

Acórdão: 5.232/19/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001106786-46  
Recurso de Revisão: 40.060148053-88  
Recorrente: Neovia Nutrição e Saúde Animal Ltda.  
IE: 693177591.00-72  
Recorrido: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Cláudia Horta de Queiroz/Outro(s)  
Origem: DF/Varginha

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a entradas de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos cujas operações de saída, amparadas pela isenção prevista no item 50 do Anexo I do RICMS/02, se destinam ao município de Manaus, nos termos do disposto no inciso I do art. 269 do Anexo IX do RICMS/02, bem como se destinam aos municípios de Eptaciolândia, Macapá e Boa Vista, sem respaldo em regime especial, conforme previsão expressa no art. 269-A do Anexo IX do RICMS/02. Infração caracterizada. 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. Reforma parcial da decisão *a quo* para que seja excluída a Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, por inaplicável ao caso dos autos. Recurso de Revisão conhecido e parcialmente provido à unanimidade.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS, no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2017, em razão de apropriação indevida de créditos do imposto, por falta de estorno correspondente às entradas de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos cujas saídas encontram-se amparadas pela isenção prevista no item 50 do Anexo I do RICMS/02, nas seguintes situações:

- saídas, para o município de Manaus, de produtos cujo valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal foi superior ao dispendido com a mão-de-obra empregada na sua industrialização, deixando de atender ao requisito previsto no inciso I do art. 269 do Anexo IX do RICMS/02;

- saídas de produtos para os municípios de Eptaciolândia, Macapá e Boa Vista, sem a existência de regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, nos termos do art. 269-A do Anexo IX do RICMS/02.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada de 50% (cinquenta por cento sobre o valor do crédito indevidamente apropriado prevista no art. 55, inciso XXVI, do citado diploma legal.

A 3ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 23.225/19/3ª, à unanimidade, julgou procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 251/261.

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: Acórdãos nºs: 4.486/15/CE (PTA nº 01.000245681-11) e 20.506/14/2ª (PTA nº 01.000198427-65).

Requer, ao final, o conhecimento e provimento do Recurso de Revisão.

A Assessoria do CCMG, em parecer de fls. 276/293, opina em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu provimento parcial para que seja excluída a Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, por inaplicável ao caso dos autos.

---

### ***DECISÃO***

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

### **Dos Pressupostos de Admissibilidade**

Superada a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Para efeito de se avaliar a admissibilidade do Recurso, deve-se ressaltar que essa espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e em circunstâncias/condições iguais, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

Conforme mencionado, a Recorrente sustenta que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: Acórdãos nºs 4.486/15/CE (PTA nº 01.000245681-11) e 20.506/14/2ª (PTA nº 01.000198427-65), decisões definitivas na esfera administrativa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalta-se que as decisões indicadas como paradigmas encontram-se aptas para serem analisadas quanto ao cabimento do Recurso, tendo em vista que foram disponibilizadas no Diário Eletrônico em 23/10/15 e 19/09/14, respectivamente, portanto, há menos de 05 (cinco) anos da publicação da decisão recorrida (disponibilizada no Diário Eletrônico em 10/05/19), considerando-se a previsão constante no inciso I do art. 165 do RPTA.

Alega a Recorrente que não pode conformar com a decisão recorrida que manteve a exigência de ICMS, multas e juros, pois, como adiante apresentado, o E. Conselho de Contribuintes, em casos análogos, houve por bem julgar as questões de mérito de forma distinta e pronunciar pela *improcedência* dos lançamentos fiscais.

Sustenta que na decisão recorrida foi aplicada a legislação de forma distinta das decisões contidas nos citados acórdãos paradigmas.

Argui que a decisão recorrida, consubstanciada no Acórdão nº 23.225/19/3ª, reputou correta a capitulação da Multa Isolada com base no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, sob o seguinte fundamento:

(...)

DE TODO O ACIMA EXPOSTO, VERIFICA-SE QUE O LANÇAMENTO ENCONTRA-SE PERFEITO, SENDO LEGÍTIMAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, ACRESCIDO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NOS ARTS. 56, INCISO II E 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 SEGUINTE:

(...)

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.

A PENALIDADE 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 DESCORDO COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DA PARTE DO CRÉDITO NÃO ESTORNADA.

ASSIM, VERIFICA-SE QUE RESTOU CARACTERIZADA A INFRINGÊNCIA À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, SENDO, POR CONSEQUENTE, LEGÍTIMAS AS EXIGÊNCIAS CONSTANTES DO AUTO DE INFRAÇÃO EM COMENTO.

(...)

Fala que, no julgamento de questão equânime, **Acórdão paradigma nº 4.486/15/CE**, concluiu-se que a multa isolada aplicável ao aproveitamento indevido de crédito de ICMS relacionado à operação subsequente não-tributada para Zona Franca de Manaus não seria aquela prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75,

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

considerando que a multa específica para o fato tipificado no Auto de Infração seria a do art. 55, inciso XIII, alínea “b”, da Lei nº 6.763/75:

(...)

NO QUE TANGE À MULTA ISOLADA, A FISCALIZAÇÃO, ÀS FLS. 163/167, AFIRMA QUE O CC/MG, AO JULGAR MATÉRIA IDÊNTICA À DO PRESENTE FEITO, CONSIDEROU PROCEDENTE TANTO A EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA DO ART. 55, INCISO XIII, “B” (ACÓRDÃO Nº 21.364/13/1ª), QUANDO A MULTA ISOLADA DO ART. 55, INCISO XXVI (ACÓRDÃO Nº 20.557/12/3ª), AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.

