

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.125/16/3ª Rito: Sumário.
PTA/AI: 01.000415761-51
Impugnação: 40.010140029-14
Impugnante: Carrefour Comércio e Indústria Ltda.
IE: 062303430.35-47
Proc. S. Passivo: Tiago Abreu Gontijo/Outro(s).
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO SUBSEQUENTE COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO - CESTA BÁSICA. Constatou-se aproveitamento integral de créditos de ICMS relativos a aquisições interestaduais de produtos da cesta básica, cujas saídas ocorreram com redução da base de cálculo prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02. Reformulação do Crédito Tributário efetuada pela Fiscalização. Infração caracterizada nos termos do art. 31, § 1º c/c art. 32, inciso IV da Lei nº 6.763/75 e nos art. 70, § 1º, e 71, inciso IV do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, majorada em 100% (cem por cento), em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53 §§ 6º, 7º, todos da Lei nº 6.763/75. Entretanto excluída a majoração da multa isolada em 50% (cinquenta por cento) referente ao mês de outubro de 2015, por não configurada a dupla reincidência. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata a autuação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de abril de 2011 a outubro de 2015, relativos a aquisições de produtos de cesta básica, cujas saídas subsequentes ocorreram com a redução de base de cálculo prevista no item 19 da Parte I do Anexo IV do RICMS/02, em desacordo com os arts. 70, § 1º e 71, inciso IV do referido diploma legal.

Exige-se o ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, majorada em 100% (cem por cento) em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, §§ 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 215/234.

Em suas razões, sustenta que:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- as operações de saída listadas no trabalho fiscal não ocorreram com redução de base de cálculo, tendo sido oferecidas à tributação com a base de cálculo integral;

- conforme disposto no art. 31, § 1º, da Lei nº 6.763/75, quanto ao aproveitamento de créditos de ICMS deve se dar na mesma proporção das respectivas saídas, tendo em vista que o benefício de redução da base de cálculo, estampado no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, é de adoção opcional/facultativa pelo contribuinte,

- o aproveitamento integral do crédito decorre do princípio da não cumulatividade que garante o abatimento do imposto ao contribuinte em relação ao ICMS incidente sobre as entradas de mercadorias, direito esse exercido no imposto debitado sobre suas saídas tributadas.

Por fim, contesta a aplicação das multas isolada e de revalidação, em percentual superior a 100% (cem por cento) do valor do ICMS cobrado, sustentando afronta ao disposto no art. 150, inciso IV, da CR/88 (efeito confiscatório), discorre sobre os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade e, faz juntada de CD às fls. 259, contendo planilhas que demonstrariam a utilização da base de cálculo integral nas saídas das mercadorias constantes do Auto de Infração.

A Fiscalização reformula o lançamento às fls. 268/270, e emite o Termo de Rerratificação de fls. 330.

Aberta vista, a Impugnante apresenta aditamento a Impugnação às fls. 333/339. Pugna pelo cancelamento integral do Crédito Tributário, tendo em vista que todas as saídas de mercadorias ocorreram com base de cálculo integral. Faz juntada de novo CD às fls. 343.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 347/367, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento nos termos da reformulação proposta.

DECISÃO

Trata a autuação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de abril de 2011 a outubro de 2015, relativos às aquisições de produtos da cesta básica, cujas saídas subsequentes ocorreram com a redução de base de cálculo previstas no item 19 da Parte I do Anexo IV do RICMS/02, em desacordo com os arts. 70, § 1º e 71, inciso IV do referido diploma legal.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, majorada em 100% (cem por cento) em razão de dupla reincidência, nos termos do art. 53, § § 6º e 7º, todos da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante defende a legalidade do aproveitamento integral do imposto pago nas aquisições de mercadorias da cesta básica, sob o argumento de que as operações de saída listadas no trabalho fiscal não ocorreram com redução de base de cálculo, tendo sido oferecidas à tributação com a base de cálculo integral.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, teria procedido conforme disposto no art. 31, § 1º, da Lei nº 6.763/75, devendo o aproveitamento de créditos de ICMS se dar na mesma proporção das respectivas saídas, tendo em vista que o benefício de redução da base de cálculo, estampado no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, é de adoção opcional/facultativa pelo contribuinte.

No intuito de provar o alegado, a Impugnante, em duas oportunidades anexa, CDs às fls. 259 e 343, contendo planilhas e listagem dos itens autuados.

Em trabalho elaborado pela Fiscalização, pelo confronto dos dados extraídos da Escrituração Fiscal Digital (EFD) da Impugnante com as planilhas apresentadas pela mesma, constatou-se, operações de saída de mercadorias tributadas com base de cálculo integral e com base de cálculo reduzida.

