoca o comando de que trata o art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), bem assim o art. 4º do Decreto-lei nº 288/67, para concluir que os incentivos concedidos para essa região equivalem, para todos os efeitos legais, a uma exportação de mercadorias para o exterior, o que reclamaria a aplicação da imunidade constitucional, com a correspondente manutenção do direito ao crédito.

Isto posto, a Impugnante cita, a propósito, doutrina e jurisprudência que entende confirmarem o seu entendimento, o qual reputa válido também em relação às operações e prestações destinadas às Áreas de Livre Comércio.

Na sequência, assevera ainda que a aplicação conjunta da multa de revalidação e da multa isolada não se reputariam corretas, uma vez que, ausente o descumprimento de obrigação acessória no presente caso, a penalidade capitulada no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, a seu ver, resulta incabível.

Demais disso, reputa caracterizado, *in casu*, o efeito confiscatório da referida multa isolada, o que violaria a norma contida no art. 150, inciso IV, da Constituição da República.

Por fim, após insurgir-se também sobre a incidência de juros de mora sobre as multas exigidas, pugna pelo cancelamento do Auto de Infração.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização comparece aos autos e manifesta-se às fls. 100/113, refutando as alegações da Impugnante.

Com relação à alegação segundo a qual as remessas destinadas à Zona Franca de Manaus corresponderiam à exportação, a Fiscalização menciona que tal equiparação “*não é albergada pela legislação mineira, que prevê a isenção na operação interestadual estudada; isenção esta acordada pelas unidades federadas por meio do Convênio ICMS n.º 65/88 e, hoje, estabelecida em Minas Gerais no item 50, da Parte 1, do Anexo I do RICMS/MG*”.

Em seguida, passa a discorrer acerca dos conceitos de *exportação* e *ficção* jurídica, transcrevendo excertos doutrinários pertinentes ao tema, para concluir que “*a Constituição Federal de 1988, mediante o art. 40 do ADCT, não convalidou os*

*benefícios fiscais relativos à Zona Franca de Manaus nem recepcionou as ficções jurídicas correlatas preexistentes”.*

A Fiscalização ressalta ainda que a figura da “isenção heterônoma” não mais se encontra presente em nosso ordenamento constitucional e que o legislador, quando pretendeu estender a outras operações o tratamento tributário dispensado às exportações o fez expressamente (arts. 243 a 253 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02) tal como ocorre nas remessas de mercadoria diretamente a depósito em recinto alfandegado ou em Recinto Especial para Despacho Aduaneiro de Exportação - REDEX, com o fim específico de exportação, por conta e ordem de empresa comercial exportadora, inclusive *trading company*.

Após trazer à colação o disposto no item 50 da Parte 1 do Anexo I e o art. 70, inciso IV, alínea “c”, ambos do Regulamento do ICMS, assevera não assistir razão à Impugnante no tocante à possibilidade de cumulação das multas de revalidação e isolada.

De igual modo, refuta também o alegado caráter confiscatório da penalidade isolada e o descabimento dos juros de mora exigidos.

Ao final, requer a manutenção do Auto de Infração.

---

#### **DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de outubro de 2013 a abril de 2018, relativos a prestações de serviços de transporte vinculadas a saídas de mercadorias ocorridas sob o amparo da isenção, destinadas a contribuintes estabelecidos na região Norte do Brasil (Zona de Franca de Manaus / Áreas de Livre Comércio), em desacordo com o disposto no art. 70, inciso IV, do Regulamento do ICMS (RICMS/02), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Como se depreende do relato acima, o cerne da discussão reside no fato de que a Impugnante entende cabível o aproveitamento dos créditos relativos às prestações de serviço de transporte por ela tomadas, ainda que relacionadas a operações isentas, ao argumento de que tais operações sujeitam-se à mesma disciplina legal das exportações de mercadorias para o exterior.

Não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, verifica-se que o ICMS incidente na prestação do serviço de transporte, no caso dos autos, não pode ser aproveitado.

Cabe assinalar, em primeiro lugar, que referida vedação encontra-se expressamente prevista no art. 70, inciso IV, alínea “c”, do RICMS/02, *in verbis*:

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

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - os serviços de transporte ou de comunicação recebidos pelo tomador:

(...)

c) estiverem vinculados à saída de mercadoria ou bem isenta ou não tributada, promovida pelo tomador, ressalvado o disposto no inciso III do caput e no § 1º, ambos do artigo 5º deste Regulamento;

Assim, tal como corretamente defendido pela Fiscalização, não procede a equiparação das vendas para a Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio à exportação, vez que tal entendimento não é albergado pela legislação posta, a conferir:

### RICMS/02

Art. 6º - São isentas do imposto as operações e as prestações relacionadas no Anexo I.

(...)

### Anexo I

#### PARTE 1 - DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO

(a que se refere o artigo 6º deste Regulamento)

#### Item: 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, Etitaciolândia 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.

### Anexo IX

Das Operações Relativas à Saída de Produtos Industrializados com Destino às Áreas de Livre Comércio e à Zona Franca de Manaus.

