

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.707/21/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001499105-23	
Impugnação:	40.010151316-88	
Impugnante:	Danone Ltda	
	IE: 518038971.17-77	
Proc. S. Passivo:	Natália Lira Lima	
Origem:	DF/Poços de Caldas	

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO. Constatada o aproveitamento indevido de crédito de ICMS pela entrada de matéria-prima, material secundário, embalagem e energia elétrica, empregados na fabricação de produtos com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado no município de Manaus, no Estado do Amazonas, cujos valores da matéria-prima de origem animal (leite) foram superiores aos despendidos com a mão de obra empregada na sua industrialização, conforme previsto no inciso I do art. 269 da Parte 1 do anexo IX do RICMS/02, no exercício de 2016. Lançamento reformulado pela Fiscalização. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A presente autuação versa sobre a constatação da falta de pagamento do ICMS, em razão de manutenção irregular de crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário, embalagem e energia elétrica, empregados na fabricação de produtos com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado no município de Manaus, no Estado do Amazonas, cujos valores da matéria-prima de origem animal (leite) foram superiores aos despendidos com a mão de obra empregada na sua industrialização, conforme previsto no inciso I do art. 269 da Parte 1 do anexo IX do RICMS/02, no exercício de 2016.

A comprovação dos valores superiores está demonstrada na planilha constante do Anexo V, cuja origem foi a planilha apresentada pela própria Autuada (anexo VII), em cumprimento à Intimação nº 121/2019, com declaração prestada pela empresa, de que o leite é a composição da matéria-prima principal.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 75/111.

A Fiscalização, acatando parcialmente as razões da Defesa, reformula o lançamento, às fls. 172/177, para alterar a Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, para a Penalidade mais específica ao presente caso, qual seja, a prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b” do mesmo diploma legal.

Reaberto prazo à Autuada, que apresenta nova Impugnação às fls. 180/216, contra a qual a Fiscalização se manifesta às fls. 235/258.

DECISÃO

Da Preliminar

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois 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 Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Induvidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, qualquer prejuízo ao exercício da ampla defesa.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foi concedido à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

No que se refere à reformulação do lançamento, a Autuada afirma que tal procedimento fere o art. 146 do CTN e que o Fisco não está autorizado a efetuar revisão do lançamento, quando há mudança do critério jurídico adotado, o que impõe o cancelamento do atual Auto de Infração, sem óbice, todavia, da lavratura de um novo, com a utilização dos devidos critérios jurídicos para fundamentar a infração.

Ocorre, todavia, que há expressa disposição na legislação tributária, que ampara a reformulação do lançamento, conforme previsto no art. 120, inciso II do RPTA, devendo ser observado, no caso em questão, também as normas contidas no § 1º do mesmo diploma legal, nos seguintes termos:

RPTA/MG

Art. 120. Recebida a impugnação com os documentos que a instruem, a repartição fazendária competente providenciará, conforme o caso:

I - a manifestação fiscal, no prazo de 15 (quinze) dias, e encaminhará o PTA ao Conselho de Contribuintes;

II - a reformulação do crédito tributário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º Caso o lançamento seja reformulado e resulte em aumento do valor do crédito tributário, inclusão de nova fundamentação legal ou material ou alteração da sujeição passiva, será aberto ao sujeito passivo o prazo de trinta dias para impugnação, aditamento da impugnação ou pagamento do crédito tributário com os mesmos percentuais de redução de multas aplicáveis nos 30 (trinta) dias após o recebimento do Auto de Infração.

(...)

Note-se que a Fiscalização cumpriu exatamente o que dispõe a legislação acima citada, propiciando a devida abertura de prazo de 30 (trinta) dias ao Sujeito Passivo (fls. 175/179).

Além do mais, importante ressaltar que tais retificações se deram unicamente em função da adequação da multa isolada à dispositivo mais específico para a infração constatada, ou seja, são de caráter interpretativo, não modificando o critério jurídico anterior aplicado pelo Fisco, mantendo-se, pois, inalterada a acusação fiscal.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e como tal serão analisadas.