OBSERVE-SE A CAPITULAÇÃO LEGAL DAS DUAS PENALIDADES EM COMENTO:

**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 SEGUINTE:

(...)

XIII - POR UTILIZAR INDEVIDAMENTE CRÉDITO FISCAL RELATIVO A:

(...)

B) OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO SUBSEQÜENTE, 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;

(...)

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;(GRIFOU-SE)

(...)

**NO ENTANTO, COTEJANDO A SITUAÇÃO FÁTICA DOS AUTOS – ESTORNO DE CRÉDITO DE ICMS APROPRIADO INDEVIDAMENTE EM RAZÃO DE SAÍDA POSTERIOR AO ABRIGO DA ISENÇÃO – COM A DESCRIÇÃO DE AMBAS AS PENALIDADES, NÃO HÁ DÚVIDAS DE QUE A PENALIDADE ISOLADA EXIGÍVEL É A DO ART. 55, INCISO XIII, ALÍNEA “B”, NA MEDIDA EM QUE ELA DESCREVE A CONDUTA PRATICADA PELA RECORRIDA.**

ADEMAIS, A MULTA ISOLADA DO ART. 55, INCISO XXVI EXPRESSAMENTE EXCLUI SUA APLICAÇÃO ÀS SITUAÇÕES ANTERIORES, TRATANDO-SE DE NORMA COM CARÁTER RESIDUAL, SOMENTE APLICÁVEL AO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO NÃO CONTEMPLADO NOS DEMAIS INCISOS DO ART. 55 QUE CUIDAM DESSA MATÉRIA.

SALIENTE-SE QUE O ART. 112, INCISO IV DO CTN É APLICÁVEL SOMENTE QUANDO HÁ DÚVIDA RAZOÁVEL EM RELAÇÃO À

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NATUREZA OU GRADUAÇÃO DA PENALIDADE APLICÁVEL, DESDE QUE SE ESTEJA DIANTE DE DUAS OU MAIS OPÇÕES, TODAS JURIDICAMENTE VÁLIDAS. EM OUTRAS PALAVRAS, OPTA-SE PELA PENALIDADE MENOS ONEROSA, QUANDO HÁ DUAS OU MAIS POSSIBILIDADES IGUALMENTE VÁLIDAS DE PENALIZAÇÃO, O QUE NÃO É A HIPÓTESE DOS AUTOS, NA QUAL O FATO AMOLDA-SE PERFEITAMENTE A UMA DAS CONDUTAS PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO.

DESSA FORMA, A MULTA ISOLADA DO ART. 55, INCISO XXVI DEVE SER EXCLUÍDA, POR INAPLICÁVEL À ESPÉCIE.

Conclui a Recorrente que há divergência na aplicação das multas previstas no art. 55 da Lei nº 6.763/75 para situações equânimes.

Após análise dos autos e inteiro teor do acórdão indicado como divergente em análise (**Acórdão nº 4.486/15/CE**), constata-se assistir razão à Recorrente, eis que as decisões recorrida e paradigma divergiram quanto à aplicação da legislação tributária no aspecto abordado no recurso.

Na decisão recorrida, discutiu-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, em relação às saídas para Manaus, de produtos cujo valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal foi superior ao dispendido com a mão-de-obra empregada na sua industrialização, nos termos do disposto no inciso I do art. 269 do Anexo IX do RICMS/02 (item 01 do AI), e também relativos a saídas de produtos para os municípios de Epitaciolândia, Macapá e Boa Vista, sem a existência de regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, nos termos do art. 269-A do Anexo IX do RICMS/02) – item 02 do AI.

Nesse diapasão, foi mantida, na decisão recorrida, a Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, exigida pelo Fisco, sob entendimento de que a penalidade era 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.

Lado outro, na decisão paradigmática, a discussão cingiu-se ao estorno de crédito de ICMS apropriado indevidamente em razão de saída posterior ao abrigo da isenção, também com destino à Zona Franca de Manaus, como no item 01 do acórdão recorrido, só que no caso da decisão paradigma a motivação do estorno dá-se em razão de o remetente das mercadorias ser comercial ou diferente de fabricante (nos termos do previsto no inciso II do art. 269 do Anexo IX do RICMS/02). Na decisão paradigma, foi excluída a Multa Isolada prevista no inciso XXVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, exigida pelo Fisco, tendo em vista o entendimento de que a Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, da citada lei, ser específica para a irregularidade imputada.

Examine-se excertos das referidas decisões recorrida e paradigma:

### **DECISÃO RECORRIDA:**

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A ENTRADAS DE MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO E DE EMBALAGEM EMPREGADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS CUJAS OPERAÇÕES DE SAÍDA, AMPARADAS PELA ISENÇÃO PREVISTA NO ITEM 50 DO ANEXO I DO RICMS/02, SE DESTINAM AO MUNICÍPIO DE MANAUS, NÃO TENDO SIDO ATENDIDA A CONDIÇÃO ESTABELECIDADA NO INCISO I DO ART. 269 DO ANEXO IX DO RICMS/02, BEM COMO SE DESTINAM AOS MUNICÍPIOS DE EPITACIOLÂNDIA, MACAPÁ E BOA VISTA, SEM RESPALDO EM REGIME ESPECIAL, CONFORME PREVISÃO EXPRESSA NO ART. 269-A DO ANEXO IX DO RICMS/02. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTAS 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 UNÂNIME.

