

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	22.542/21/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.001444555-42	
Impugnação:	40.010149919-42	
Impugnante:	Cia da Terra Agronegócios Ltda	
	IE: 702005410.00-71	
Proc. S. Passivo:	Paulo César da Silva Filho/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE NÃO TRIBUTADA. Constatação de recolhimento a menor do ICMS, em razão da falta de estorno de créditos do imposto, relativos a aquisições de mercadorias, cujas saídas posteriores ocorreram com o benefício da isenção do imposto. Infração caracterizada, nos termos do art. 71, inciso I, do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e Multas de Revalidação e Isolada previstas, respectivamente, no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XIII, alínea “b” c/c § 2º, inciso II, todos da Lei nº 6.763/75. Entretanto, considerando a indeterminação das operações relativas à infração apurada e, nos termos do que dispõe o inciso IV do art. 112 do CTN, o limitador da multa isolada deve ser o valor do imposto exigido no lançamento.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos a aquisições de mercadorias, cujas saídas posteriores ocorreram com isenção do imposto, tendo em vista a inobservância da proporcionalidade das saídas isentas sobre as saídas totais, contrariando o disposto no art. 31, inciso II, da Lei nº 6.763/75 (arts. 70, inciso II, 71, inciso I, do RICMS/02), no período de 01/03/15 a 30/09/19.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” c/c § 2º, inciso II, todos da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 23/36, sob os seguintes argumentos, em apertada síntese.

Alega preliminarmente a nulidade do Auto de Infração em face dos equívocos na apuração do valor a ser estornado, visto que a Autoridade Fiscal considerou exclusivamente os períodos em que a Impugnante não estornou créditos ou os estornou em valores menores aos que supostamente seriam devidos, segundo a regra do art. 72 do RICMS/02, deixando de considerar os períodos em que ela estornou valores superiores aos que seriam devidos, bem como não recompôs os saldos de

créditos das DAPIs dos períodos objeto da fiscalização, desconsiderando os valores recolhidos a maior.

Elabora quadros demonstrativos às fls. 28/30 dos autos, refazendo a apuração do ICMS do período autuado, para concluir que “*somente se apuraria crédito tributário em 10 (dez) competências*” e “*em diversas competências verifica-se que a Impugnante recolheu ICMS em montante superior ao devido, pois segundo a regra do artigo 72 do RICMS/MG utilizado pela d. fiscalização, tem-se que a Impugnante estornou valores superiores àqueles que estava obrigada a estornar*”.

Entende que, diante disso, resta clara a inobservância do princípio da não cumulatividade e à própria dinâmica de apuração do ICMS, incorrendo a Autoridade Fiscal em erro grave na identificação da base de cálculo e apuração do saldo devedor, em ofensa ao art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Admite por argumentação que, caso não se entenda por declarar nulo o lançamento, que seja determinada a revisão do lançamento fiscal para considerar em sua apuração os créditos passíveis de compensação.

Sustenta que a aplicação das multas de revalidação e isolada de forma cumulativa ofende os princípios da razoabilidade, da proporcionalidade e da vedação ao confisco (art. 150, IV da CF/88), razão pela qual devem ser afastadas, ou, ao menos reduzidas a 25% (vinte e cinco por cento) do imposto exigido.

Especificamente em relação à multa isolada alega que o Fisco incorreu em erro na sua apuração, pois para aplicar o limite da multa isolada previsto inciso I do § 2º do art. 55, da Lei nº 6.763/75, levou em consideração o valor total do estorno apurado e não apenas a diferença lançada a título de imposto. Isso porque a interpretação que se aplica ao mencionado dispositivo legal é que o limite da multa isolada deve considerar o valor do imposto exigido por meio do Auto de Infração.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 71/76, refuta as alegações da Defesa.

Argumenta que o trabalho fiscal foi realizado em fiel consonância com a legislação tributária mineira.

Argui que a isenção ou não incidência do ICMS, salvo determinação em contrário da legislação, acarretará a anulação do crédito relativo a operações anteriores, conforme dispõem os arts. 31, inciso II e 32, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e arts. 70, inciso II e 71, inciso I, do RICMS/02.

Aduz que, por força do art. 72 do RICMS/02, foi utilizado o método UEPS (último a entrar, primeiro a sair), com cálculos efetuados documento a documento, conforme consta do DVD anexo, arquivo “ECISP 2015_2019.PDF”, fl. 20 dos autos.

