

Acórdão: 22.759/17/3ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000741212-41  
Impugnação: 40.010144343-26  
Impugnante: White Martins Gases Industriais Ltda  
IE: 362616449.27-00  
Proc. S. Passivo: Sérgio Introcaso Capanema Barbosa/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - CRÉDITO EXTEMPORÂNEO.** Constatado o aproveitamento extemporâneo e indevido de crédito de ICMS relativos a bens do ativo imobilizado, uma vez que a Impugnante não apresentou a escrituração fiscal digital, para fins de entrega das informações relativas ao CIAP, modelo EFD, além de não ter comprovado a legitimidade dos créditos apropriados, nos termos estabelecidos na legislação vigente. Infração caracterizada. Corretas as exigências do ICMS, da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - ARQUIVO ELETRÔNICO - ENTREGA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO - EFD.** Constatada a entrega e manutenção de arquivo eletrônico em desacordo com a legislação, uma vez que a Impugnante, não apresentou a escrituração fiscal digital, para fins de inserir os dados relativos ao CIAP, modelo EFD. Infração caracterizada. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso XXXIV da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação das seguintes irregularidades:

- 1) Aproveitamento extemporâneo e indevido de créditos de ICMS, no mês de dezembro de 2013, relativos a bens destinados ao ativo imobilizado;

Exigência: ICMS, 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.

- 2) Entrega e manutenção, em janeiro de 2014, de arquivo eletrônico referente à Escrituração Fiscal Digital (EFD), relativo a dezembro de 2013, em desacordo com a legislação vigente;

Exigência: Multa Isolada prevista no art. 54, inciso XXXIV da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 61/74, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 110/120.

### **DECISÃO**

Conforme relatado, decorre o presente lançamento: 1) da constatação de aproveitamento extemporâneo e indevido de créditos de ICMS, no mês de dezembro de 2013, relativos a bens destinados ao ativo imobilizado; e, 2) da entrega e manutenção, em janeiro de 2014, de arquivo eletrônico referente à Escrituração Fiscal Digital (EFD), relativo a dezembro de 2013, em desacordo com a legislação vigente.

Exige-se: ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multas Isoladas capituladas no art. 55, inciso XXVI e 54, inciso XXXIV, todos da Lei nº 6.763/75.

Consta dos autos que a Impugnante comunicou formalmente o aproveitamento de crédito extemporâneo em 03/01/14, relacionando os documentos fiscais, datas de emissão e valores apropriados no mês de dezembro de 2013.

Em contrapartida, a Fiscalização exarou a intimação nº 19/2015, de 10/08/15, solicitando: 1 - cópia da NF nº 093, de 21/01/14; 2 - motivo da emissão da NF 093; e 3 - cópia das notas fiscais que lastrearam o comunicado de crédito extemporâneo de 03/01/14.

Em resposta, documento de fls. 38, a Impugnante apresenta a cópia da NF-e requerida, esclarece que foi emitida para o aproveitamento de crédito extemporâneo de ICMS relativo a parcelas anteriores à escrituração do Livro CIAP e que não há possibilidade de entregar as cópias dos documentos fiscais creditados (item 3 da intimação) por motivo de incêndio no escritório onde os mesmos estavam arquivados.

Ressalta-se que a Autuada não cumpriu com o disposto no art. 96, inciso XII, c/c § 2º, itens 1 e 2, da Parte Geral do RICMS/02, que determina, no caso de extravio de documentos fiscais, a comunicação à repartição fazendária do ocorrido, no prazo de 3 (três) dias.

Em 03/05/17, foi entregue o Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF nº 10.000022206.50, de fls. 2, requisitando a Escrituração Fiscal Digital - EFD relativa ao crédito extemporâneo do Ativo Imobilizado comunicado em 03/01/14.

Em resposta, foi apresentado, via e-mail, arquivos em formato "PDF", constantes do CD - Anexo 4, de fls. 52, com informações do Livro Registro de Entradas e registros do tipo arquivos eletrônicos em formato txt.

### **Da Irregularidade 1- Aproveitamento extemporâneo e indevido de créditos de ICMS:**

A irregularidade refere-se a aproveitamento extemporâneo e indevido de créditos de ICMS, no mês de dezembro de 2013, relativos a bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento autuado.