A Fiscalização excluiu os valores de ICMS estornados, referentes às mercadorias com saída acobertada por cupom fiscal 18% (dezoito por cento), conforme reformulação do Anexo 1 do Auto de Infração (fls. 279/304), e fez a compensação equivalente a 5% (cinco por cento) do valor das operações de saída, tributadas a 12% (doze por cento), que foram acobertadas com notas fiscais modelo 1 e/ou 55.

O valor equivalente a 5% (cinco por cento) das operações tributadas a 12% (doze por cento), foi utilizado para reduzir o montante do crédito tributário originalmente constituído, conforme demonstrado no Anexo 4 do Auto de Infração (fls. 309/329).

Assim, a Fiscalização efetuou a reformulação do Crédito Tributário às fls. 268/270 e emitiu o Termo de Rerratificação acostado às fls.330, por verificar que parte das operações, acobertadas por notas fiscais, relacionadas no arquivo constante dos CDs, foi tributada integralmente.

A apuração do imposto devido foi detalhada no Anexo I, tendo sido cobrado integralmente no Auto de Infração, sem recomposição da conta gráfica.

Com efeito, os produtos citados no Anexo I fazem parte da cesta básica e usufruem de redução de base de cálculo, prevista no item 19 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Cumprе ressaltar que em virtude da alteração introduzida no RICMS/02 pelo Decreto nº 46.698, de 30/12/14, o art. 195 passou a ter a seguinte redação:

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.

(Grifou-se).

Esse critério de apuração foi adotado neste trabalho em razão do disposto no art. 144, § 1º do Código Tributário Nacional (CTN), que assim dispõe:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

§ 1º Aplica-se ao lançamento a legislação que, posteriormente à ocorrência do fato gerador da obrigação, tenha instituído novos critérios de apuração ou processos de fiscalização, ampliado os poderes de investigação das autoridades administrativas, ou outorgado ao crédito maiores garantias ou privilégios, exceto, neste último caso, para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

(Grifou-se).

Ao tratar da instituição e cobrança do ICMS o art. 155, inciso II, da Constituição da República dispõe, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

II - a isenção ou não incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores;

(Grifou-se).

A restrição ao crédito do imposto recebeu tratamento do legislador constituinte, que cuidou de excluir do regime de créditos as operações com isenção ou não incidência, conforme prescrição contida no § 2º, inciso II, do supramencionado dispositivo.

Assim, a menos que a legislação tributária disponha de forma diferente, a isenção não implica crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, atendendo à determinação constitucional, a Lei Complementar nº 87/96 disciplinou o regime de compensação de crédito do ICMS. Examine-se:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior;

II - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

(Grifou-se).

Portanto, no presente caso, inexistente afronta ao princípio da não cumulatividade do ICMS, somente a aplicação do art. 155, § 2º, inciso II, da Constituição da República.

Ao exercer a competência legislativa plena, o Poder Legislativo mineiro instituiu na Lei nº 6.763/75 a obrigação do estorno. Veja-se:

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

(...)

§ 1º Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subsequente estiver beneficiada com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 32. O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrado no estabelecimento:

(...)

IV - for objeto de operação ou prestação subsequente com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;

(Grifou-se).

Regulamentando a matéria, o RICMS/02 assim determina:

Art. 62. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação com o montante cobrado nas anteriores, por este ou por outro Estado.

(...)

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;

(...)

§ 1º Salvo determinação em contrário da legislação tributária, quando a operação ou a prestação subsequentes estiverem beneficiadas com redução da base de cálculo, o crédito será proporcional à base de cálculo adotada.

(...)

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:

(...)

II - vierem a ser integrados ou consumidos em processo de comercialização, industrialização, produção, extração, geração, prestação de serviço de transporte interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, quando a operação ou prestação subsequente não for tributada ou estiver isenta do imposto, observado o disposto no § 3º deste artigo;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - vierem a ser objeto de subsequente operação ou prestação com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;

Ao conceder o benefício da redução da carga tributária para as operações com produtos da cesta básica, a norma contida no item 19 do Anexo IV do RICMS/02, determina que a saída em operação interna dos produtos alimentícios relacionados na Parte 6, do referido anexo ocorra com redução de base de cálculo, devendo o contribuinte, ao ditame do item 19.4, estornar o crédito que exceder a 7% (sete por cento) da base de cálculo nas aquisições. Confira-se o item 19.4:

19.4 - Na hipótese de aquisição de mercadoria referida neste item, com carga tributária superior a 7% (sete por cento), estando a operação subsequente beneficiada com a redução, o adquirente deverá efetuar a anulação do crédito de forma que a sua parte utilizável não exceda a 7% (sete por cento) do valor da base de cálculo do imposto considerada na aquisição da mercadoria, exceto relativamente aos seguintes produtos:

(...)

