

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.141/16/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000243780-36  
Impugnação: 40.010137618-62  
Impugnante: Stepan Química Ltda.  
IE: 712386922.00-81  
Proc. S. Passivo: Franco Lucena Santos Pereira/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM DO ATIVO PERMANENTE – BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, provenientes de aquisições de bens classificados como ativo permanente alheio à atividade do estabelecimento, portanto, em desacordo com o previsto no art. 70, inciso XIII do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE n° 01/98, que vedam a apropriação desses créditos. Corretas as exigências de ICMS, mediante recomposição da conta gráfica, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei n° 6.763/75.

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO – BEM DO ATIVO PERMANENTE – PROPORCIONALIDADE.** Constatado recolhimento a menor de ICMS, resultante do estorno de créditos indevidamente apropriados, provenientes de apuração incorreta do “coeficiente de creditamento” no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, após a recomposição do mesmo, em razão de denúncia espontânea apresentada pela Autuada. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da lei n° 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS, em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 01/01/09 a 31/12/09, relativos a aquisições de bens/materiais alheios à atividade do estabelecimento, em desacordo com o disposto no inciso XIII do art. 70 do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE n° 01/98 e relativos à apuração incorreta do coeficiente de creditamento no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, constatada após denúncia espontânea apresentada pela Autuada.

Exigências de ICMS apurado após a recomposição da conta gráfica, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei n° 6.763/75.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 72/86.

Requer a procedência da impugnação.

A taxa de expediente é recolhida conforme DAE de fls. 148/149 dos autos.

**Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 153/162, refuta as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento.

**Da Instrução Processual**

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 167/169, que resulta na manifestação da Fiscalização às fls. 170 e reformulação do crédito tributário, conforme demonstrado nas planilhas de fls. 183/185.

Aberta vista, a Impugnante comparece às fls. 190/195, enquanto a Fiscalização manifesta-se às fls. 197/199.

**Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 201/213, opina, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuado às fls. 183/185.

---

***DECISÃO***

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

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS, em razão do aproveitamento indevido de créditos do imposto, no período de 01/01/09 a 31/12/09, relativos a aquisições de bens/materiais alheios à atividade do estabelecimento, em desacordo com o disposto no inciso XIII do art. 70 do RICMS/02 e Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98 e relativos à apuração incorreta do coeficiente de creditamento no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, constatada com a denúncia espontânea apresentada pela Autuada.

Exigências do ICMS apurado após a recomposição da conta gráfica, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

A apuração decorre da constatação de aproveitamento de créditos a maior, resultante de lançamentos indevidos no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, após análise das denúncias espontâneas apresentadas pela Contribuinte, conforme protocolos nº 417, de 04/12/12 e nº 420, de 07/12/12 (fls. 55/70), conforme relacionados nos Anexos I, II e III (fls. 8/10).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mediante conferência de tais denúncias, a Fiscalização identificou outros lançamentos indevidos no livro CIAP relativos a bens alheios à atividade do estabelecimento, relacionados no Anexo 4 (fls. 11).

Também foi constatado que os reflexos dos estornos dos valores denunciados pela Contribuinte não foram corretamente apurados no livro CIAP, resultando em estornos de créditos menores do que o devido.

Assim, a Fiscalização realizou a recomposição do livro CIAP, a partir da denúncia espontânea, apurando-se o imposto apropriado indevidamente, conforme demonstrado no Anexo 5 - Demonstrativo da Apuração do Crédito de ICMS Após Estornos de Lançamentos no CIAP (fls. 12) e Anexo 6 - Recomposição da Conta Gráfica do ICMS (fls. 13).

Instruem ainda os autos a cópia do livro CIAP modelo "C" 2009 (fls. 15/25) e cópias de partes do livro Registro de Apuração do ICMS 2009 (fls. 27/53).

No Auto de Infração (fls. 2/5) e Relatório Fiscal (fls. 06/07), consta a descrição clara da infração, bem como está demonstrada nos autos a recomposição do livro CIAP, após as denúncias espontâneas.

Foram elaboradas planilhas detalhadas da composição do crédito tributário, quantificado o imposto e demonstrado o cálculo das multas aplicáveis.