Art. 268 - É isenta do imposto a saída de produtos industrializados de origem nacional com destino a estabelecimento de contribuinte localizado nos seguintes Municípios:

I - Brasiléia, Etitaciolândia e Cruzeiro do Sul, no Estado do Acre; Macapá e 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comercialização ou industrialização nas respectivas Áreas de Livre Comércio;

II - Manaus, Rio Preto da Eva e Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus.

Saliente-se que a legislação mineira em exame originou-se do Convênio ICM nº 65/88:

### CONVÊNIO ICM 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.*

*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.*

Portanto, à luz da legislação estadual, as vendas para a Zona Franca de Manaus são consideradas operações isentas do imposto, e, dessa forma, não é possível admitir a manutenção dos créditos reclamados pela Impugnante, uma vez que contraria o disposto no art. 70, inciso IV, alínea “c”, do RICMS/02.

Como se não bastassem os argumentos acima elencados, é de se ter presente ainda que o art. 40 do ADCT, bem como o art. 4º do Decreto-lei nº 288/67, invocados pela Impugnante não amparam a sua pretensão.

Com efeito, cabe destacar, de plano, que o nosso ordenamento constitucional foi sobremaneira alterado no tocante à chamada “isenção heterônoma”.

Neste sentido, sob a égide da Constituição de 1967, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969, vigorava a disposição contida em seu art. 19, § 20, *in litteris*:

*Art. 19 (...)*

*§ 2º A União, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, poderá conceder isenções de impostos estaduais e municipais. (Destacou-se).*

Com o advento da nova Carta Política de 1988, alterou-se diametralmente a regra em questão, conforme se pode constatar a partir da análise do art. 151, inciso II, da CF/88, *in verbis*:

*Art. 151. É vedado à União:*

*(...) III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. (Destacou-se).*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mais que isso, a nova sistemática constitucional foi, por assim dizer, confirmada no âmbito do próprio *Ato das Disposições Constitucionais Transitórias* (ADCT), invocado pela Impugnante, quando, em seu art. 41, assim prescreve:

*Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.*

*§ 1º Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.*

*(...)*

*§ 3º Os incentivos concedidos por convênio entre Estados, celebrados nos termos do art. 23, § 6º, da Constituição de 1967, com a redação da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, também deverão ser reavaliados e reconfirmados nos prazos deste artigo.*

*(Destacou-se).*

Vê-se, portanto, que foi prevista a revogação, após dois anos, de todos os incentivos então em vigor que não forem confirmados por lei (parágrafo primeiro), inclusive aqueles concedidos pelos próprios estados da Federação (parágrafo terceiro).

Destarte, não se reputa razoável supor que justamente uma isenção heterônoma (de que trata o art. 4º do Decreto-lei nº 288/67), diferentemente do que ocorreu com os convênios deliberados pelos próprios estados (os quais tiveram que ser confirmados posteriormente), permaneceria em vigor mesmo sem tal confirmação legal, ainda mais em se considerando a nova ordem constitucional, que veda expressamente a concessão de incentivos por parte da União (CF/88: art. 151, inciso III, supratranscrito).

Registre-se, por fim, que diversos julgados do E. Supremo Tribunal Federal confirmam que a expressão “incentivos fiscais” compreende as isenções de tributos. Confira-se:

ESTA CORTE FIRMOU ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE OS INCENTIVOS SETORIAIS, INCLUSIVE SOB A FORMA DE ISENÇÕES FISCAIS HETERÔNOMAS, CONTINUARAM A VIGER POR DOIS ANOS APÓS A PROMULGAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, SALVO SE CONFIRMADOS OU REVOGADOS ANTES DESSE PRAZO PELO SUJEITO ATIVO DO TRIBUTO, EM RAZÃO DO DISPOSTO NO ART. 41, CAPUT E §§ 1º A 3º, DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS.

NESSE SENTIDO, REGISTRO A SEGUINTE EMENTA:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. INCENTIVOS FISCAIS: ISENÇÕES CONCEDIDAS PELA UNIÃO. CF, 1967, COM A EC 1/69, ART. 19, § 2º. PROIBIÇÃO DE CONCESSÃO, POR PARTE DA UNIÃO, DE ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS. C.F., ART. 151, III. I. - O ART. 41 DO ADCT/1988 COMPREENDE TODOS OS

INCENTIVOS FISCAIS, INCLUSIVE ISENÇÕES DE TRIBUTOS, DADO QUE A ISENÇÃO É ESPÉCIE DO GÊNERO INCENTIVO FISCAL. II. - ISENÇÕES DE TRIBUTOS MUNICIPAIS CONCEDIDAS PELA UNIÃO NA SISTEMÁTICA DA CONSTITUIÇÃO DE 1967, ART. 19, § 2º: D.L. 406/68, ART. 11, REDAÇÃO DA LEI COMPL. 22, DE 1971. INCENTIVOS FISCAIS, NESTES INCLUÍDAS ISENÇÕES. SUA REVOGAÇÃO, COM OBSERVÂNCIA DAS REGRAS DE TRANSIÇÃO INSCRITAS NO ART. 41, §§ 1º, 2º E 3º, ADCT/1988. III. - RE CONHECIDO E PROVIDO.” (RE 280.294, REL. MIN. CARLOS VELLOSO, SEGUNDA TURMA, DJ DE 21.06.2002)

CONFIRAM-SE, AINDA: AI 278.497-AGR (REL. MIN. NELSON JOBIM, DJ DE 09.02.2001); RE 182.160 (REL. MIN. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJ DE 04.09.1998); RE 161.354 (REL. MIN. MOREIRA ALVES, DJ DE 01.12.1995) E RE 174.550, REL. MIN. NÉRI DA SILVEIRA, DJ DE 28.04.2000).