Os créditos de ICMS relativos a bens destinados ao ativo imobilizado estão condicionados à escrituração de livro próprio (no caso, o CIAP/EFD), nos prazos e

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

condições estabelecidos na legislação, nos termos previstos no inciso VI do § 5º do art. 20 c/c art. 23 da Lei Complementar nº 87/96.

LC nº 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.

(...)

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

(...)

VI - serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo.

(...)

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, **está condicionado** à idoneidade da documentação e, se for o caso, **à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.**

(Destacou-se).

Na legislação mineira, de modo especial no RICMS/02, a escrituração do CIAP, modelo EFD, como requisito para a apropriação de créditos de ICMS relativos a bens do ativo imobilizado, está prevista e disciplinada nos seguintes dispositivos legais:

RICMS/02 - Parte Geral

Art. 69. **O direito ao crédito**, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou os bens ou para o qual tenham sido prestados os serviços, **está condicionado** à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, **à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidas na legislação.**

(...)

Art. 127. **A escrituração dos livros** e documentos fiscais **será feita pelo sujeito passivo, na forma estabelecida pela legislação tributária**, com base

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nos documentos relativos às operações ou às prestações realizadas.

(...)

Art. 172-A. O contribuinte do imposto deverá manter, em cada um dos seus estabelecimentos, para a apuração do valor do crédito a ser apropriado em virtude da entrada de bem do ativo imobilizado, os seguintes documentos, cujas regras de escrituração são as estabelecidas na Parte 1 do Anexo V e no Anexo VII:

I - **Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo EFD**, a partir do período em que o contribuinte estiver obrigado ou fizer opção pela Escrituração Fiscal Digital;

(...)

§ 1º **A partir da escrituração do CIAP, modelo EFD, no primeiro período de apuração, o contribuinte deverá escriturar todos os documentos fiscais que comprovam o valor de ICMS passível de apropriação do bem ou componente.**

§ 2º Os documentos de que trata este artigo são vinculados diretamente à apuração do imposto.

§ 3º Aplicam-se, no que couber, aos documentos de que trata este artigo, as disposições previstas neste Capítulo, aplicáveis aos livros fiscais.

(Destacou-se).

### RICMS/02 - ANEXO V

Art. 204. **O documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) será escriturado pelo contribuinte para a apuração do valor do crédito a ser apropriado** em decorrência da entrada de bem do ativo imobilizado, nos modelos a seguir relacionados:

I - **modelo EFD**, a partir do período em que o contribuinte estiver obrigado ou fizer opção pela Escrituração Fiscal

(...)

Art. 205. O CIAP, modelo EFD, será escriturado observando-se o disposto:

I - no Ato COTEPE ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008;

II - no Guia Prático da EFD, publicado no Portal Nacional do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

(Destacou-se).

### RICMS/02 - ANEXO VII

#### DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 43. Para a Escrituração Fiscal Digital (EFD), o contribuinte observará as disposições constantes deste Título.

Art. 44. **A Escrituração Fiscal Digital compõe-se da totalidade das informações necessárias à apuração do ICMS** e do IPI, bem como de outras informações de interesse do Fisco, em arquivo digital, e será utilizada pelo contribuinte para a escrituração dos seguintes livros e documentos:

- I - Registro de Entradas;
- II - Registro de Saídas;
- III - Registro de Inventário;
- IV - Registro de Apuração do ICMS;
- V - Registro de Apuração do IPI;
- VI - **Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP).**

(Destacou-se).

### RICMS/02 - ANEXO VII

#### DA OBRIGAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL

Art. 46. São obrigados à Escrituração Fiscal Digital (EFD) todos os contribuintes do ICMS, a partir de 1º de janeiro de 2014, mantidos os prazos de obrigatoriedade estabelecidos anteriormente pela legislação.

§ 1º Ficam dispensados da Escrituração Fiscal Digital (EFD):

- I - o Microempreendedor Individual (MEI);
- II - a Microempresa (ME) e a Empresa de Pequeno Porte (EPP) optantes pelo Simples Nacional, salvo o que estiver impedido de recolher o ICMS por este regime na forma do § 1º do art. 20 da Lei Complementar Federal nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

(...)