Registre-se que a Fiscalização reformulou o lançamento para efetuar novo cálculo do coeficiente de creditamento com base nos dados retirados da Declaração de Apuração e Informação do ICMS – DAPI da Contribuinte, tendo sido aberta vista ao Sujeito Passivo, nos termos do art. 140 do RPTA, proporcionando à Autuada desenvolver sua defesa sem qualquer surpresa ou falta de informação.

O autuado não diverge quanto aos novos valores dos coeficientes de creditamento apontados pela Fiscalização, conforme verifica-se em sua manifestação de fls. 191, afastando assim qualquer divergência a respeito da motivação, demonstração ou fundamentação do referido coeficiente.

A Impugnante argui a decadência do crédito tributário relativo aos fatos ocorridos no período de janeiro a novembro de 2009, com fulcro no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional - CTN, uma vez que teve ciência do Auto de Infração em 22/12/14, ou seja, mais de cinco anos após a ocorrência dos fatos.

No entanto, este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, o qual estabelece que o prazo de 5 (cinco) anos conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O § 4º do art. 150 do CTN disciplina o prazo para homologação do lançamento, ou seja, o prazo para a Fazenda Pública homologar o procedimento efetuado pelo sujeito passivo, que consiste em antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo que a referida autoridade, tomando conhecimento deste procedimento efetuado pelo contribuinte, homologa o pagamento de forma tácita ou expressa.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função de aproveitamento indevido de créditos do imposto. Inexistindo o pagamento, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I do CTN, que foi fielmente cumprido, conforme demonstrado acima.

Nesse decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Da mesma forma, no julgamento de Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial o Ministro do STJ, o Relator Humberto Martins:

PROCESSO: AGRG NO ARES 76977 RS 2011/0191109-3

RELATOR(A): MINISTRO HUMBERTO MARTINS

JULGAMENTO: 12/04/2012

ÓRGÃO JULGADOR: T2 - SEGUNDA TURMA

PUBLICAÇÃO: DJE 19/04/2012

EMENTA

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

1. A JURISPRUDÊNCIA DO STJ FIRMOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE, HAVENDO CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS, O PRAZO DECADENCIAL PARA QUE O FISCO EFETUE O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É REGIDO PELO ART. 173, I, DO CTN, CONTANDO-SE O PRAZO DE CINCO ANOS, A PARTIR DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, DONDE SE DESSUME A NÃO OCORRÊNCIA, IN CASU, DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR OS REFERIDOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS.

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.

Cumprе esclarecer que, no caso dos autos, o estorno alcançou os créditos apropriados à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos), no período de janeiro a dezembro de 2009.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2009, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/10, findando-se em 31/12/14.

Dessa forma, considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 19/12/14 e seu recebimento pela Impugnante ocorreu em 22/12/14, verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

Rejeita-se, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário.

Tratando do mérito propriamente dito, a Impugnante alega que a metodologia utilizada pela Fiscalização na determinação do coeficiente de creditamento não guarda qualquer relação com a metodologia prevista pela legislação em vigor, de modo que resultou em coeficientes menores que os efetivamente aplicáveis, inflando artificialmente o crédito tributário em discussão.

Afirma a Impugnante que a Fiscalização, ao aplicar a fórmula do coeficiente de creditamento, não incluiu no numerador, as operações de exportação e as não tributadas, mas com manutenção do crédito. Já no denominador, deixou de excluir, do total das saídas, as operações que não têm caráter definitivo, tais como remessa para conserto e para industrialização.

Apresenta quadro com os valores calculados para o coeficiente de creditamento (fls. 80), comparando-os com os valores constantes do Auto de Infração,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

concluindo que a exigência fiscal está artificialmente inflada em razão da utilização de um coeficiente de creditamento artificialmente reduzido.

Contudo, o coeficiente de creditamento adotado pela Fiscalização foi exatamente aquele utilizado pela Contribuinte no período autuado, o que se verifica por meio de um simples confronto entre a planilha elaborada pela Fiscalização de fls. 12 (coluna E) e a cópia do livro CIAP de fls. 24.

É cediço que tal coeficiente é calculado por uma fração em que o numerador é formado pelo valor das operações ou prestações tributadas e, o denominador, pelo total das operações ou das prestações realizadas no período.