(...)

A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS, NO PERÍODO DE JANEIRO DE 2014 A DEZEMBRO DE 2017, EM RAZÃO DE APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DO IMPOSTO, POR FALTA DE ESTORNO CORRESPONDENTE ÀS ENTRADAS DE MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO E DE EMBALAGEM EMPREGADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS CUJAS SAÍDAS ENCONTRAM-SE AMPARADAS PELA ISENÇÃO PREVISTA NO ITEM 50 DO ANEXO I DO RICMS/02, NAS SEGUINTE SITUAÇÕES:

**- SAÍDAS, PARA O MUNICÍPIO DE MANAUS, DE PRODUTOS CUJO VALOR DA MATÉRIA-PRIMA DE ORIGEM ANIMAL OU VEGETAL FOI SUPERIOR AO DISPÊNDIO COM A MÃO-DE-OBRA EMPREGADA NA SUA INDUSTRIALIZAÇÃO, DEIXANDO DE ATENDER AO REQUISITO PREVISTO NO INCISO I DO ART. 269 DO ANEXO IX DO RICMS/02;**

- SAÍDAS DE PRODUTOS PARA OS MUNICÍPIOS DE EPITACIOLÂNDIA, MACAPÁ E BOA VISTA, SEM A EXISTÊNCIA DE REGIME ESPECIAL CONCEDIDO PELO SUPERINTENDENTE DE TRIBUTAÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 269-A DO ANEXO IX DO RICMS/02.

EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO DE 50% (CINQUENTA POR CENTO) CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75 E MULTA ISOLADA DE 50% (CINQUENTA POR CENTO) SOBRE O VALOR DO CRÉDITO INDEVIDAMENTE APROPRIADO PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DO CITADO DIPLOMA LEGAL.

(...)

**A LEGISLAÇÃO ESTABELECE QUE 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 NO MUNICÍPIO DE MANAUS, SALVO SE O VALOR DA MATÉRIA-PRIMA DE ORIGEM ANIMAL OU VEGETAL FOR SUPERIOR AO DISPENDIDO COM A MÃO-DE-OBRA EMPREGADA NA SUA INDUSTRIALIZAÇÃO.**

**PELAS PLANILHAS DE FLS. 08/21, VERIFICA-SE QUE A AUTUADA NÃO CUMPRE ESSE REQUISITO.**

POR OUTRO LADO, TAMBÉM 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 EPITACIOLÂNDIA, NO ESTADO DO ACRE, MACAPÁ NO ESTADO DO AMAPÁ, E BOA VISTA, NO ESTADO DE RORAIMA, AO CONTRIBUINTE DETENTOR DE REGIME ESPECIAL CONCEDIDO PELO SUPERINTENDENTE DE TRIBUTAÇÃO.

A PRÓPRIA IMPUGNANTE RECONHECE QUE NÃO CUMPRE ESSE REQUISITO.

(...)

QUESTIONA, AINDA A IMPUGNANTE, A APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA PREVISTA NO INCISO XXVI DO ART. 55 DA LEI 6.763/75 AFIRMANDO QUE A MESMA É PREJUDICIAL À ORDEM JURÍDICA, ECONÔMICA E SOCIAL DO PAÍS, QUE VIOLA O DIREITO DE PROPRIEDADE E TEM EFEITO DE CONFISCO.

PORTANTO, ENTENDE QUE A MESMA MERECE SER CANCELADA.

NÃO OBSTANTE, VERIFICA-SE QUE A PENALIDADE ENCONTRA-SE RÉGULARMENTE INSERIDA NA LEI QUE INSTITUI O ICMS NO ESTADO DE MINAS GERAIS, DESCARACTERIZANDO, DESSA FORMA, QUALQUER ARGUMENTO DE PREJUÍZO À ORDEM JURÍDICA, ECONÔMICA E SOCIAL DO PAÍS OU MESMO VIOLANDO O DIREITO DE PROPRIEDADE.

CONVÉM DESTACAR 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 DETERMINADOS PELA LEI Nº 14.941/03 E O AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO EM ESTRITO CUMPRIMENTO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS MINEIRAS, ÀS QUAIS SE ENCONTRA O CONSELHO DE CONTRIBUINTES ADSTRITO EM SEU JULGAMENTO, A TEOR DO ART. 182 DA LEI Nº 6.763/75, QUE ASSIM DETERMINA:

(...)

DE TODO O ACIMA EXPOSTO, VERIFICA-SE QUE O LANÇAMENTO ENCONTRA-SE PERFEITO, SENDO LEGÍTIMAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, ACRESCIDO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA PREVISTAS NOS ARTS. 56, INCISO II E 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 SEGUINTE:

(...)

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.