Art. 49. **É vedada ao contribuinte obrigado à Escrituração Fiscal Digital a escrituração dos livros e documentos referidos no art. 44 desta Parte de forma diversa da disciplinada neste Título.** (Destacou-se).

### RICMS/02 - ANEXO VII

#### DA RETIFICAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL

Art. 58. Na hipótese de retificação da Escrituração Fiscal Digital, o contribuinte observará o seguinte:

- I - deverá gerar, validar, assinar e enviar o novo arquivo digital, para substituir o arquivo anterior;

II - não será permitido o envio de arquivo complementar. (Destacou-se).

Vê-se, pois, que o único meio de o Sujeito Passivo comprovar que atendeu a todos os requisitos, para ter direito aos créditos de ICMS de mercadorias destinadas ao ativo permanente, é a escrituração fiscal digital do CIAP, modelo EFD.

Como a Impugnante não escriturou o CIAP, modelo EFD, a Fiscalização **não** teve acesso às informações mínimas que lhe permitisse averiguar a legitimidade dos créditos, tais como: descrição completa do bem, função do bem no estabelecimento informante, local onde o bem é aplicado e a conta contábil de classificação do bem.

Caso a Impugnante tivesse retificado sua escrituração fiscal digital, relativa ao mês de dezembro de 2013, a Fiscalização teria todas as informações necessárias para a verificação do cumprimento dos requisitos supracitados, porém, como não a retificou, especialmente no tocante às informações relativas ao CIAP, modelo EFD, coube à Fiscalização estornar os créditos de ICMS extemporaneamente apropriados, por falta de comprovação de sua legitimidade.

A Impugnante, em sua peça de defesa, reconhecendo que não cumpriu o determinado pela legislação tributária, faz às fls. 63 a seguinte afirmação:

No entanto, conforme será amplamente demonstrado a seguir, ainda que o aproveitamento dos créditos relativo à aquisição de bens do ativo imobilizado não tenha sido realizado na forma determinada na legislação tributária, dúvidas não pairam quanto ao direito da Impugnante, na medida em que é inequívoca a existência de tal crédito.

Deste modo, o máximo que se poderia admitir seria a aplicação de multa em virtude do descumprimento de obrigação acessória, na medida em que a tomada de crédito não se deu na forma determinada na legislação tributária, mas jamais a glosa do crédito na forma realizada pela D. Fiscalização Mineira. (Grifou-se)

De modo contrário, a Impugnante afirma às fls. 69 que:

Assim sendo, resta comprovada a insubsistência da infração imputada pela D. Fiscalização, na medida em que a Impugnante procedeu à regular escrituração dos documentos relativos ao aproveitamento do crédito extemporâneo referente ao período de dezembro de 2013.

Do acima exposto, percebe-se que são afirmações contraditórias. Por óbvio que a primeira afirmação é a que deve prevalecer, ou seja, o aproveitamento do crédito extemporâneo relativo à aquisição de bens do ativo imobilizado não foi efetuado na forma determinada na legislação tributária.

Reforça a Fiscalização em sua manifestação, que não foi escriturado o Registro G126 - OUTROS CRÉDITOS CIAP da EFD, que tem por objetivo

discriminar os demais valores a serem apropriados como créditos de ICMS de Ativo Imobilizado, não escriturados nos períodos anteriores.

Em sentido contrário ao disposto na legislação, a Impugnante apresenta planilha de fls. 87/101 e afirma que contém todas as informações do CIAP necessárias ao legítimo aproveitamento de crédito extemporâneo.

Verificando os dados da planilha, ainda que contrária ao disposto na norma pertinente ao caso, a Fiscalização constata como identificação das mercadorias no campo “DESCRIÇÃO DO BEM” na maioria das notas fiscais indicadas, partes e peças utilizadas na manutenção de máquinas e equipamentos, qual seja “FILTROS DE ÓLEO”, que não geram direito a crédito do ICMS por serem considerados materiais de uso ou consumo, nos termos da legislação tributária.

Ainda na análise da planilha apresentada, percebe-se grande quantidade dos produtos, “BOMBA ÁGUA” e “MOTOBOMBA” discriminados no campo “DESCRIÇÃO DO BEM”. Para que fosse possível a identificação individualizada de cada bem do imobilizado, seria necessário a exposição da localização e da função desenvolvida nas atividades da empresa, dentre outras informações que são lançadas no CIAP.