Do Mérito

Conforme acima relatado, a presente autuação versa sobre a constatação da falta de pagamento do ICMS, em razão de manutenção irregular de crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário, embalagem e energia elétrica, empregados na fabricação de produtos com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado no município de Manaus, no Estado do Amazonas, cujos valores da matéria-prima de origem animal (leite) foram superiores aos despendidos com a mão de obra empregada na sua industrialização, conforme previsto no inciso I do art. 269 da Parte 1 do anexo IX do RICMS/02, no exercício de 2016.

A comprovação dos valores superiores está demonstrada na planilha constante do Anexo V, cuja origem foi a planilha apresentada pela própria Autuada (anexo VII), em cumprimento à Intimação nº 121/2019, com declaração prestada pela empresa, de que o leite é a composição da matéria-prima principal.

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea b, ambos da Lei nº 6.763/75 (esta última, após a reformulação do crédito tributário).

A saída de produtos industrializados de origem nacional com destino ao município de Manaus é isenta do imposto, nos termos do art. 268, inciso II, do Anexo IX, do RICMS/02, sendo permitida a manutenção do crédito do ICMS pela entrada, relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos, conforme disposto no referido art. 269, inciso I, do mesmo Anexo, nos seguintes termos:

RICMS/02

Anexo IX

Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2018 - Redação original:

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

I - (...)

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

Efeitos de 15/12/2002 a 31/12/2018 - Redação original:

"Art. 269. Não será exigido o estorno do crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário e de embalagem empregados na fabricação dos produtos cuja saída se der com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos Municípios de Manaus, Rio Preto da Eva e Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, salvo se:"

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

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

(...)

(Destacou-se)

Assim, a Fiscalização comprovou, conforme planilha constante do Anexo V dos autos, que os valores da matéria-prima de origem animal – leite, foram superiores aos dispendidos com a mão de obra empregada na industrialização dos produtos.

Dessa forma, houve a manutenção irregular de crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário, embalagem e energia elétrica, empregados na fabricação dos referidos produtos, que foram destinados a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado no município de Manaus, no Estado do Amazonas.

A Autuada alega, em sua defesa:

- que há Imunidade nas remessas de produtos destinados à Zona Franca de Manaus e o conseqüente direito ao aproveitamento do crédito;

- que equipara as operações de remessa de produtos à Zona Franca de Manaus, às operações de exportação (menciona do disposto no artigo 4º, do Decreto-Lei nº 288/67 c/c artigos 40 e 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias) e cita que o artigo 155,

parágrafo 2º, inciso X, alínea “a”, c/c artigo 155, parágrafo 2º, inciso II, ambos da Constituição Federal, garante o direito à manutenção e aproveitamento do crédito do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores para as operações de exportação abarcadas pela imunidade tributária. Transcreve doutrinas e julgados a esse respeito;

- que há violação, pelo artigo 269, inciso I, da Parte I, do Anexo IX, do RICMS/02, aos princípios da reserva de Lei Complementar e da Estrita Legalidade. A lei complementar 87/96, a Lei estadual 6763/75 e o Convênio ICM nº 65/98, tal como a Constituição Federal, ao estabelecerem a não incidência do ICMS no caso de exportação, asseguram expressamente a manutenção do imposto, sem qualquer restrição ou ressalva;

- que a multa de revalidação não seria aplicável ao caso concreto, visto que a infração que motivou a presente autuação foi a manutenção irregular de crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário, embalagem e energia e a multa de revalidação imposta somente seria aplicável na hipótese de falta de pagamento de imposto;

- requer a improcedência da aplicação da multa isolada capitulada no artigo 55, inciso XXVI da Lei 6763/75 uma vez que, conforme entendimento da Câmara Especial deste Conselho de Contribuintes, a referida penalidade é subsidiária e fica prejudicada diante da existência de penalidade específica para o caso concreto;

- impossibilidade de cumulação da multa isolada e da multa de revalidação, uma vez que as referidas multas, previstas nos artigos 55, inciso XXVI e 56, inciso II da Lei 6763/75, ensejam à ocorrência de um verdadeiro “bis in idem”, na medida que pretendem atribuir duas punições completamente distintas, quais sejam, a aplicação de multa pelo indevido aproveitamento de créditos e da multa pelo recolhimento a menor, em decorrência de uma única conduta.

