

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.486/15/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000245681-11
Recurso de Revisão: 40.060138329-42
Recorrente: Fazenda Pública Estadual
Recorrida: FCA Fiat Chrysler Automóveis Brasil Ltda
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)
Origem: DF/Betim

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.

RELATÓRIO

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 diferimento previsto nos arts. 1º e 3º do Regime Especial nº 45.000001019-66, procedeu-se ao seu encerramento, com

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

A 1ª Câmara de Julgamento, em decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.884/15/1ª, pelo voto de qualidade, julgou improcedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Relator) e Ronildo Liberato de Moraes Fernandes, que o julgavam parcialmente procedente, para excluir a multa isolada por inaplicável à espécie.

Inconformada, a Fazenda Pública Estadual interpõe o Recurso de Revisão de fls. 227/238, requerendo, ao final, seu provimento.

A Recorrida, tempestivamente e por intermédio de seu procurador regularmente constituído, às fls. 241/250, contrarrazoa o recurso interposto.

DECISÃO

Da Preliminar

Superadas as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I e § 3º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida, desfavorável à Fazenda Pública Estadual, foi tomada pelo voto de qualidade, é cabível o presente 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.

Ressalta-se que os fundamentos expostos, em parte, no voto vencido do Conselheiro Marco Túlio da Silva foram utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente acórdão, salvo pequenas adequações de estilo e acréscimos necessários.

Conforme relatado, a autuação versa sobre a constatação, no período de janeiro a dezembro de 2009, da 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 Recorrida pleiteou a decadência do direito de lançar, considerando aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN, para os fatos geradores ocorridos no período de janeiro a dezembro de 2009.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme estabelece o citado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se a regra prevista no art. 173, inciso I do CTN, que estabelece que a contagem do prazo de 5 (cinco) anos inicia-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, de forma que, no caso dos autos, não haveria qualquer período atingido pelo instituto da decadência. Diversos são os precedentes no Conselho de Contribuintes e no Superior Tribunal de Justiça.

Quanto ao mérito propriamente dito, a Recorrida alega que a constitucionalização dos incentivos e benefícios fiscais concedidos à ZFM, ocorrida por meio do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, teria equiparado as operações de saída para lá destinadas às operações de exportação, nos termos do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, com consequente alcance pela imunidade tributária e manutenção integral do crédito tributário.

Aduz que a ZFM não pode ser alcançada pelos convênios celebrados com base na Lei Complementar nº 24/75, não sendo dado aos estados restringir os créditos de ICMS nas operações que destinem mercadorias à citada zona franca.

De plano deve ser destacado que não se incluem entre as competências do CC/MG a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo em vigor, nos termos do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75:

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;

O Convênio ICMS nº 65/88, em sua Cláusula primeira, não deixa dúvidas de que as saídas de produtos industrializados para a ZFM são operações isentas, o que as vincula ao tratamento tributário previsto na legislação para tal modalidade:

Convênio ICMS nº 65/88

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. (Grifou-se)

O item 50 do Anexo I do RICMS/02 internaliza tal isenção na legislação tributária mineira:

50. Saída de produto industrializado de origem nacional, observadas as condições estabelecidas nos artigos 268 a 281 da Parte 1 do Anexo IX, com

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos seguintes Municípios:

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 subsequente 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

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.

Constata-se que o termo utilizado é “estabelecimento industrial”, de forma que o acordo entre os estados limita-se a permitir a manutenção do crédito pelo estabelecimento fabril e somente quando for ele próprio o remetente do produto industrializado com destino à ZFM.

Importante salientar que a ADI nº 310 do STF, citada pela Recorrida como jurisprudência em sua peça recursal, não tem por objeto o Convênio ICMS nº 65/88, como se sugere.

Como bem salienta a Fiscalização, as normas objeto de tal ADI são os Convênios ICMS nºs 01/90, 02/90 e 09/90, que buscavam alterar o conteúdo do Convênio ICMS nº 65/88, para excluir isenções nele previstas e revogar sua Cláusula

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Terceira, justamente a norma que garante ao industrial fabricante a manutenção dos créditos relativos à matéria-prima, material secundário e de embalagem, nas remessas de mercadorias por ele industrializadas para a ZFM:

Convênio ICMS 01/90 - Exclui o açúcar de cana da isenção prevista no "caput" da cláusula primeira do Convênio ICM 65/88;

Convênio ICMS 02/90 - Revoga isenção concedida pelo Convênio ICM 65/88 e fixa níveis de tributação na remessa de produtos industrializados semi-elaborados para o município de Manaus;

Convênio ICMS 06/90 - Revoga a cláusula terceira do Convênio ICM 65/88, de 06.12.88.