Assevera que não há previsão legal para recomposição da conta gráfica, devendo os valores apropriados indevidamente serem estornados na sua totalidade, nos

termos do art. 195 do RICMS/02, que também prevê a forma possível para compensação, quando for o caso.

Defende que as penalidades aplicadas encontram-se previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XIII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6.763/75, observando-se a limitação prevista no § 2º do mesmo dispositivo legal.

Argui que, como estabelecido na legislação, o valor da multa fica limitado a duas vezes o valor do imposto incidente na operação, e não sobre a diferença apurada, o que foi fielmente observado e demonstrado no trabalho fiscal, conforme Planilha Excel (abas “MULTA ISOLADA” e “MI AJUSTADA”), sendo que na primeira efetua-se o cálculo total e na segunda a adequação a duas vezes o valor da operação, sendo esta demonstrada do arquivo PDF “ECISP 2015_2019”.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CCMG exara o Despacho Interlocutório de fls. 83, sobre o qual se manifestam a Autuada, às fls. 86/87, e a Fiscalização, às fls. 89/90.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 92/102, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida. Quanto ao mérito, opina pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 10/02/21, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 11/02/21. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Paulo César da Silva Filho e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho.

Em sessão realizada em 11/02/21, acorda a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pela Conselheira Cindy Andrade Moraes, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 18/02/21, ficando proferidos os votos das Conselheiras Ivana Maria de Almeida (Relatora) e Gislana da Silva Carlos (Revisora), que rejeitavam as prefaciais arguidas e julgavam parcialmente procedente o lançamento para que a multa isolada aplicada fosse limitada ao valor de duas vezes o imposto exigido no lançamento, nos termos do art. 112 do CTN. Pela Fazenda Pública Estadual, assistiu ao julgamento a Dra. Shirley Daniel de Carvalho.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram em grande parte os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor em o presente Acórdão, salvo posicionamento contrário em relação à adequação da multa isolada.

Da Preliminar

A Impugnante inicia sua defesa, apontando vícios no lançamento.

Alega equívocos na apuração do valor a ser estornado, visto que a Autoridade Fiscal considerou exclusivamente os períodos em que a Impugnante não estornou créditos ou os estornou em valores menores aos que supostamente seriam devidos, segundo a regra do art. 72 do RICMS/02, deixando de considerar os períodos em que ela estornou valores superiores aos que seriam devidos, bem como não recompôs os saldos de créditos das DAPIs dos períodos objeto da fiscalização, desconsiderando os valores recolhidos a maior.

Menciona que, diversamente da apuração fiscal, “*somente se apuraria crédito tributário em 10 (dez) competências*” e “*em diversas competências verifica-se que a Impugnante recolheu ICMS em montante superior ao devido, pois segundo a regra do artigo 72 do RICMS/MG utilizado pela d. fiscalização, tem-se que a Impugnante estornou valores superiores àqueles que estava obrigada a estornar*”.

Entende que, diante disso, resta clara a inobservância do princípio da não cumulatividade e à própria dinâmica de apuração do ICMS, incorrendo a Autoridade Fiscal em erro grave na identificação da base de cálculo e apuração do saldo devedor, em ofensa ao art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN).

Entretanto, razão não lhe assiste.

Conforme disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional, o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

A formalização do lançamento encontra-se determinada no estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que em seu art. 89, assim prevê:

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

I - número de identificação;

II - data e local do processamento;

III - nome, domicílio fiscal ou endereço do sujeito passivo e os números de sua inscrição estadual e no CNPJ ou CPF;

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VII - os prazos em que o crédito tributário poderá ser pago com multa reduzida, se for o caso;

VIII - intimação para apresentação de impugnação administrativa, se cabível, com indicação do respectivo prazo, ou anotação de se tratar de crédito tributário não-contencioso;

IX - a indicação da repartição fazendária competente para receber a impugnação, em se tratando de crédito tributário contencioso;

(Grifou-se).

No presente caso, constata-se que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Verifica-se que as razões apresentadas não constituem vícios formais, mas confundem-se com o próprio mérito. Dessa forma, assim serão a seguir analisadas.