Não se olvide que o Convênio ICMS nº 128, de 24/10/94, autorizou os estados e o Distrito Federal a estabelecer a carga tributária mínima de 7% (sete por cento) nas saídas internas de produtos da cesta básica e a não exigir a anulação proporcional do crédito nas mencionadas operações.

É o que dita o § 1º da cláusula primeira do aludido convênio:

Cláusula primeira. Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a estabelecer carga tributária mínima de 7% (sete por cento) do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica.

§ 1º. Ficam os Estados e o Distrito Federal autorizados a não exigir a anulação proporcional do crédito prevista no inciso II do Anexo Único do Convênio ICM 66/88, de 14 de dezembro de 1988, nas operações de que o trata o caput desta cláusula.

Contudo, ao contrário do que pretende a Impugnante, a referida norma não obriga os estados e Distrito Federal a não exigir anulação proporcional do crédito relativo a operações com mercadorias que compõem a chamada cesta básica, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, externado no RE 551.660 ED/PR, de relatoria do Ministro Cezar Peluso:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CARÁTER MANIFESTAMENTE INFRINGENTE. ERRO DE FATO. EMBARGOS RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO, NO ENTANTO, IMPROVIDO.

QUANDO MANIFESTAMENTE INFRINGENTES, DEVEM OS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO SER RECEBIDOS

COMO AGRAVO REGIMENTAL. 2. RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

INADMISSIBILIDADE. RECURSO ADMINISTRATIVO HIERÁRQUICO. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ART. 5º, LV, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. VIOLAÇÃO CONSTITUCIONAL INDIRETA.

AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. NÃO CABE RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE TERIA POR OBJETO ALEGAÇÃO DE OFENSA QUE, IRRADIANDO-SE DE MÁ INTERPRETAÇÃO, APLICAÇÃO, OU, ATÉ, DE INOBSERVÂNCIA DE NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS, SERIA APENAS INDIRETA À CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. 3. TRIBUTO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. ICMS. CRÉDITOS RELATIVOS À ENTRADA DE INSUMOS USADOS EM INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS CUJAS SAÍDAS FORAM REALIZADAS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CONVÊNIO ICMS Nº 128/94. INEXISTÊNCIA DE OBRIGATORIEDADE DE CREDITAMENTO INTEGRAL. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. O CONVÊNIO ICMS Nº 128/94 APENAS FACULTA AOS ESTADOS E AO DISTRITO FEDERAL NÃO EXIGIR ANULAÇÃO PROPORCIONAL DO CRÉDITO RELATIVO A OPERAÇÕES COM MERCADORIAS QUE COMPÕEM A CHAMADA CESTA-BÁSICA. (RE 551660 ED, RELATOR(A): MIN. CEZAR PELUSO,

SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 20/04/2010, DJE-086 DIVULG 13-05-2010 PUBLIC 14-05-2010 EMENT VOL-02401-05 PP-00953). (GRIFOS ACRESCIDOS).

Destarte, a norma em referência autoriza, a par das disposições constitucionais (art. 155, § 2º, inciso II da CR/88), que os estados e o Distrito Federal, em hipóteses excepcionais, editem norma reconhecendo a existência de crédito proporcional nessas operações.

Repise-se que restou instituída mera faculdade aos entes políticos de excepcionar a regra prevista no art. 155, § 2º, inciso II, alíneas “a” e “b” da CR/88, o que afasta a tese da Impugnante de que a Fiscalização do estado de Minas Gerais estaria obrigado a aplicar a mencionada exceção.

Importa destacar, porquanto aplicável ao presente caso, entendimento adotado no julgamento do RE nº 174.478, no qual o plenário do Supremo Tribunal Federal confirmou inúmeros precedentes da Corte que equiparam a redução de base de cálculo de ICMS à isenção parcial:

TRIBUTO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS. ICMS. CRÉDITOS RELATIVOS À ENTRADA DE INSUMOS USADOS EM INDUSTRIALIZAÇÃO DE PRODUTOS CUJAS SAÍDAS FORAM REALIZADAS COM REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. CASO DE ISENÇÃO FISCAL PARCIAL.