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.

Desse modo, sem razão a defesa.

Alega, ainda, que parte das peças que recebe é repassada a concessionários situados na ZFM e a outra parcela é acondicionada em embalagens de apresentação (e não de mero acondicionamento), para ser vendida à ZFM, numa típica atividade de caráter industrial. Entende que o fato de apenas no segundo caso ocorrerem operações de caráter industrial não lhe retira o direito ao crédito integral pelas entradas, na medida em que o art. 8º do RIPI não exige, para configurar o estabelecimento industrial, exclusividade de operações com esse caráter.

Salienta que o art. 222, § 3º do RICMS/02, ao restringir a industrialização às hipóteses de montagem ou transformação, limita de forma indevida o conceito de industrialização contido nos arts. 4º e 8º do RIPI.

O art. 222, inciso II do RICMS/02 define industrialização como *“qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º e 3º deste artigo”*.

O § 3º do mesmo dispositivo define o “industrial fabricante”, conceito ora em discussão, remetendo o intérprete às alíneas “a” e “c” do inciso II do citado dispositivo:

Art. 222. Para os efeitos de aplicação da legislação do imposto:

(...)

II - industrialização é qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto ou o aperfeiçoe para o consumo, observado o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo, tais como:

a) a que, exercida sobre matéria-prima ou produto intermediário, importe em obtenção de espécie nova (transformação);

b) a que importe em modificar, aperfeiçoar ou, de qualquer forma, alterar o funcionamento, a utilização, o acabamento ou a aparência do produto (beneficiamento);

c) a que consista na reunião de produtos, peças ou partes e da qual resulte um novo produto ou unidade autônoma (montagem);

d) a que importe em alterar a apresentação do produto pela colocação de embalagem, ainda que em substituição à original, salvo quando a embalagem colocada se destine apenas ao transporte de mercadoria (acondicionamento ou reacondicionamento);

e) a que, exercida sobre produto usado ou parte remanescente de produto deteriorado ou inutilizado, renove ou restaure o produto para utilização (renovação ou reacondicionamento);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 3º Considera-se industrial fabricante aquele que realiza, em seu próprio estabelecimento, as operações referidas nas alíneas “a” e “c” do inciso II do caput deste artigo.

(Grifou-se)

Basta a leitura do texto legal para se depreender que apenas aquele que realiza industrialização nas modalidades transformação e montagem é considerado industrial fabricante.

Conseqüentemente, 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 houve 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.

Lado outro, o conceito de industrialização contido no RIPI, assim como todo o arcabouço normativo contido em tal instrumento regulamentar aplica-se, tão somente, na cobrança do Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), de competência da União.

De forma alguma as normas ali contidas se prestam a alterar conceitos afetos ao ICMS, mormente o de industrial fabricante, previsto no art. 222, § 3º do RICMS/02. Por conseguinte, essas normas não produzem efeitos sobre o crédito de ICMS, devendo ser afastado o argumento apresentado.

No que tange ao diferimento, a Recorrida questiona seu encerramento nas saídas para a ZFM. Aduz que, caso fosse obrigada a se debitar do ICMS diferido, efetuando seu recolhimento, restaria assegurado, também, o direito ao crédito correspondente, tornando a exigência do ICMS diferido completamente inútil, nos termos do art. 15, inciso I, § 2º, inciso II do RICMS/02:

Art. 15 - O adquirente ou o destinatário da mercadoria deverão recolher o imposto diferido,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

inclusive o relativo ao serviço de transporte, em documento de arrecadação distinto, sem direito ao aproveitamento do valor correspondente como crédito do imposto, nas hipóteses de:

I - a mercadoria, adquirida ou recebida para comercialização ou emprego em processo de industrialização, ser objeto de operação posterior isenta ou não tributada pelo imposto, no mesmo estado ou após industrialização, ressalvado o disposto no § 2º deste artigo;

(...)

§ 2º - Na hipótese do inciso I do caput deste artigo, é dispensado o recolhimento:

(...)