Rejeita-se, pois, as prefaciais arguidas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos a aquisições de mercadorias, cujas saídas posteriores ocorreram com isenção do imposto, tendo em vista a inobservância da proporcionalidade das saídas isentas sobre as saídas totais, contrariando o disposto no art. 31, inciso II, da Lei nº 6.763/75 (arts. 70, inciso II, 71, inciso I, do RICMS/02), no período de 01/03/15 a 30/09/19.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” c/c § 2º, inciso II, todos da Lei nº 6.763/75.

Instruem o presente Auto de Infração, dentre outros, os seguintes documentos: Auto de Início de Ação Fiscal (fl. 02), Relatório Fiscal (fls. 14/18), mídia de fl. 20 contendo as planilhas demonstrativas de apuração do crédito tributário (Excel), arquivo ECISP 2015_2019 (pdf) e as DAPIs do período e 01/2015 a 09/2019.

O estorno decorre da inobservância da proporcionalidade das saídas isentas sobre as saídas totais, em desacordo com o disposto no art. 31, inciso II da Lei nº 6.763/75 e art. 70, inciso II e 71, inciso I, estes do RICMS/02. Confira-se:

Lei nº 6.763/75:

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

RICMS/02

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

(...)

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

(...)

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

I - vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, **observado o disposto no § 3º deste artigo e no artigo 74 deste Regulamento;** (grifou-se)

(...)

Como exposto pelo Fisco, a apuração dos valores a serem estornados, por período de apuração, foi efetuada conforme o demonstrativo constante do arquivo "ECISP 2015_2019.PDF" (mídia de fl. 20), observando o disposto no art. art. 72 do RICMS/02, utilizando-se o método UEPS, com cálculos efetuados documento a documento. Assim dispõe o art. 72 do RICMS/02:

Art. 72. Tendo havido mais de uma aquisição ou recebimento e sendo impossível estabelecer correspondência entre estes e a mercadoria cujo crédito deva ser estornado, o montante a estornar será calculado pela aplicação da alíquota vigente à data do estorno sobre o valor da aquisição ou recebimento mais recente. (Grifou-se).

Observa-se que a regra geral acerca do estorno de crédito de ICMS, nos casos em que a operação posterior com a mercadoria que lhe deu origem seja efetuada ao abrigo da isenção, está exposta no art. 72 do RICMS/02, cujo mandamento foi devidamente obedecido pela Fiscalização.

A Impugnante alega que o Fisco, ao realizar o cálculo dos valores a serem estornados, em conformidade com a regra prevista no art. 72 do RICMS/02, somente considerou os períodos em que a Impugnante não estornou créditos ou os estornou em valores menores aos que supostamente seriam devidos, entretanto, desconsiderou

aqueles períodos em que a Impugnante estornou valores superiores aos que seriam devidos, além de não ter efetuado a recomposição da conta gráfica, utilizando os saldos de créditos das DAPIs dos períodos objeto da fiscalização, desconsiderando os valores recolhidos a maior.

Cabe esclarecer que o art. 195 do RICMS/02, que teve sua redação alterada pelo art. 3º do Decreto nº 46.698, de 30/12/14 (vigência a partir de 01/02/15) extinguiu o procedimento de recomposição da conta gráfica, em todo e qualquer procedimento fiscal, garantindo-se ao contribuinte a quitação de créditos tributários com saldos credores acumulados que detiver, observadas as disposições estabelecidas nos §§ 1º a 4º do referido dispositivo legal, *in verbis*:

Art. 195. Na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, acrescidos dos juros de mora, das multas relativas ao aproveitamento indevido e da penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, a partir dos respectivos períodos de creditamento.

§ 1º O contribuinte, por ocasião do pagamento do crédito tributário de que trata o caput, poderá deduzir do valor do imposto exigido a partir do mês subsequente ao último período em que se verificar saldo devedor dentre os períodos considerados no Auto de Infração, o montante de crédito acumulado em sua conta gráfica, mediante emissão de nota fiscal com lançamento a débito do respectivo valor.

§ 2º O montante do crédito acumulado, de que trata o § 1º, fica limitado ao menor valor de saldo credor verificado na conta gráfica no período compreendido entre o último período de apuração considerado no Auto de Infração e o período de apuração anterior ao período do pagamento.

§ 3º Na hipótese de saldo igual a zero ou saldo devedor, no período a que se refere o § 2º, fica vedada a dedução de que trata o § 1º.

§ 4º Os juros de mora sobre o imposto exigido, a penalidade a que se refere o inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763, de 1975, e os juros de mora a ela correspondentes, serão reduzidos proporcionalmente à dedução de que trata o § 1º.