**A PENALIDADE 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 DESCORDO COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA DA PARTE DO CRÉDITO NÃO ESTORNADA.**

**ASSIM, VERIFICA-SE QUE RESTOU CARACTERIZADA A INFRINGÊNCIA À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, SENDO, POR CONSEQUENTE, LEGÍTIMAS AS EXIGÊNCIAS CONSTANTES DO AUTO DE INFRAÇÃO EM COMENTO. (GRIFOU-SE).**

**DECISÃO PARADIGMA:**

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA - ZONA FRANCA DE MANAUS. CONSTATOU-SE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS DESTACADOS EM DOCUMENTOS FISCAIS DE ENTRADAS DE MERCADORIAS CUJAS SAÍDAS POSTERIORES SE DERAM AO ABRIGO DA ISENÇÃO, COM DESTINO À ZONA FRANCA DE MANAUS. O ESTORNO É DEVIDO COM BASE NO ART. 71, INCISO I C/C ITEM 50 DA PARTE 1 DO ANEXO I, AMBOS DO RICMS/02. EXIGE-SE DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75. **NO ENTANTO, EXCLUI-SE A PENALIDADE ISOLADA POR INAPLICÁVEL À ESPÉCIE.** DECISÃO REFORMADA COM O RESTABELECIMENTO PARCIAL DAS EXIGÊNCIAS FISCAIS.

DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – ENCERRAMENTO – ISENÇÃO – OPERAÇÃO SUBSEQUENTE – ZONA FRANCA DE MANAUS. CONSTATADA A FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS EM DECORRÊNCIA DE SAÍDA ISENTA DE MERCADORIAS RECEBIDAS AO ABRIGO DO DIFERIMENTO. INFRAÇÃO CARACTERIZADA NOS TERMOS DO ART. 12, INCISO I DO RICMS/02 C/C ARTS. 1º, 3º E 20 DO REGIME ESPECIAL Nº 45.000001019-66. EXIGE-SE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75. RESTABELECIDAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS.

RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO À UNANIMIDADE E PARCIALMENTE PROVIDO PELO VOTO DE QUALIDADE.



(...)

A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A CONSTATAÇÃO, NO PERÍODO DE JANEIRO A DEZEMBRO DE 2009, DE APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DE ICMS PROVENIENTES DA AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS (PEÇAS E ACESSÓRIOS AUTOMOTIVOS) QUE POSTERIORMENTE FORAM COMERCIALIZADAS AO ABRIGO DE ISENÇÃO, COM DESTINO À ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM).

**A OPERAÇÃO PRATICADA PELA RECORRIDA É ISENTA, NOS TERMOS DO ITEM 50 DA PARTE 1 DO ANEXO I DO RICMS/02 E O ART. 71, INCISO I DO MESMO DIPLOMA LEGAL EXIGE O ESTORNO DOS CRÉDITOS REFERENTES À ENTRADA QUANDO A MERCADORIA SAIR DO ESTABELECIMENTO AO ABRIGO DE ISENÇÃO OU NÃO INCIDÊNCIA.**

ALÉM DISSO, COMO PARTE DAS MERCADORIAS ENVIADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS ENTROU NO ESTABELECIMENTO DA RECORRIDA AO ABRIGO DO DIFÉRIMENTO PREVISTO NOS ARTS. 1º E 3º DO REGIME ESPECIAL Nº 45.000001019-66, PROCÉDEU-SE AO SEU ENCERRAMENTO, COM FULCRO NO ART. 12, INCISO I DO RICMS/02 C/C ART. 20 DO PRÓPRIO REGIME ESPECIAL, EXIGINDO-SE O TRIBUTO CORRESPONDENTE COM BASE EM ALÍQUOTA MÉDIA, NOS TERMOS DO ANEXO 3 DE FLS. 21/22.

EXIGÊNCIAS, EM AMBOS OS CASOS, DO ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO DO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75.

EXIGIU-SE, AINDA, PELO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO, A MULTA ISOLADA DO ART. 55, INCISO XXVI DA LEI Nº 6.763/75.

(...)

**O ART. 71, INCISO I DO RICMS/02 É CLARO AO EXIGIR O ESTORNO DO CRÉDITO SEMPRE QUE A MERCADORIA FOR OBJETO DE SAÍDA SUBSEQUENTE ISENTA OU NÃO TRIBUTADA:**

**ART. 71. O CONTRIBUINTE DEVERÁ EFETUAR O ESTORNO DO IMPOSTO CREDITADO SEMPRE QUE O SERVIÇO TOMADO OU A MERCADORIA OU O BEM ENTRADOS NO ESTABELECIMENTO:**

**I - VIEREM A SER OBJETO DE OPERAÇÃO SUBSEQÜENTE NÃO TRIBUTADA OU ISENTA, OBSERVADO O DISPOSTO NO § 3º DESTE ARTIGO E NO ARTIGO 74 DESTE REGULAMENTO;**

**O ART. 269 DA PARTE 1 DO ANEXO IX DO RICMS/02, QUE REPRODUZ A CLÁUSULA TERCEIRA DO CONVÊNIO ICMS Nº 65/88, GARANTE A MANUTENÇÃO DO CRÉDITO RELATIVO À ENTRADA DE MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO E DE EMBALAGEM EMPREGADOS NA FABRICAÇÃO DOS PRODUTOS ENVIADOS À ZFM, SENDO QUE O INCISO II EXIGE, A CONTRARIO SENSU, PARA APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO, QUE O ESTABELECIMENTO REMETENTE SEJA O FABRICANTE DAS MERCADORIAS:**

RICMS/02

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Convênio ICMS nº 65/88

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.

(...)

A PRETENDIDA EQUIPARAÇÃO DA REMESSA PARA ZONA FRANCA DE MANAUS A UMA EXPORTAÇÃO, DANDO-LHE OS EFEITOS DA IMUNIDADE QUE ALCANÇA A ÚLTIMA, NÃO É ALBERGADA PELA LEGISLAÇÃO, QUE CONFORME DISCORRIDO, PREVÊ A ISENÇÃO PARA AS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS, NOS TERMOS ACORDADOS PELAS UNIDADES FEDERADAS NO CONVÊNIO ICMS Nº 65/88.