Assim sendo, legítimas as exigências de ICMS, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, 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.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

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

Neste particular, cabe lembrar que diversos processos são trazidos a julgamento neste E. Conselho de Contribuintes em que o descumprimento de tal

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

obrigação acessória **não** acarretou o descumprimento da obrigação principal, casos em que somente foi exigida a referida multa isolada.

A toda evidência, situações como essa hão de ser apenas de modo diferente daquelas em que, a par do descumprimento da obrigação acessória, o sujeito passivo se furta também do dever de recolher o imposto devido (que, em última instância, é o bem jurídico primordial tutelado pelo Direito Tributário), reclamando-se, nestas hipóteses, a aplicação adicional da multa de revalidação, tal como exigido no presente lançamento.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas.

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

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

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

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

Cumprida ainda ressaltar que não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182 da mencionada lei (e art. 110, inciso I, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

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

Lei nº 6.763/75

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

(...)

Lei nº 9.430/96

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

(...)

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

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

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida, em parte, a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Revisora), que o julgava parcialmente procedente, para excluir a multa isolada cominada. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Lopes da Costa Oliveira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé. Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira vencida, os Conselheiros Marco Túlio da Silva e Marcelo Nogueira de Moraes.

**Sala das Sessões, 14 de fevereiro de 2019.**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Presidente / Relator**

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

---

Acórdão:	23.202/19/1ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001137913-71	
Impugnação:	40.010146727-40	
Impugnante:	Arcelormittal Brasil S.A.	
	IE: 338094007.05-41	
Proc. S. Passivo:	Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

---

Voto proferido pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS em razão de aproveitamento indevido de créditos destacados em Conhecimentos de Transporte que documentaram prestações vinculadas a saídas isentas de mercadorias.

Em que pese não discordar do Relator no que tange a impropriedade de apropriação dos créditos, peço vênica para divergir em relação a cobrança da multa isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Além da exigência do ICMS, crédito decorrente do descumprimento da obrigação principal por violação ao art. 29, § 5º da Lei nº 6.763/75, foram lavradas multas de revalidação e isolada. As multas são as previstas, respectivamente, no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

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

(...)

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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

Via de regra é perfeitamente possível que em um mesmo lançamento sejam cumuladas multas de ofício e isolada, afinal essas possuem fatos geradores distintos – a primeira incide sobre o descumprimento de obrigação principal e a segunda sobre o descumprimento da obrigação acessória desta decorrente. Entretanto, diante da melhor interpretação a ser dada ao tipo do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, no presente caso essa cumulação não procede.

Embora, tradicionalmente, as condutas previstas no citado art. 55 estejam relacionadas a uma ação referente ao descumprimento de um dever instrumental, implicando na sanção administrativa que tem a finalidade de fazer impor o mandamento legal de todos colaborarem com o Fisco na arrecadação e fiscalização de tributos, tem-se no caso do inciso XXVI conduta que se confunde com o próprio descumprimento da obrigação principal.

Segundo a norma, o contribuinte que apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária deve ser punido com multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado.

O ICMS é imposto incidente sobre o valor agregado em cada etapa do processo de industrialização e comercialização de mercadoria ou produto, até chegar ao consumidor final. O valor do imposto a ser recolhido no mês corresponde à diferença entre o imposto incidente na saída e o imposto relativo às operações de aquisição de mercadorias e serviços, nos termos da legislação.

Neste cenário, a apropriação indevida de créditos é ação que equivale ao não pagamento do imposto, ou seja, é verdadeira violação as regras que regem a própria obrigação principal. A redação do art. 113 do Código Tributário Nacional é clara ao traçar as diferenças entre obrigações principal e acessória:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Vale destacar ainda que o art. 115, também do CTN, dispõe que o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

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

Ora, a ação de apropriação de crédito não tem natureza de obrigação acessória, ao contrário, é ação umbilicalmente relacionada à obrigação principal e a qual decorrente do princípio da não cumulatividade do imposto.

Portanto, há uma impropriedade no lançamento na medida em que além da multa do art. 55, inciso XXVI, erroneamente classificada como isolada neste caso, também foi exigida a multa de revalidação do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Ou seja, uma única conduta consubstanciada no recolhimento a menor de ICMS em razão do aproveitamento indevido de créditos está sendo punida duplamente.

Diante de todo o exposto, voto pelo cancelamento da multa prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

**Sala das Sessões, 14 de fevereiro de 2019.**

**Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri**  
**Conselheira**