(Grifou-se).

Também cabe considerar o disposto no art. 73 do RICMS/02, que complementa as disposições legais acerca do estorno de crédito de ICMS previsto no art. 71 do mesmo diploma:

Art. 73. Para efeitos de estorno, **será emitida nota fiscal com destaque do imposto** e com a observação de que a emissão se deu para fins de

estorno do valor do imposto anteriormente creditado, mencionando o fato determinante do mesmo, devendo ser escriturada no livro Registro de Saídas.

Parágrafo único. Na hipótese de estorno de crédito de ativo permanente entrado no estabelecimento até 31 de julho de 2000, o valor encontrado por período de apuração, nos termos do disposto no artigo 205 da Parte 1 do Anexo V, será destacado em separado.

(Grifou-se).

A Assessoria deste CCMG, considerando os argumentos da Defesa, quanto aos estornos de crédito ocorridos no período autuado, exarou o Despacho Interlocutório de fls. 83, nos seguintes termos:

No exercício da competência estatuída nos arts. 146 e 147, ambos do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, decide esta Assessoria do CCMG exarar Despacho Interlocutório para que o Sujeito Passivo cumpra o abaixo solicitado no prazo de 30 (trinta) dias, consoante o que estabelece a Deliberação nº 04/08 do Conselho Pleno do CCMG, em face da complexidade das informações solicitadas:

1 – Colacione aos autos **as notas fiscais emitidas nos termos do disposto no art. 73 da Parte Geral do RICMS/02, bem como os demonstrativos pertinentes à apuração dos créditos estornados conforme campo “095” da DAPI, no período de janeiro de 2015 a setembro de 2019.**

A Impugnante se manifestou dizendo que as referidas notas fiscais previstas não foram emitidas, porque *“a interpretação da assessoria contábil que lhe assessorava à época dos fatos, a previsão contida no artigo 73 do RICMS/MG não seria aplicável aos estornos em questão”*.

Alega que a despeito das notas fiscais não terem sido emitidas, os estornos realizados - ainda que em valores diferentes dos devidos - foram devidamente declarados e registrados na DAPI, e que a falta de emissão de notas fiscais trata-se de em mero erro formal, podendo ser corrigido mediante a emissão de notas fiscais extemporâneas, tão logo seja chancelado por este E. Conselho a recomposição da conta gráfica veiculada na impugnação.

No tocante aos demonstrativos pertinentes à apuração dos créditos estornados, também não logrou localizá-los, entendendo ainda ser despiciendos.

Superada a impossibilidade de recomposição da conta gráfica, em face da disposição legal contida no art. 195 do RICMS/02 que prevê que na hipótese do contribuinte do ICMS ter escriturado créditos ilegítimos ou indevidos, tais créditos serão estornados mediante exigência integral em Auto de Infração, constata-se ainda

que a Impugnante não logrou comprovar que os créditos estornados a maior se referem ao objeto da exigência fiscal em discussão.

Não se pode ser acatada a pretensão da Impugnante quanto à compensação do imposto devido com supostos estornos realizados a maior, que teriam resultado em recolhimento a maior do ICMS em alguns períodos.

O Regulamento do ICMS é expresso quanto à exigência da emissão de nota fiscal com destaque do imposto a ser estornado, com menção do fato determinante do referido estorno, devendo assim ser escriturada no livro Registro de Saídas.

Não se trata de mera formalidade. O descumprimento da legislação de regência não pode ser considerado como simples inobservância das obrigações acessórias, pois estas devem ser estritamente acatadas, na medida em que são determinantes para o controle fiscal.

A importância da obrigação acessória tem o mesmo peso da obrigação principal.

O próprio Código Tributário Nacional – CTN, ao tratar de ambas as obrigações no art. 113, deixa clara a importância do cumprimento das obrigações acessórias. Examine-se:

CTN 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. (...)

(Grifou-se).

Ademais, há que se ressaltar que o art. 74 do RICMS/02, referindo especificamente sobre o estorno do imposto creditado relativo ao serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento que vierem a ser objeto de operação subsequente não tributada ou isenta, determina que este deverá ser efetuado no mesmo período da saída da mercadoria ou bem, como realizado pelo Fisco em sua apuração. Confira-se:

Art. 74. Nas hipóteses do inciso I do caput do art. 71 deste Regulamento, **o estorno deverá ser efetuado no mesmo período da saída da mercadoria ou do bem**. (Grifou-se).