- que as multas aplicadas apresentam natureza confiscatória e que houve desproporcionalidade entre as multas aplicadas e a infração cometida, devendo ser diminuídas ao patamar máximo de 2% (dois por cento);

- pede pela procedência da impugnação.

A Fiscalização se manifesta, sob os seguintes argumentos:

- que não assiste razão à Impugnante quanto à alegação nulidade pelo suposto arbitramento realizado pelo Fisco. Os valores contidos na planilha de cálculo (Anexo IV) foram obtidos nas notas fiscais eletrônicas (NF-e), de emissão da Impugnante, validadas e assinadas digitalmente por ela;

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

- que, então, não é verdade a alegação da Impugnante quanto à utilização de qualquer tipo de arbitramento para determinação dos valores do imposto estornado/cobrado, por parte da Fiscalização, já que a Impugnante reconhece a existência e a veracidade de todas as informações sobre as operações;

- que também não corresponde à realidade, a alegação da Impugnante quando afirma que a Fiscalização não observou o contido no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN e quando não calculou o tributo devido a partir da sua quantificação com base nos documentos e informações disponibilizados pelo contribuinte;

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

- que a base de cálculo foi obtida pela multiplicação da quantidade total mensal de produtos enviados para a ZFM, pelo valor do custo de produção de cada produto informado pela Impugnante e que tudo foi comprovado através da planilha demonstrativa das operações de saída para a Zona Franca de Manaus e cálculo do ICMS a ser estornado, que compõe os Anexos do presente Auto de Infração;

- que o valor da alíquota média foi obtido dividindo-se os valores do ICMS destacado nas operações de entradas (alíquotas de 4%, 7%, 12% e 18%) sobre as respectivas bases de cálculo, obtidos pelos arquivos EFDs entregues pela Autuada e que todas as planilhas compuseram este e-PTA e estão ali facilmente localizáveis;

- que o art. 194 do RICMS/02 prevê que para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos;
- que a juntada de uma parcela das notas fiscais, a utilização dos dados contidos Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica, através do Auditor Eletrônico, bem como a utilização da alíquota média para o cálculo do valor do imposto a ser estornado, correspondem à verdade material e que todos os requisitos necessários à constituição do crédito tributário foram observados, conforme determina o artigo 142 do Código Tributário Nacional (CTN);
- que a juntada de um número limitado de Danfes é apenas ilustrativo e não invalida o trabalho realizado, visto que todo o universo de notas fiscais emitidas pela Impugnante com destino à Zona Franca de Manaus, no período autuado, foi trabalhado, por meio das notas fiscais eletrônicas (Anexo VII);
- que a Impugnante concentra sua defesa na equiparação das operações destinadas à Zona Franca de Manaus com as operações destinadas ao exterior;
- que as operações com destino à Zona Franca de Manaus estão dentro da exceção feita pela regra jurídica de tributação, denominada isenção e não da Imunidade, que é o obstáculo criado por uma norma Constitucional, que impede a incidência de lei ordinária de tributação sobre determinado fato;
- que a Constituição Federal de 1988 estabeleceu através de seu artigo 155, parágrafo 2º, inciso II, alínea b, que, salvo determinação em contrário da legislação, a isenção ou não-incidência do ICMS acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores, ou seja, os contribuintes devem efetuar o estorno dos créditos do imposto sempre que a operação ou prestação subsequente ocorrer sob o amparo da isenção ou não-incidência do ICMS;
- que as operações destinadas ao exterior (imunes) tem sua desoneração prevista na Constituição Federal (alínea a inciso X do parágrafo 2ª do artigo 155), tendo também assegurada, através do mesmo dispositivo, a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores.
- que não se pode aceitar, como deseja a Impugnante, a equiparação das vendas realizadas para contribuintes estabelecidos na Zona Franca de Manaus com as exportações para o exterior para fins

de aplicação da legislação tributária, ou, mais precisamente, para fins de manutenção e utilização dos créditos do ICMS;