ASSIM, CONSIDERANDO QUE O CONVÊNIO ICMS Nº 65/88 E A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA MINEIRA ESTÃO EM PLENA VIGÊNCIA, SENDO CERTA A EXIGÊNCIA DE ESTORNO DO CRÉDITO NAS SAÍDAS OBJETO DA PRESENTE AUTUAÇÃO, NÃO CABE AO CC/MG NEGAR-LHES APLICAÇÃO, DEVENDO OS ARGUMENTOS DE DEFESA SER AFASTADOS.

**A RECORRIDA AFIRMA QUE AO EXIGIR QUE O ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL SEJA O FABRICANTE DA MERCADORIA, O ART. 269, INCISO II DO ANEXO IX DO RICMS/02 AMPLIA INDEVIDAMENTE O ALCANCE DA NORMA CONTIDA NA CLÁUSULA TERCEIRA DO CONVÊNIO ICMS Nº 65/88, QUE FALA APENAS EM “ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL”.**

A CLÁUSULA TERCEIRA DO CONVÊNIO ICMS Nº 65/88, AO ASSEGURAR AO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL QUE PROMOVER A SAÍDA PARA A ZFM, A MANUTENÇÃO DOS CRÉDITOS RELATIVOS ÀS MATÉRIAS-PRIMAS, MATERIAIS SECUNDÁRIOS E MATERIAIS DE EMBALAGENS UTILIZADOS NA PRODUÇÃO DO BEM, NÃO DEIXA DÚVIDAS DE QUE ESTÁ SE REFERINDO AO INDUSTRIAL FABRICANTE E NÃO A QUALQUER OUTRO, POIS SOMENTE AQUELE QUE FABRICA ADQUIRE TAIS BENS, QUE SÃO UTILIZADOS NO PROCESSO DE INDUSTRIALIZAÇÃO DO PRODUTO A SER COMERCIALIZADO.

QUEM ADQUIRE A MERCADORIA E DEPOIS A REVENDE PARA A ZFM, SEJA UMA EMPRESA COMERCIAL OU INDUSTRIAL, EM MOMENTO ALGUM PROMOVERÁ ENTRADAS DE MATÉRIAS-PRIMAS, MATERIAIS SECUNDÁRIOS OU MATERIAIS DE EMBALAGENS DAS QUAIS SE CREDITAR. TAL CONSTATAÇÃO AFASTA, POR QUESTÃO DE LÓGICA, O ENTENDIMENTO APRESENTADO PELA RECORRIDA, NO SENTIDO DE QUE TAL CLÁUSULA TERCEIRA SE REFERIRIA A QUALQUER INDUSTRIAL, FABRICANTE OU NÃO DAS MERCADORIAS.

NÃO HÁ QUE SE FALAR EM ALARGAMENTO DE CONCEITOS POR PARTE DA LEGISLAÇÃO MINEIRA. A EXIGÊNCIA, PARA EFEITO DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITO, DE QUE AQUELE QUE PROMOVE A SAÍDA COM DESTINO À ZFM SEJA O PRÓPRIO FABRICANTE, É NORMA JÁ CONTIDA NO PRÓPRIO CONVÊNIO.

(...)

BASTA A LEITURA DO TEXTO LEGAL PARA SE DEPREENDER QUE APENAS AQUELE QUE REALIZA INDUSTRIALIZAÇÃO NAS MODALIDADES TRANSFORMAÇÃO E MONTAGEM É CONSIDERADO INDUSTRIAL FABRICANTE.

CONSEQUENTEMENTE, SOMENTE O CONTRIBUINTE QUE PRATICA ESSAS DUAS MODALIDADES DE INDUSTRIALIZAÇÃO TEM DIREITO AO APROVEITAMENTO DO CRÉDITO REFERENTE À ENTRADA DE MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO E DE EMBALAGEM, EM RELAÇÃO ÀS MERCADORIAS POSTERIORMENTE DESTINADAS À ZFM.

A PRÓPRIA RECORRIDA ADMITE QUE PRATICA DOIS TIPOS DE OPERAÇÃO COM DESTINO À ZFM:

- RECEBIMENTO E POSTERIOR VENDA DE PEÇAS E ACESSÓRIOS, SEM QUALQUER MODIFICAÇÃO, A SEUS CONCESSIONÁRIOS SITUADOS NA ZFM: TAIS OPERAÇÕES NÃO GERAM DIREITO AO CRÉDITO NA MEDIDA EM QUE NÃO HOUE QUALQUER INDUSTRIALIZAÇÃO DA MERCADORIA, ATUANDO A RECORRIDA NESSE MOMENTO COMO MERO ESTABELECIMENTO COMERCIAL;

- RECEBIMENTO DE PEÇAS QUE SÃO COLOCADAS EM NOVAS EMBALAGENS DE APRESENTAÇÃO PARA SEREM VENDIDAS À ZFM: OPERAÇÃO DE INDUSTRIALIZAÇÃO NA MODALIDADE "ACONDICIONAMENTO E REACONDICIONAMENTO", PREVISTA NA ALÍNEA "D" DO INCISO II DO ART. 222, SUPRA. NÃO GERAM DIREITO AO CRÉDITO DE ICMS PELAS ENTRADAS DE MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO E DE EMBALAGEM, POIS NÃO É UMA DAS ATIVIDADES PREVISTAS EM LEI COMO CARACTERIZADORAS DO INDUSTRIAL FABRICANTE.