Diante do exposto, corretas as exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No tocante à Multa Isolada, e considerando a infração constatada, corretamente capitulou a Fiscalização a multa prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75. *In verbis*:

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

(...)

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;**

(...)

Não obstante, tal dispositivo da multa isolada encontra-se atrelado a um limitador máximo, previsto no § 2º do mesmo artigo.

Art. 55. (...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

Saliente-se o fato de que o disposto no § 2º do art. 55, acima transcrito, possui o mesmo poder e qualidade normativos da penalidade típica (art. 55, inciso XIII, alínea “b” da Lei nº 6.763/75).

Significa dizer, para efeitos de aplicação da multa isolada, necessária a análise de dois parâmetros, quais sejam: 1. a hipótese prevista na multa típica prevista para a infração constatada (*in casu*, 50% (cinquenta por cento) do valor da operação) e 2. o valor correspondente a duas vezes o imposto incidente na operação.

Veja-se que, no caso dos autos, tal análise foi observada pela Fiscalização, que, verificando *in casu* a primazia do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, entendeu por inapropriada a cobrança da multa isolada de 50% (cinquenta por cento) do valor da operação.

Isso posto, cabe analisar o valor considerado pela Fiscalização como correspondente a duas vezes o imposto incidente na operação para fins da limitação da penalidade isolada.

Para melhor compreensão, insta transcrever excerto do relatório anexo ao Auto de Infração (fls. 15), *in verbis*:

Os valores foram apurados utilizando-se o roteiro ECISP/AE – ESTORNO DE CRÉDITO DE ICMS – POR SAÍDAS POSTERIORES NÃO TGRIBUTADAS com apuração de valores diários relativos a entradas e

saídas, efetuando-se o estorno nota a nota, de conformidade com a natureza tributária das saídas, considerando não ser possível estabelecer a correspondência entre a aquisição e a mercadoria cujo crédito deva ser estornado, já que há entradas do mesmo produto tributadas e sem a incidência do imposto, adotou-se, para efeito de cálculos o disposto do artigo 72 do RICMS.

Art. 72 (...)

(...)

Note-se que as multas, no ECISP foram calculadas com base nos valores ali apurados, **sem considerar aqueles estornados pelo contribuinte nas DAPIs apresentadas nos períodos auditados**”.(grifou-se)

É crucial a informação acima da Fiscalização de que *“as multas, (...) foram calculadas com base nos valores ali apurados, sem considerar aqueles estornados pelo contribuinte nas DAPIs apresentadas nos períodos auditados”*, tendo em vista que calculadas no roteiro ECISP/AE – ESTORNO DE CRÉDITO DE ICMS – POR SAÍDAS POSTERIORES NÃO TRIBUTADAS, módulo do aplicativo Auditor Eletrônico.

Isso porque fica evidente e, também, por ser impossível estabelecer a correspondência entre a aquisição e a mercadoria cujo crédito deva ser estornado, como confirmado pela Fiscalização, que a metodologia de apuração da irregularidade não analisou a operação específica para determinar, ao final, quais as operações em que o contribuinte deixou de estornar o imposto ou estornou a menor, para fins de poder calcular qual seria o imposto incidente na operação e definir o valor da multa isolada (limitador máximo).

Tal assertiva é comprovada também pelo seguinte excerto do relatório fiscal:

As diferenças reais foram apuradas na planilha “0071 (...), onde, na abas “DEM MENSAL” foram apuradas as diferenças existentes entre os valores apurados pelo Fisco e os declarados pelo contribuinte em seus Demonstrativos Mensais, na “CRED A MAIOR” foram listados apenas aqueles períodos onde houveram estornos inferiores ao devido, **servindo esses valores para cálculo das penalidades, dessa forma, divergindo esses valores daqueles apurados do aplicativo que não levaram em consideração os valores declarados pelo contribuinte.**

Mencione que, com base na planilha fiscal (CD fls. 20), a informação de que *“foram listados apenas aqueles períodos onde houveram (sic) estornos inferiores ao devido”*, realmente refere-se à apuração mensal e não, somatório de várias operações no mês.

Assim, verificando a apuração da multa, conclui-se que a Fiscalização acabou por exigir a multa isolada considerando todas as operações fiscalizadas, indiferente de haver ou não a infração apontada (aproveitamento indevido de crédito em face da não efetivação do estorno).