- que o disposto no inciso I do artigo 269 do RICMS/02, Decreto 43.080/02 (RICMS/MG) é válido e eficaz, visto que o regulamento é uma norma emanada pela Administração no exercício da função administrativa, com caráter executivo e/ou complementar da lei, destinando-se a esclarecer os dispositivos legalmente previstos, através de normas complementares à lei, garantindo, assim a sua fiel execução;

- que à lei cabe estabelecer regras gerais, não podendo prever todas as situações que por ela serão abrangidas e por meio dos regulamentos, instituem-se regras de execução e não de legislação, desenvolvendo os comandos legislativos, estabelecendo as regras e as providências necessárias ao fiel cumprimento e aplicação da lei;

- que a atividade fiscal é uma atividade administrativa vinculada;

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

- que não é possível admitir a manutenção dos créditos empregados na fabricação dos produtos amparados pela isenção com destino à Zona Franca de Manaus, uma vez que os valores de matéria-prima de origem animal e vegetal foram superiores aos despendidos com a mão-de-obra empregada na sua industrialização, conforme demonstrado por esta Fiscalização através do anexo V, demonstrando esta realizada a partir da planilha de custos apresentada pela Impugnante e não questionada por esta;

- que todo o entendimento acima exposto fica reforçado pela publicação de vários acordos dessa Casa, todos com as exigências fiscais aprovadas, envolvendo a Impugnante e a mesma matéria, cujos pagamentos foram realizados integralmente pela Impugnante;

- que, ao presente caso, há, na Lei, penalidade acessória mais específica, qual seja, a prevista no artigo 55, inciso XIII, alínea "b";

- que 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;

- que 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 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, conforme lançamento em questão, deveria ser ela a exigida pela Fiscalização no lançamento, razão pelo qual se fez a alteração;

- que foi feito Termo de Retificação de Lançamento e reaberto o prazo de 30 (trinta) dias para aditamento da impugnação, pagamento ou parcelamento do crédito tributário, nos termos do art. 120, inciso II e § 1º, do RPTA;

- que no aditamento a Impugnação, o Sujeito Passivo alegou a improcedência da recapitulação da multa isolada com a indevida alteração de critério jurídico, dizendo que não cabe ao Fisco efetuar a revisão de lançamento quando há mudança de critério jurídico adotado;

- que a doutrina leciona que ocorre mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente altera sua interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta;

- que mudança de critério jurídico não se confunde com erro de fato nem mesmo com erro de direito, embora a distinção, relativamente a este último, seja sutil. Há erro de direito quando o lançamento é feito ilegalmente, em virtude de ignorância ou errada compreensão da lei. O lançamento, vale dizer, a decisão da autoridade administrativa, situa-se, neste caso, fora da moldura ou quadro de interpretação que a Ciência do direito oferece. Há mudança de critério jurídico quando a autoridade administrativa simplesmente muda de interpretação, substitui uma interpretação por outra, sem que se possa dizer que qualquer das duas seja incorreta. Também há mudança de critério jurídico, quando a autoridade administrativa, tendo adotado uma entre várias alternativas expressamente admitidas pela lei na feitura do lançamento, depois pretende alterar esse lançamento, mediante a escolha de outra das alternativas admitidas e que enseja a determinação de um critério tributário de valor diverso, geralmente mais elevado;