II - quando for assegurado o direito à manutenção do crédito do imposto pela entrada da mercadoria, observado o disposto no parágrafo seguinte.

Ressalte-se que o diferimento não é um benefício fiscal e sim uma técnica de tributação. Sua utilização não retira as operações do campo da incidência do imposto, apenas transferindo para uma etapa futura da cadeia de circulação a exigência do tributo incidente sobre a operação diferida.

Diferir significa, simplesmente, transferir a responsabilidade pelo recolhimento de um tributo a outro contribuinte, em um momento de tributação futuro na cadeia de circulação. Se por algum motivo deixa de existir essa operação tributada no futuro (por exemplo, isenção na venda para Zona Franca de Manaus), encerra-se a fase do diferimento e, conseqüentemente, exige-se o tributo devido.

O Regime Especial nº 45.000001019-66, que reformulou o Regime Especial nº 16.000012976-91 (CD-R de fls. 20), diferiu o pagamento do imposto incidente na entrada de produtos adquiridos do exterior ou do mercado interno pela Recorrida, a serem utilizados na fabricação de veículos, para o momento da saída do produto acabado ou da própria mercadoria importada:

REGIME ESPECIAL/PTA Nº: 45.000001019-66
(antigo nº16.000012976-91)

CONTRIBUINTE: FIAT AUTOMÓVEIS S/A

REGIME ESPECIAL. Protocolo de Intenções. Diferimento do ICMS na importação e em decorrência de aquisições internas de mercadorias; obrigações acessórias.

CAPÍTULO I

DO DIFERIMENTO DO ICMS NA IMPORTAÇÃO DE MERCADORIAS

Art. 1º Fica diferido o pagamento do ICMS incidente sobre a entrada de matéria-prima, produto intermediário e material de embalagem, compreendendo partes, peças e componentes, de

veículos, caminhões, utilitários e partes, peças e componentes de reposição, relacionados nos Anexos I e II deste Regime, em decorrência de importação do exterior, **para o momento da saída do produto acabado ou posterior comercialização da própria mercadoria importada, em operação subsequente** praticada pelos estabelecimentos do Contribuinte identificados em epígrafe, doravante denominados FIAT, observado o seguinte:

(...)

Art. 3º Fica diferido o pagamento do ICMS devido nas saídas de mercadorias destinadas aos estabelecimentos da FIAT, **para o momento da saída do produto acabado ou da saída para comercialização**, da seguinte forma:

(Grifou-se)

Além disso, o art. 20 desse mesmo regime especial prevê o encerramento do diferimento quando ocorrer qualquer uma das situações previstas no art. 12 do RICMS/02:

Regime Especial: nº45.000001019-66

Art. 20. Encerra-se o diferimento, quando ocorrer qualquer uma das situações previstas no art. 12 do RICMS, exceto a hipótese de mercadoria que tiver por fim a imobilização.

O art. 12, inciso I do RICMS/02 determina o encerramento do diferimento nas saídas isentas de mercadorias recebidas ao abrigo do diferimento:

RICMS/02

Art. 12. Encerra-se o diferimento quando:

I - a operação com a mercadoria recebida com o imposto diferido, ou com outra dela resultante, promovida pelo adquirente ou destinatário daquela, não estiver alcançada pelo diferimento, for isenta ou não for tributada;

O já transcrito art. 15, *caput* do RICMS/02 é claro ao determinar o recolhimento do imposto decorrente do encerramento do diferimento em guia separada, afastando qualquer hipótese de compensação com eventuais créditos do imposto. E diferente não poderia ser: como já dito, o imposto diferido, ora exigido, refere-se à operação de saída do remetente da mercadoria para a Recorrida (e não às operações próprias desta última), não podendo, por óbvio, ser compensado com os créditos de sua escrita fiscal.

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 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, 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 (dezesesseis) vezes menor (*vide* tabela de fls. 166):

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:

(...)

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

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 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em lhe dar provimento parcial para restabelecer as exigências relativas ao ICMS e a multa de revalidação. Vencidos, em parte, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), Carlos Alberto Moreira Alves e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe negavam provimento, nos termos da decisão recorrida. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participou do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro José Luiz Drumond.

Sala das Sessões, 11 de setembro de 2015.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**Eduardo de Souza Assis
Relator**