No caso dos autos, mormente não se poder ter conclusão inequívoca a respeito, certo é que há grande probabilidade de existir diversas operações fiscalizadas para as quais não houve falta de estorno ou estorno a menor, origem do aproveitamento indevido.

Tal assertiva se assenta nos fatos, primeiro, de que há diversos meses em que houve o estorno pelo contribuinte (corretamente desconsiderado pelo Fisco para efeito de recomposição da conta gráfica) e, segundo, de que após apuração do total do ICMS a estornar, a Fiscalização deduziu valores substanciais dessa rubrica (em face do estorno efetuado pelo contribuinte) para fins de apuração do ICMS a ser exigido no lançamento.

Dessa forma, revela-se incorreto o cálculo da Fiscalização no que tange ao limitador da multa isolada, em face de que não restou demonstrado que todas as operações objeto da fiscalização redundaram na infração imputada.

E, em assim sendo, tratando-se de penalidade, necessário se faz a aplicação do disposto no art. 112 CTN:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à capitulação legal do fato;

II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;

III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

(Destacou-se).

Extrai-se da norma retro, que, na existência de dúvida quanto às hipóteses listadas nos incisos, no caso especialmente em relação à graduação da penalidade, o que se tem no caso em comento, a lei tributária deve ser interpretada de forma mais favorável ao acusado.

O princípio é traduzido pelo conceito constitucional *in dubio pro reo*, conforme excerto legal colacionado acima, porque trata o presente caso de norma tributária que estabelece infrações e cominam penalidades, que podem gerar ambiguidades, e devem – no sentido de obrigação, ser interpretadas de forma mais favorável ao contribuinte.

Portanto, se não há no caso, subsunção do fato à norma que determina o limitador máximo da penalidade, dada a estrita aplicabilidade do princípio constitucional da legalidade tributária e a interpretação mais favorável ao contribuinte – dispostos respectivamente no art. 150, inciso I da Constituição Federal e art. 112 do

Código Tributário Nacional, merece reforma a apuração do *quantum* da penalidade exigida.

Reitere-se que a multa isolada a ser aplicada no presente PTA é o valor correspondente a duas vezes o imposto incidente na operação relativa à infração e não, o imposto incidente sobre todas as operações fiscalizadas.

Nesse diapasão, dada à dúvida sobre o *quantum* do imposto incidente, considerando a indeterminação das operações relativas à infração apurada, como já discutido, bem como o fato de que é devida e houve exigência do ICMS apurado, **tem-se que, especificamente no caso em exame, nos termos do que dispõe o inciso IV do art. 112 do CTN**, o imposto incidente na operação deve ser equiparado ao valor do imposto exigido no lançamento.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório da multa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

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

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;

(...)

Com relação à afronta ao princípio do não confisco, assim foi o voto da Ministra Carmen Lúcia em decisão do Supremo Tribunal Federal, *in verbis*:

AO EXAMINAR O CONJUNTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS, O TRIBUNAL DE ORIGEM DECIDIU, NO CASO ESPECÍFICO, QUE A MULTA DE REVALIDAÇÃO NÃO AFRONTA O PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO: “NO QUE SE REFERE À MULTA DE REVALIDAÇÃO, PREVISTA NO ART. 56, II, E § 2º, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6763/75, RELATIVA AO RECOLHIMENTO INTEMPESTIVO DO TRIBUTO (NATUREZA MORATÓRIA), ENTENDO QUE O PERCENTUAL FINAL DE 100% (CEM POR CENTO) NÃO DEVE SER ALTERADO, POSTO QUE NÃO DEMONSTROU POTENCIAL CONFISCATÓRIO. (...) OBSERVE-SE QUE A REDUÇÃO MENCIONADA SOMENTE SERIA POSSÍVEL NAS HIPÓTESES DESCRITAS NOS INCISOS I A IV DO § 9º DO ARTIGO 53, O QUE NÃO RESTOU VERIFICADO NOS PRESENTES AUTOS” (FLS. 819-820). DE MAIS A MAIS, OBSERVANDO OS VALORES CONSTANTES DA EXECUÇÃO FISCAL EM APENSO, CONCLUI QUE A COBRANÇA DA MULTA ISOLADA EM PERCENTUAL LEGALMENTE PREVISTO, CONQUANTO ELEVADA NÃO TEM O CONDÃO DE ULTRAPASSAR O LIMITE DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, DESESTABILIZAR O PRÓPRIO NEGÓCIO COMERCIAL OU COMPROMETER O PATRIMÔNIO DA EMPRESA AUTORA, NÃO RESTANDO CONFIGURADO O CONFISCO A AUTORIZAR A EXCEPCIONAL REDUÇÃO DA PENALIDADE (...).AG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 823.886
MINAS GERAIS DE 07/04/2015.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 11/02/21. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para que a multa isolada aplicada seja limitada ao valor de duas vezes o imposto exigido no lançamento, nos termos do art. 112 do CTN. Vencida, em parte, a Conselheira Cindy Andrade Moraes, que o julgava procedente. Pela Impugnante, assistiu à conclusão do julgamento o Dr. Paulo César da Silva Filho e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participou do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, a Conselheira Gislane da Silva Carlos (Revisora).