**DESSE MODO, NENHUMA DAS DUAS ATIVIDADES PRATICADAS PELA RECORRIDA GERA DIREITO AO APROVEITAMENTO DE QUALQUER VALOR A TÍTULO DE CRÉDITO NO QUE TANGE ÀS MERCADORIAS REMETIDAS PARA A ZFM, RESTANDO CORRETO O ENTENDIMENTO DA FISCALIZAÇÃO.**

(...)

**NO QUE TANGE À MULTA ISOLADA, A FISCALIZAÇÃO, ÀS FLS. 163/167, AFIRMA QUE O CC/MG, AO JULGAR MATÉRIA IDÊNTICA À DO PRESENTE FEITO, CONSIDEROU PROCEDENTE TANTO A EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA DO ART. 55, INCISO XIII, “B” (ACÓRDÃO Nº 21.364/13/1ª), QUANDO A MULTA ISOLADA DO ART. 55, INCISO XXVI (ACÓRDÃO Nº 20.557/12/3ª), AMBOS DA LEI Nº 6.763/75.**

OBSERVE-SE A CAPITULAÇÃO LEGAL DAS DUAS PENALIDADES EM COMENTO:

**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 SEGUINTE: (...)

XIII - POR UTILIZAR INDEVIDAMENTE CRÉDITO FISCAL RELATIVO A:

(...)

B) OPERAÇÃO OU PRESTAÇÃO SUBSEQÜENTE, 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;

(...)

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;(GRIFOU-SE)

A FISCALIZAÇÃO, BASEANDO-SE NO ART. 112, INCISO IV DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - CTN (INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO ACUSADO), ENTENDEU POSSÍVEL A APLICAÇÃO DE QUALQUER UMA DAS DUAS PENALIDADES, RAZÃO PELA QUAL OPTOU PELA DO ART. 55, INCISO XXVI, QUE REPRESENTA, EM VALORES, UMA EXIGÊNCIA CERCA DE 16 (DEZESSEIS) VEZES MENOR (VIDE TABELA DE FLS. 166): (...)

**NO ENTANTO, COTEJANDO A SITUAÇÃO FÁTICA DOS AUTOS – ESTORNO DE CRÉDITO DE ICMS APROPRIADO INDEVIDAMENTE EM RAZÃO DE SAÍDA POSTERIOR AO ABRIGO DA ISENÇÃO – COM A DESCRIÇÃO DE AMBAS AS PENALIDADES, NÃO HÁ DÚVIDAS DE QUE A PENALIDADE ISOLADA EXIGÍVEL É A DO ART. 55, INCISO XIII, ALÍNEA “B”, NA MEDIDA EM QUE ELA DESCREVE A CONDUTA PRATICADA PELA RECORRIDA.**

ADEMAIS, A MULTA ISOLADA DO ART. 55, INCISO XXVI EXPRESSAMENTE EXCLUI SUA APLICAÇÃO ÀS SITUAÇÕES ANTERIORES, TRATANDO-SE DE NORMA COM CARÁTER RESIDUAL, SOMENTE APLICÁVEL AO APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITO NÃO CONTEMPLADO NOS DEMAIS INCISOS DO ART. 55 QUE CUIDAM DESSA MATÉRIA. (...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

DESSA FORMA, A MULTA ISOLADA DO ART. 55, INCISO XXVI DEVE SER EXCLUÍDA, POR INAPLICÁVEL À ESPÉCIE. (GRIFOU-SE).

Nesse sentido, resta caracterizada a divergência das decisões quanto à aplicação da legislação tributária, no tocante ao **Acórdão paradigma de nº 4.486/15/CE**.

No tocante ao **Acórdão nº 20.506/14/2ª, também indicado como paradigma**, alega a Recorrente que a decisão foi pela improcedência do lançamento fiscal sob o fundamento de que o descumprimento de condições regulamentares (RICMS), não prejudica o gozo de benefício fiscal de desoneração tributária, não-incidência e isenção, conseqüentemente, à manutenção de créditos do ICMS, que é o cerne da questão objeto do Auto de Infração.

Sustenta que para gozo do benefício fiscal, a Recorrente fez prova de que as mercadorias foram internalizadas na Zona Franca de Manaus - ZFM e em Áreas de Livre Comércio - ALC, por meio das Declarações de Ingressos emitidas pela Superintendência da Zona Franca de Manaus - SUFRAMA.

Assevera que o próprio Auto de Infração aponta que houve a falta de recolhimento de ICMS em razão da apropriação indevida de créditos do imposto, em razão de não haver o estorno correspondente às entradas de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos cujas saídas encontram-se amparadas pela isenção. Entende, assim, que não há dúvidas de que as operações com as mercadorias foram efetivamente destinadas à ZFM e ALC, mesmo assim, o acórdão recorrido julgou procedente o lançamento fiscal, sob a alegação de que não foram cumpridas as condicionantes para a apropriação dos créditos de ICMS, relacionadas nos arts. 269, inciso I, e 269-A, da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02.