- que não há, no presente caso, duas possibilidades corretas para aplicação da multa isolada (a do artigo 55, Inciso XXVI e do artigo 55, inciso XIII, alínea “b”, ambas da Lei 6763/75) e o Fisco aplicar, na alteração do lançamento, a mais gravosa. O que ocorreu ao presente caso foi a adequação da referida multa ao seu único enquadramento correto, qual seja, a prevista no artigo 55, inciso XIII, alínea “b”;
- que a revisão do lançamento está prevista nos arts. 145 e 149 do Código Tributário Nacional – CTN, c/c com ao art. 120 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos tributários Administrativos – RPTA;
- que todo o procedimento fiscal está devidamente previsto na legislação tributária, uma vez que o Fisco, depois de recebida a impugnação, constatou o equívoco quanto a fundamentação legal da multa isolada e reabriu novo prazo de 30 dias para o Sujeito Passivo, conforme previsto no § 1º do art. 120 do RPTA;
- que a aplicação de multa de revalidação e de multa isolada são absolutamente pertinentes e não configuram hipótese de ocorrência de “bis in idem”. A Fiscalização propôs as penalidades cabíveis para a infração cometida pela Impugnante, conforme determina a Lei Estadual 6763/75 e exige o artigo 97, inciso V, do CTN, sendo também integralmente respeitado o artigo 142 do mesmo código;
- que os fatos geradores das duas multas são distintos. A multa de revalidação decorre do pagamento intempestivo do imposto devido, quando ocorre a ação fiscal;
- que tendo sido exigidas multas previstas na legislação estadual, efetivadas nos exatos termos determinados pela Lei 6.763/75 e o Auto de Infração lavrado em estrito cumprimento das normas tributárias mineiras, não compete a este Conselho de Contribuintes negar a aplicação de dispositivo legal, nos termos do Art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais;
- que a correção dos valores relativos ao imposto e multas pela Taxa Selic, verifica-se que o art. 127 da Lei nº 6.763/75 c/c § 3º, art. 5º da Lei Federal nº 9.430/96 prevê tal imposição;
- que as multas se referem a infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória;

- pede pela procedência do lançamento.

No que se refere à comprovação de que os valores da matéria-prima de origem animal (**leite**) foram superiores aos despendidos com a mão de obra empregada na industrialização dos produtos remetidos para Manaus/AM, todo o cálculo está demonstrado na planilha constante do Anexo V dos autos, cuja origem dos dados foi a planilha apresentada pela própria autuada (anexo VII), em cumprimento à Intimação nº 121/2019, com declaração prestada pela empresa de que o leite é a composição da matéria-prima principal.

Diante das questões acima apresentadas, resta evidente que não assiste razão à Autuada, visto que, de fato, foram apurados, com base em dados fornecidos pela própria Impugnante, valores de matéria-prima superiores ao de mão de obra, empregados na fabricação dos produtos em análise.

A partir da constatação do não cumprimento da condição prevista para a manutenção integral do crédito, a fiscalização adotou a seguinte metodologia para a apuração do valor a ser estornado:

1 – Seleção das operações com o CFOP 6109, através da ferramenta Auditor Eletrônico, tendo como base as notas fiscais eletrônicas emitidas pela Autuada no exercício de 2016

2 - Unificação da unidade de venda das mercadorias, conforme planilha de conversão fornecida pela autuada, em cumprimento à intimação nº 121/19, contida no anexo VII do presente auto de infração;

3 – Multiplicação da quantidade de cada item de mercadoria pelo seu respectivo custo unitário (matéria – prima principal, secundária, embalagem e energia elétrica), fornecido pela Autuada em cumprimento à intimação 19/2020, obtendo-se, assim, o custo total por produto da matéria-prima relacionada à incidência do ICMS;

4 - Multiplicação do custo da matéria-prima pelo valor da alíquota média mensal de entrada, extraída do SPED - Distribuição de frequência por alíquotas – , no Auditor Eletrônico e constante do Anexo VIII, obtendo-se o valor do ICMS a estornar.

Portanto, não merece reparos a apuração efetuada.

Cumprido ressaltar, com relação à pretendida equiparação de remessa para Zona Franca de Manaus à exportação para o exterior, dando àquela os efeitos da imunidade estabelecida para esta última, que tal hipótese não é albergada pela legislação mineira, que prevê a **isenção** na operação interestadual, conforme acima demonstrado.