Sala das Sessões, 18 de fevereiro de 2021.

**Ivana Maria de Almeida
Relatora**

**Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.542/21/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001444555-42
Impugnação: 40.010149919-42
Impugnante: Cia da Terra Agronegócios Ltda
IE: 702005410.00-71
Proc. S. Passivo: Paulo César da Silva Filho/Outro(s)
Origem: DF/Uberlândia

Voto proferido pela Conselheira Cindy Andrade Moraes, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

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

O cerne da discordância diz respeito ao limitador da multa isolada, previsto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, utilizado pela Fiscalização.

Por oportuno, insta observar, mais uma vez, os preceitos do referido dispositivo:

Lei nº 6.763/75

Art. 55. (...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o **valor do imposto incidente na operação** ou prestação; (GN)

Diante do texto legal acima, importante analisar, portanto, qual seria o **valor do imposto incidente na operação**, no presente caso, ou seja, o **valor total do estorno apurado**, conforme efetuado pela Fiscalização ou a **diferença do imposto**, exigido por meio do Auto de Infração, conforme entendimento externado na decisão majoritária, em exame.

Pois bem.

O lançamento se refere a recolhimento a menor do ICMS, em razão do **aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos a aquisições de mercadorias, cujas saídas posteriores ocorreram com isenção do imposto**, tendo em vista a inobservância da proporcionalidade das saídas isentas sobre as saídas totais.

Ou seja, **as operações**, objeto de auditoria fiscal, que redundaram no presente lançamento, se referem à **totalidade das entradas das mercadorias, que resultaram no crédito de ICMS aproveitado**, que se tornaram, posteriormente, **indevidos**, a partir do momento em que as respectivas operações de saída (com as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mesmas mercadorias), se deram ao abrigo da isenção, nos termos do art. 71, inciso I c/c art. 72 a art. 74, todos do RICMS/02.

O fato de ter sido constatado, pela Fiscalização, que parte dos referidos créditos, indevidamente aproveitados na entrada das mercadorias, foram estornados pela Autuada, em nada invalida, a meu ver, o fato de que as operações analisadas dizem respeito ao **montante total dos “créditos a estornar”** e são exatamente esses valores que devem servir de referencial para a utilização do limitador da multa isolada, nos termos da legislação acima mencionada.

Note-se que, conforme demonstrativos trazidos aos autos pela Fiscalização (mídia eletrônica), foi apurado o valor total a ser estornado, nos 05 (cinco) exercícios auditados, no valor de R\$ 1.367.484,85 (um milhão, trezentos e sessenta e sete mil, quatrocentos e oitenta e quatro reais e oitenta e cinco centavos) e no demonstrativo da multa isolada ajustada, verifica-se que tal penalidade está sendo exigida no valor total de R\$ 2.734.969,70 (dois milhões, setecentos e trinta e quatro mil, novecentos e sessenta e nove reais e setenta centavos), portanto, duas vezes o valor do imposto incidente na operação.

Com a devida vênia, entendo que, para efeito de análise do limitador da MI, **o imposto incidente na operação** não se confunde com o **imposto exigido no Auto de Infração**, pelas razões já externadas, não havendo, assim, que se levar em conta, necessariamente, as operações referentes a irregularidades apuradas, mas sim as operações consideradas para análise da regularidade do cumprimento das obrigações fiscais.

Dessa forma, reputo correto o cálculo da Fiscalização, no que diz respeito ao limitador da multa isolada.

Sala das Sessões, 18 de fevereiro de 2021.

Cindy Andrade Moraes
Conselheira