Assim, para se chegar ao montante das saídas tributadas pelo ICMS (numerador), utiliza-se o valor contábil de todas as operações e prestações de saídas e delas se diminui o valor das saídas isentas e não tributadas e das com base de cálculo reduzida, tomando-se nestas, apenas o valor relativo à redução do período, conforme disposição expressa do art. 70, § 9º do RICMS/02. Veja-se:

§ 9º Para efeito do disposto no inciso II do parágrafo anterior:

I - o valor das operações ou das prestações tributadas corresponde à diferença entre o valor das operações ou das prestações totais e o valor das isentas, das não tributadas e das com base de cálculo reduzida, tomando-se nestas apenas o valor relativo à redução.

II - equiparam-se às tributadas as operações ou as prestações com destino ao exterior, bem como as isentas e com base de cálculo reduzida em que haja previsão de manutenção integral do crédito.

A vedação à utilização do crédito do ativo na proporção das operações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida, em relação ao total das operações e prestações praticadas pelo contribuinte, encontra-se disciplinada no art. 70, § 7º do RICMS/02, *in verbis*:

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

(...)

§ 7º Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o abatimento de que trata o inciso II do caput do artigo 66 deste Regulamento, na forma prevista no § 3º do mencionado artigo, na proporção das operações ou prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações ou prestações.

§ 8º Na hipótese do parágrafo anterior, para cálculo do valor a ser abatido a título de crédito, deverá ser:

I - multiplicado o valor total do imposto incidente na operação relativa à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento por 1/48 (um quarenta e oito avos);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - calculado o percentual das operações ou das prestações tributadas em relação ao total das operações ou das prestações realizadas no período;

III - multiplicado o valor obtido no inciso I pelo percentual encontrado no inciso II, correspondendo o resultado ao crédito a ser apropriado.

(Grifou-se).

Importante destacar o que consta da denúncia espontânea protocoladas pela Contribuinte, acostadas pela Fiscalização às fls. 54/70:

Protocolo nº 00417/2012:

(...)

Assim, a presente Denúncia Espontânea visa:

Comunicar à Autoridade Fiscal a existência de irregularidades no que se refere ao aproveitamento de crédito de ICMS sobre o ativo imobilizado, por não atender ao disposto no art. 66, § 5º e 6º do RICMS/MG (bens alheios à atividade do contribuinte (...))

Informar que, atendendo ao disposto no art. 70, XIII do RICMS/MG c/c as disposições contidas na IN DLT/SER nº 01/98, procedeu à correção dos saldos de créditos de ICMS/Ativo imobilizado, excluindo os itens referidos nos Anexos I a IV, desta denúncia e procedendo à retificação dos informes fiscais correlacionados, quando necessário.

Protocolo nº 00420/2012:

Ref: Protocolo AF/I/SRF nº 00417/2012

1. Dos fatos e fundamentos

(...)

1.1 Demonstração da correção do coeficiente de manutenção do crédito do ICMS do ativo imobilizado

E conforme quadros de fls. 65/66, a Autuada traz na referida denúncia, o que seria a correção do coeficiente de manutenção do crédito de ICMS (item 1.1: “Novo Coeficiente para manutenção do crédito calculado pela Stepan”).

Diante de tais informações e, considerando que a Fiscalização afirma que foi realizada a conferência dos cálculos apresentados pela Autuada no tocante aos reflexos dos estornos de lançamentos indevidos no livro CIAP, resultando na conclusão de que os valores de ICMS recolhidos não representavam os valores corretos das diferenças surgidas após os estornos denunciados no CIAP, a Assessoria deste Conselho de Contribuintes determinou a realização da Diligência de fls. 167/169, nos seguintes termos:

(...) decide esta Assessoria do CC/MG retornar os autos à origem para que a Fiscalização diligencie no sentido de atender o seguinte:

- 1) justificar a adoção do coeficiente de creditamento relacionado no livro CIAP (fls. 24),
- 2) manifestar sobre os quadros de fls. 65/66, constantes do item 1.1 -Demonstração da correção do coeficiente de manutenção do crédito do ICMS do ativo imobilizado, constante de denuncia espontânea protocolo nº 00420/2012,
- 3) manifestar sobre o quadro de fls. 80 e sobre a planilha “Coeficiente de creditamento”, constante do CD doc. 06 (fls. 122), apresentados pela Impugnante.

Na oportunidade, a Fiscalização realiza novo cálculo do coeficiente de creditamento, tomando por base os valores declarados na Declaração de Apuração e Informações do ICMS – DAPI da Contribuinte referentes ao período autuado.