Assevera que, diferentemente da decisão recorrida, a decisão paradigma consubstanciada no Acórdão nº 20.506/14/2ª, concluiu pela improcedência do lançamento fiscal, mesmo quando apurado o descumprimento de condições da legislação estadual, pois, não seria suficiente para descaracterizar a natureza da operação para efeito de aplicação da desoneração tributária: não-incidência e isenção. São citados excertos da decisão paradigma.

Finaliza argumentando que, no seu entender, do mesmo modo que na decisão paradigma, não há que se falar em estornos de créditos de ICMS, no caso em exame, se há prova inequívoca de que as mercadorias foram remetidas para a ZFM e ALC, operações desoneradas do pagamento do ICMS com direito à manutenção dos créditos do imposto em razão de incentivos mantidos expressamente pela Constituição Federal de 1988.

Ressalta-se que a espécie de Recurso de Revisão em análise tem como pressuposto de cabimento a existência de decisão divergente quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e sob as mesmas circunstâncias/condições, proferida pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador, podendo ser pela Câmara Especial.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre a mesma matéria, logicamente dentro das mesmas condições e sob as mesmas circunstâncias fáticas. Dessa forma, respaldado nesse entendimento, com fulcro no inciso II do art. 163 do RPTA, constata-se que não há divergência de decisões quanto à aplicação da legislação tributária quando são analisados dois lançamentos com aspectos fáticos de irregularidades distintos.

Não há que se falar, portanto, em divergência quanto à aplicação da legislação tributária, pois as decisões recorrida e paradigma (Acórdão paradigma de nº 20.506/14/2ª) confrontadas foram distintas, no aspecto abordado no recurso, por estarem baseadas em casos concretos também distintos.

Dessa forma, constatando-se que os lançamentos sob análise cuidam de aspectos fáticos distintos, as decisões não guardam, necessariamente, pertinência quanto ao resultado final.

Observe-se as imputações fiscais de ambos os lançamentos:

**ACÓRDÃO PARADIGMA DE Nº 20.506/14/2ª**

EMENTA

EXPORTAÇÃO - DESCARACTERIZAÇÃO - REMESSA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. IMPUTAÇÃO FISCAL DE DESCARACTERIZAÇÃO DE SAÍDA COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO, AO ABRIGO INDEVIDO DA NÃO INCIDÊNCIA, TENDO EM VISTA QUE A DESCRIÇÃO DO CIMENTO LANÇADA NAS NOTAS FISCAIS DE EXPORTAÇÃO EMITIDAS PELA EMPRESA DESTINATÁRIA EXPORTADORA E NOS MEMORANDOS DE EXPORTAÇÃO SER DIFERENTE DA CONSTANTE NAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS PELA AUTUADA. EXIGÊNCIAS DE ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75. NO ENTANTO, AS INFORMAÇÕES CONSTANTES NAS CÓPIAS DOS MEMORANDOS E REGISTROS DE EXPORTAÇÃO APRESENTADAS CONFIRMAM QUE O PRODUTO EXPORTADO (CIMENTO) É O CONSTANTE DAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS AO ABRIGO DA NÃO INCIDÊNCIA. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

**ACÓRDÃO RECORRIDO Nº 23.225/19/3ª**

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A ENTRADAS DE MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO E DE EMBALAGEM EMPREGADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS CUJAS OPERAÇÕES DE SAÍDA, AMPARADAS PELA ISENÇÃO PREVISTA NO ITEM 50 DO ANEXO I DO RICMS/02, SE DESTINAM AO MUNICÍPIO DE MANAUS, NÃO TENDO SIDO ATENDIDA A CONDIÇÃO ESTABELECIDADA NO INCISO I DO ART. 269 DO ANEXO IX DO RICMS/02, BEM COMO SE DESTINAM AOS MUNICÍPIOS DE EPITACIOLÂNDIA, MACAPÁ E BOA VISTA, SEM

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RESPALDO EM REGIME ESPECIAL, CONFORME PREVISÃO EXPRESSA NO ART. 269-A DO ANEXO IX DO RICMS/02. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTAS 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 UNÂNIME.

### RELATÓRIO

A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS, NO PERÍODO DE JANEIRO DE 2014 A DEZEMBRO DE 2017, EM RAZÃO DE APROPRIAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITOS DO IMPOSTO, POR FALTA DE ESTORNO CORRESPONDENTE ÀS ENTRADAS DE MATÉRIA-PRIMA, MATERIAL SECUNDÁRIO E DE EMBALAGEM EMPREGADOS NA FABRICAÇÃO DE PRODUTOS CUJAS SAÍDAS ENCONTRAM-SE AMPARADAS PELA ISENÇÃO PREVISTA NO ITEM 50 DO ANEXO I DO RICMS/02, NAS SEGUINTE SITUAÇÕES:

- SAÍDAS, PARA O MUNICÍPIO DE MANAUS, DE PRODUTOS CUJO VALOR DA MATÉRIA-PRIMA DE ORIGEM ANIMAL OU VEGETAL FOI SUPERIOR AO DISPENDIDO COM A MÃO-DE-OBRA EMPREGADA NA SUA INDUSTRIALIZAÇÃO, DEIXANDO DE ATENDER AO REQUISITO PREVISTO NO INCISO I DO ART. 269 DO ANEXO IX DO RICMS/02;

- SAÍDAS DE PRODUTOS PARA OS MUNICÍPIOS DE EPITACIOLÂNDIA, MACAPÁ E BOA VISTA, SEM A EXISTÊNCIA DE REGIME ESPECIAL CONCEDIDO PELO SUPERINTENDENTE DE TRIBUTAÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 269-A DO ANEXO IX DO RICMS/02.

EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO DE 50% (CINQUENTA POR CENTO) CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75 E MULTA ISOLADA DE 50% (CINQUENTA POR CENTO) SOBRE O VALOR DO CRÉDITO INDEVIDAMENTE APROPRIADO PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI DO CITADO DIPLOMA LEGAL. (...)

A simples leitura das acusações fiscais sinaliza que os fatos e as provas analisados nos autos são totalmente distintos, podendo levar a resultados de julgamentos totalmente distintos, como de fato ocorreu no caso em tela.

Diante do exposto, reputa-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), comprovando-se o preenchimento cumulativo das condições estabelecidas no referido dispositivo legal para conhecimento do recurso, em relação ao **Acórdão paradigma de nº 4.486/15/CE**.

Por consequência, encontram-se configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão.

**Do Mérito**

Cumprido de início ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento da matéria nele versada.

No caso em tela, a Recorrente propugna pela reforma total da decisão para que seja julgado improcedente o lançamento.

Conforme enfrentado de forma motivada e fundamentada na decisão recorrida, a falta de recolhimento de ICMS, no período de janeiro de 2014 a dezembro de 2017, se deu em razão de apropriação indevida de créditos do imposto, por falta de estorno correspondente às entradas de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos cujas saídas encontram-se amparadas pela isenção prevista no item 50 do Anexo I do RICMS/02, nas seguintes situações:

- saídas, para o município de Manaus, de produtos cujo valor da matéria-prima de origem animal ou vegetal foi superior ao dispendido com a mão-de-obra empregada na sua industrialização, deixando de atender ao requisito previsto no inciso I do art. 269 do Anexo IX do RICMS/02;

- saídas de produtos para os municípios de Eptaciolândia, Macapá e Boa Vista, sem a existência de regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, nos termos do art. 269-A do Anexo IX do RICMS/02.

Quanto à caracterização das infrações e exigências de ICMS e Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) capitulada no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, correto o lançamento conforme ratificado pela decisão recorrida.

Já com relação à multa isolada por descumprimento de obrigação acessória, o lançamento e a decisão recorrida merecem reparos, acatando-se, em parte, as razões da Defesa.

Na mesma linha da decisão paradigma consubstanciada no Acórdão nº 4.486/15/CE, verifica-se nos **Acórdãos nºs 4.289/14/CE, 4.286/14/CE, 4.436/15CE, 4.485/15/CE, 4.669/16/CE e 4.790/17/CE** o entendimento de que ao caso dos presentes autos correta é a Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, da Lei nº 6.763/75, vez que mais específica.

Examine-se os comandos legais pertinentes às referidas multas isoladas:

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:

(...)

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;

(...)

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;

**Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:**

*"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;"*

(Grifou-se).

Pois bem, verifica-se que o inciso XXVI retro contém ressalva expressa para aplicação da referida penalidade em relação às “hipóteses previstas nos incisos anteriores”, de modo que, antes de aplicar tal penalidade, é *mister* se certificar de que a conduta punível não se enquadra também nos incisos anteriores do mesmo artigo.

Havendo penalidade específica para a falta do estorno de crédito relativo às operações subsequentes isentas, no caso em razão do disposto no inciso I do art. 269 e art. 269-A, ambos da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, conforme lançamento em questão, deverá ser ela a exigida pela Fiscalização no lançamento.

Como é pacífico na doutrina e jurisprudência, as relações tributárias regem-se pelo princípio da estrita legalidade, especialmente em se tratando de normas cominativas de penalidade, hipótese em que a conduta passível de punição deve se enquadrar perfeitamente no “tipo penal”.

No caso dos autos, a conduta punível é exatamente a falta de estorno de créditos de ICMS correspondente às entradas de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação de produtos cujas saídas encontram-se amparadas pela isenção prevista no item 50 do Anexo I do RICMS/02.

Ora, se há penalidade específica para a falta de estorno dos créditos em relação às saídas isentas (art. 55, inciso XIII, alínea “b”, da Lei nº 6.763/75), em razão desta previsão específica, a multa aplicável é esta, e não aquela do inciso XXVI.

Logo, mesmo estando diante de hipótese de apropriação de crédito em desacordo com a legislação, a multa aplicável *in casu* é a prevista no inciso XIII, alínea “b” do art. 55 da Lei nº 6.763/75, afastando-se a do inciso XXVI, em face da mencionada ressalva.

Por fim, excetuando-se a multa isolada, quanto aos demais itens e exigências, considerando-se que os fundamentos utilizados pela 3ª Câmara de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Julgamento foram também adotados na presente decisão, ficam ratificados os termos constantes do Acórdão nº 23.225/19/3ª, conforme autoriza o art. 58 do Regimento Interno, estabelecido pelo Decreto nº 44.906 de 26/09/08, c/c Deliberação nº 01/2017.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, à unanimidade, em lhe dar provimento parcial para que seja excluída a Penalidade Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, por inaplicável ao caso dos autos. Pela Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Cláudia Horta de Queiroz e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Geraldo Júnio de Sá Ferreira. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Erick de Paula Carmo (Revisor), Eduardo de Souza Assis, Carlos Alberto Moreira Alves e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

**Sala das Sessões, 19 de julho de 2019.**

**Marco Túlio da Silva  
Relator**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior  
Presidente**

D