PREVISÃO DE ESTORNO PROPORCIONAL. ART. 41, INC. IV, DA LEI ESTADUAL Nº 6.374/89, E ART. 32, INC. II, DO CONVÊNIO ICMS Nº 66/88. CONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA. SEGURANÇA DENEGADA. IMPROVIMENTO AO RECURSO. APLICAÇÃO DO ART. 155, § 2º, INC. II, LETRA "B", DA CF. VOTO VENCIDO. SÃO CONSTITUCIONAIS O ART. 41, INC. IV, DA LEI Nº 6.374/89, DO ESTADO DE SÃO PAULO, E O ART. 32, INCS. I E II, DO CONVÊNIO ICMS Nº 66/88." (RE 174478/SP.RELATOR MINISTRO MARCO AURÉLIO. RELATOR PARA O ACÓRDÃO MINISTRO CEZAR PELUSO. TRIBUNAL PLENO. DJ. 30.09.2005. P. 05).

Ficou consolidado no citado julgado entendimento, posteriormente reiterado em diversos julgamentos do Supremo Tribunal Federal (RE 334.819/SP, Relator Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 06.05.2006, RE 559.671/RS, Relator Ministro Celso de Mello, DJ 06.04.2010 e RE 613.626/DF, Relatora Ministra Carmen Lúcia, DJ 28.09.201), que a redução da base de cálculo constitui "um favor fiscal, que mutilando o aspecto quantitativo da base de cálculo, corresponderia à figura da isenção parcial, sendo aplicável, dessa forma, o art. 155, § 2º, inciso II, alínea "b", da Constituição da República, que determina a anulação do crédito relativo às operações anteriores na hipótese de isenção ou não-incidência nas subsequentes".

Em seguida, a Corte Constitucional tomou outras decisões nesse sentido, pacificando a equivalência entre redução de base de cálculo e isenção parcial, conforme diversos julgados mencionados pela Fiscalização às fls. 363/366.

Na esteira das decisões do STF, a legislação mineira cuidou de constar expressamente a regra, com a incorporação do § 4º, art. 8º, da Lei nº 6.763/75 e o inciso XV, art. 222, do RICMS/02, com a seguinte redação:

Lei nº 6.763/75

Art. 8º As isenções do imposto serão concedidas ou revogadas nos termos fixados em convênios celebrados e ratificados pelos Estados, na forma prevista na legislação federal.

(...)

§ 4º Para os efeitos da legislação tributária, considera-se isenção parcial o benefício fiscal concedido a título de redução de base de cálculo.

RICMS/02

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

(...)

XV - considera-se isenção parcial o benefício fiscal concedido a título de redução de base de cálculo.

(...)

Não bastasse, o Supremo Tribunal Federal julgou recentemente a questão em sede de repercussão geral no RE 635688/RS, reconhecendo a equivalência à isenção parcial, tendo o Relator Ministro Gilmar Mendes assentado que "o convênio é condição necessária, mas não suficiente para o aproveitamento dos créditos. É meramente autorizativo".

Assim, firmou-se entendimento no sentido de que a concessão de benefícios fiscais relativos ao ICMS pressupõe não apenas a autorização por meio de convênio, como também a edição de lei em sentido formal por parte dos entes federativos.

Nesse sentido, é de se concluir por incabível, na espécie, o pretendido aproveitamento integral de ICMS, uma vez que legal e constitucional a autorização de compensação de tão somente 7% (sete por cento) do total recolhido na compra de produtos componentes da cesta básica nos quais incide a alíquota de 7% (sete por cento) no momento da venda, sem que isso represente ofensa ao princípio da não cumulatividade.

Dessa forma, sempre que a mercadoria que entrou no estabelecimento seja objeto de operação subsequente com redução da base de cálculo, o imposto creditado deve ser estornado proporcionalmente à redução, nos termos do art. 71, inciso IV, do RICMS/02, que novamente transcreve-se:

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:

(...)

IV - vierem a ser objeto de subsequente operação ou prestação com redução da base de cálculo, hipótese em que o estorno será proporcional à redução;

(...)

O objeto do lançamento, portanto, é exatamente o estorno do crédito em decorrência da apropriação do imposto destacado nos documentos fiscais com a aplicação da alíquota interna de 18% (dezoito por cento) e interestadual de 12% (doze por cento).

Conforme disposto no subitem 19.4, Anexo IV, do RICMS/02, na hipótese de aquisição de mercadoria com carga tributária superior a 7% (sete por cento), estando a operação subsequente beneficiada com a redução, o adquirente deverá efetuar a anulação do crédito de forma que a sua parte utilizável não exceda a 7% (sete por cento) do valor da base de cálculo do imposto considerada na aquisição da mercadoria.