Assim, à luz da legislação estadual, as vendas para a Zona Franca de Manaus são consideradas operações isentas do imposto, e, dessa forma, não é possível admitir a manutenção dos créditos reclamados pela Impugnante, uma vez que contraria o disposto no art. 269, inciso I, da Parte 1, do Anexo IX, do RICMS/02.

Desse modo, corretas as exigências no ICMS, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei 6.763/75 e da Multa isolada, com fulcro no art. 55, inciso XIII, alínea b, ambos da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Lei nº 6.763/75

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

(...)

Lei nº 9.430/96

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

(...)

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

(...)

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

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

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

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

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

(...)

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

(...)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso III, alínea “b” da mencionada lei.

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

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 da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

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

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, 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 procedente o lançamento conforme reformulação fiscal. Vencido o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves (Relator), que o julgava parcialmente procedente, para excluir a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, da Lei nº 6.763/75. Designada relatora a Conselheira Cindy Andrade Moraes (Revisora). Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Gislana da Silva Carlos e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 23 de junho de 2021.

**Cindy Andrade Moraes
Relatora Designada**

**Carlos Alberto Moreira Alves
Presidente**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	22.707/21/2 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001499105-23	
Impugnação:	40.010151316-88	
Impugnante:	Danone Ltda	
	IE: 518038971.17-77	
Proc. S. Passivo:	Natália Lira Lima	
Origem:	DF/Poços de Caldas	

Voto proferido pelo Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves, 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.

Conforme já aduzido, a autuação trata da constatação da falta de pagamento do ICMS, em razão de manutenção irregular de crédito relativo à entrada de matéria-prima, material secundário, embalagem e energia elétrica, empregados na fabricação de produtos com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado no município de Manaus, no Estado do Amazonas, cujos valores da matéria-prima de origem animal (leite) foram superiores aos despendidos com a mão de obra empregada na sua industrialização, conforme previsto no inciso I do art. 269 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, no exercício de 2016.

A Fiscalização, reformula o lançamento, às fls. 172/177, para alterar a Multa Isolada, prevista no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75 para a penalidade mais específica ao presente caso, qual seja, a prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “b”, do mesmo diploma legal.

Ocorre que, conforme preconiza o CTN, a modificação do lançamento já realizado só pode ocorrer em situações específicas, a saber:

Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149.

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

(...)

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Ou seja, para que a Fiscalização procedesse a reformulação do lançamento para inserção de penalidade não relacionada originariamente, temos como condição prévia a existência ou constatação de uma das situações preconizadas pelo art. 149 acima transcritas.

Reavaliando o contexto da situação em comento, conclusão outra não resta senão a de que a questão posta não se amolda a qualquer das situações dispostas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O que se verifica na situação presente foi a ocorrência de um erro na atuação do agente fiscal, o qual busca seu ajustamento através de uma reformulação do lançamento.

Importante observar que o lançamento é ato vinculado e a ele também se vincula toda a administração pública. O próprio código tributário nacional prevê hipóteses específicas e restritas em que pode ser revisto de ofício.

Tal situação é tão relevante que mereceu tratamento específico em nosso código. Vale ainda observar que das nove situações que autorizam a revisão do lançamento, a maioria delas traça situações com condutas imputáveis exclusivamente ao contribuinte.

Poderia se perquirir eventual ocorrência de falta funcional no caso, o que de fato justificaria a revisão pretendida pelo agente fiscal. Contudo, não verifico o desenrolar que se reclamaria tal constatação.

Considerando, portanto, que a reformulação procedida não cumpre os requisitos legais, deve ser extirpada do lançamento a penalidade ou as exigências que buscou o agente fiscal inserir no crédito tributário, *in casu* a penalidade prevista pelo art. 55, inciso XIII, da Lei nº 6.763/75.

Sala das Sessões, 23 de junho de 2021.

**Carlos Alberto Moreira Alves
Conselheiro**