Conforme demonstrado nas planilhas “Cálculo do Coeficiente de Creditamento” (fls. 171/182), verifica-se que a Fiscalização procedeu conforme o disposto nos §§ 7, 8º e 9º do art. 70 do RICMS/02, retrotranscritos.

Após a reformulação do crédito tributário, a Autuada se manifesta no sentido de concordância com a metodologia de apuração do coeficiente de creditamento adotada pela Fiscalização, ficando, assim, superada tal discussão.

Quanto aos valores relacionados nos Anexos I, II e III de fls. 8/10 dos autos, a Impugnante alega que a Fiscalização deixou de considerar a denúncia espontânea realizada em 2013, uma vez que estornou os créditos exigidos nos referidos Anexos.

Cita diversas notas fiscais relacionadas no Anexo II do Auto de Infração e que fazem parte da denúncia espontânea protocolizada em 2013, argumentando que estas operações já foram objeto de estorno por ela, razão pela qual o Auto de Infração deve ser cancelado.

No entanto, a Impugnante se confunde ao fazer tal alegação.

Esclarece a Fiscalização, que tais anexos se destinam tão somente a listar os lançamentos indevidos denunciados pela Autuada, tendo ela, Fiscalização, anexado ao Auto de Infração, as planilhas em seu formato original, ou seja, da mesma forma apresentada pela Contribuinte.

Repita-se que a apuração decorre da constatação de aproveitamento de créditos a maior, após análise das denúncias espontâneas apresentadas pela Contribuinte.

Quando da conferência de tais denúncias, a Fiscalização identificou ainda outros lançamentos indevidos no livro CIAP. Nesse caso, os créditos de ICMS estornados pela Fiscalização são os relativos às notas fiscais consignadas no Anexo 4 (fls. 11), visto trata-se de bens alheios à atividade do estabelecimento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tal estorno não foi contestado pela Impugnante, sendo claramente identificáveis como bens alheios à atividade do estabelecimento.

Cabe destacar que a autuação tem por base os seguintes dispositivos contidos na legislação tributária, disciplinados na Lei Complementar nº 87/96, bem como na Lei nº 6.763/75 e no RICMS/02, da seguinte forma:

### LC 87/96:

(...)

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.

(...)

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

### Lei 6.763/75

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

(...)

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento;

### RICMS/02:

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

(...)

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento;

(Grifou-se).

A Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, deixa claro o alcance do conceito de bens alheios à atividade do estabelecimento:

Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

I - os veículos de transporte pessoal;

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

III - as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

Portanto, correto o estorno dos créditos apropriados em desacordo com a legislação, tendo resultado no recolhimento a menor do ICMS, que ora se exige.

A Fiscalização exige ainda a multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e a Multa Isolada capitulada art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante entende que sua única conduta passível de punição foi o registro indevido de créditos de ICMS decorrentes da aquisição de bens do ativo imobilizado, tendo como consequência o pagamento a menor do ICMS em razão da apropriação de créditos supostamente indevidos.

Assim, alega a Autuada que tal conduta não consistiria em infração de natureza acessória, tratando-se, portanto, de infração de natureza principal, vez que está diretamente ligada à apuração do imposto. E que a convivência entre as penalidades aplicadas é impossível, visto que seriam incompatíveis com os princípios tributários da especialidade e da tipicidade fechada, que determinam apenas uma penalidade para cada infração, devendo-se atrair apenas a aplicação da penalidade prevista no inciso XXVI do art. 55.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do tributo não recolhido, 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 XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida por descumprimento de obrigação acessória, qual seja, apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária.

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

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel 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).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na lição de Ricardo Lobo Torres (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício.

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)"(DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

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".

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

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.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada já obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada 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 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 –

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA:  
EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON  
ANDRADE.

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências de ICMS, multa de revalidação e multa isolada, legítimo o lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em indeferir requerimento de adiamento do julgamento, por falta de motivação, solicitado da tribuna, pelo representante da Autuada. Vencidos os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Relator) e Vander Francisco Costa, que o deferiam. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 170/186, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Assistiu ao julgamento, pela Impugnante, o Dr. José Flávio Piccinin Dias Pacheco. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Maria Gabriela Tomich Barbosa (Revisora) e Vander Francisco Costa.

**Sala das Sessões, 12 de maio de 2016.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente**

**Marco Túlio da Silva**  
**Relator**