Assim, nas aquisições interestaduais, considerando que o imposto incidente nas remessas para contribuintes mineiros decorre da aplicação da alíquota de 12% (doze por cento), o estorno compreende a parcela equivalente a 5% (cinco por cento) sobre a base de cálculo do imposto, conforme se observa pela apuração realizada pela Fiscalização nas planilhas de fls. 38/197 dos autos.

A situação se repete nas aquisições internas de mercadorias tributadas por alíquota superior a 7% (sete por cento), ensejando o estorno da diferença.

Dessa forma, conclui-se que o abatimento da alíquota do ICMS em operações subsequentes constitui, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, típica forma de isenção parcial e onerosa para a Fazenda Pública, porquanto embora haja a incidência do tributo com a concretização do fato gerador, houve supressão de seu valor, ensejando redução do débito tributário.

Afirma que no caso específico do presente Auto de Infração, a multa de 150% (cento e cinquenta por cento) sobre o crédito tributário é totalmente desproporcional à suposta infração cometida e “caracteriza verdadeiro confisco, na medida em que equivale ao próprio valor exigido a título de ICMS”.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) capitulada 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 efetuado pela Impugnante. Por sua vez, a multa prevista no art. 55, inciso XXVI, da citada lei (Multa Isolada) decorre da previsão contida no inciso IV, art. 53, da Lei nº 6.763/75, em decorrência de ato contrário à previsão normativa, ou seja, apropriação indevida de crédito do ICMS.

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca:

ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória.

Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada.

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

O eminente DES. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO". (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO).

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, está aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, uma vez que esta possui caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, emendada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON

O estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue, via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

Assim, ao contrário do que sustenta a Impugnante, é possível a incidência concomitante das multas em questão, porquanto foram cobradas nos exatos termos da legislação pertinente.

Além do ICMS e da respectiva multa de revalidação, o Fisco exige Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, majorada em 100% (cem por cento), com fulcro no art. 53, §§ 6º e 7º do mesmo diploma legal, vejamos:

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 6º Caracteriza reincidência a prática de nova infração cuja penalidade seja idêntica àquela da infração anterior, pela mesma pessoa, considerando-se em conjunto todos os seus estabelecimentos, dentro de cinco anos, contados da data em que houver sido reconhecida a infração anterior pelo sujeito passivo, assim considerada a data do pagamento da exigência ou da declaração de revelia, ou contados da data da decisão condenatória irrecorrível na esfera administrativa, relativamente à infração anterior.

§ 7º A constatação de reincidência, relativamente às infrações que já ensejaram a aplicação das multas previstas nos artigos 54 e 55, determinará o agravamento da penalidade prevista, que será majorada em 50% (cinquenta por cento), na primeira reincidência, e em 100% (cem por cento), nas subsequentes.

(Grifou-se).

Com base nos dispositivos supra, a dupla reincidência restou assim demonstrada pela Fiscalização:

- Acórdão nº 19.801/10/3ª, publicado em 16/10/10, referente ao PTA nº 01.000165440-89;

- Efeitos para fins de reincidência: até 16/10/2015.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Acórdão nº 19.910/11/3ª, publicado em 05/02/11, referente ao PTA nº 01.000166230-27;

- Efeitos para fins de reincidência: até 05/02/16.

Conclui-se pela **Dupla reincidência** - MI majorada em 100% - **para o período de abril de 2011 a setembro de 2015**, uma vez que as infrações ocorreram dentro do prazo de cinco anos, contados da data da publicação/disponibilização dos Acórdãos nºs 19.801/10/3ª e Acórdão 19.910/11/3ª; e pela **Reincidência simples para outubro de 2015** - MI majorada em 50% , restando configurada a reincidência apenas em relação ao PTA nº 01.000166230-27 (Acórdão nº 19.910/11/3ª, publicado em 05/02/11), o que importa na majoração em somente 50% (cinquenta por cento), para esse período.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretenso 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 pedido de cancelamento ou redução das penalidades, nos termos do art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, o benefício não pode ser aplicado ao caso presente, em razão da vedação constante no item 5 do § 5º:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 3º- A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

5) de aproveitamento indevido de crédito;

(...)

Diante do exposto, **ACORDA** a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Rerratificação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 268, 269 e 330 e, ainda, para excluir a majoração da multa isolada em 50% (cinquenta por cento) referente ao mês de outubro/15, por não configurada a dupla reincidência. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor) e Cinara Lucchesi Vasconcelos Campos.

Sala das Sessões, 21 de julho de 2016.

Eduardo de Souza Assis
Presidente

Maria Gabriela Tomich Barbosa
Relatora

CS/D