Traz ainda a Impugnante em sua defesa a seguinte argumentação:

Ressalte-se, inclusive, que em atenção ao disposto no Anexo V, artigo 168, § único, inciso II do RICMS/MG (Decreto nº 43.080/2002), a Impugnante emitiu a Nota Fiscal nº. 93, série 889 (doc. 5) relativa ao aproveitamento do crédito extemporâneo supramencionado, verbis: (...)

Verifica-se que a Nota Fiscal de entrada, nº 93, série 889, de 21/01/14, de fls. 43, emitida pela Autuada, teve como único objetivo demonstrar que o comunicado de crédito extemporâneo se referia ao ativo imobilizado. Demonstra desconhecimento da legislação tributária, uma vez que o inciso II do § único do art. 168 do Anexo V do RICMS/02 foi revogado pelo Decreto nº 45.776, de 21 de novembro de 2011 (MG de 22/11/11). Assim, houve emissão irregular de documento fiscal por ausência de previsão legal.

Frise-se que a emissão irregular do documento fiscal é objeto da autuação.

Assim, corretamente agiu a Fiscalização ao glosar os créditos extemporaneamente apropriados, uma vez que a Impugnante **não** observou as condições estabelecidas na legislação vigente, para fins de aproveitamento de créditos, relativos a aquisições de mercadorias supostamente destinadas ao seu ativo imobilizado.

#### Da Irregularidade nº 2 – Arquivo Eletrônico – Entrega em Desacordo com a Legislação Tributária:

Refere-se à entrega e manutenção em desacordo com as exigências da legislação dos arquivos eletrônicos da Escrituração Fiscal Digital (EFD), relativos ao CIAP, modelo EFD, referente ao mês de janeiro de 2014.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se: Multa Isolada prevista no art. 54, inciso XXXIV da Lei nº 6.763/75.

O contribuinte que é obrigado à Escrituração Fiscal Digital (EFD), tem o dever de entregar, mensalmente e na forma regular, os arquivos eletrônicos solicitados pela Fiscalização, nos termos dos arts. 44, 46, 50 e 54 do Anexo VII do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 44. A Escrituração Fiscal Digital compõe-se da totalidade das informações necessárias à apuração do ICMS e do IPI, bem como de outras informações de interesse do Fisco, em arquivo digital, e será utilizada pelo contribuinte para a escrituração dos seguintes livros e documentos:

(...)

Art. 46. São obrigados à Escrituração Fiscal Digital (EFD) todos os contribuintes do ICMS, a partir de 1º de janeiro de 2014, mantidos os prazos de obrigatoriedade estabelecidos anteriormente pela legislação.

(...)

Art. 50. O contribuinte observará o disposto no Ato COTEPE ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008, para a geração do arquivo relativo à Escrituração Fiscal Digital, quanto à definição dos documentos fiscais e as especificações técnicas do leiaute.

(...)

Art. 54. A transmissão do arquivo digital relativo à Escrituração Fiscal Digital será realizada utilizando-se do Programa a que se refere o art. 53 desta Parte até o dia 25 (vinte e cinco) do mês subsequente ao período de apuração.

Depreende-se, da legislação transcrita, que a Escrituração Fiscal Digital - EFD é um arquivo digital composto por todas as informações necessárias para a apuração do ICMS e escrituração dos livros e documentos fiscais, devendo ser apresentado nos termos do Ato Cotepe ICMS nº 09/08 e transmitido até o dia 25 (vinte e cinco) do mês subsequente ao período de apuração.

A infração mostra-se plenamente caracterizada nos autos, pois, como visto anteriormente, a Impugnante, apesar de ter sido intimada, não retificou sua escrituração fiscal digital, para fins de inserção dos dados do CIAP, modelo EFD, referente ao mês de janeiro de 2014, com as informações relativas ao crédito extemporâneo por ela apropriado em dezembro de 2013, inerente a aquisições de bens supostamente destinados ao seu ativo imobilizado.

A Impugnante alega, em sua peça de defesa, que transmitiu o arquivo do período solicitado e que, assim, não haveria de se falar em necessidade de lavratura do Auto de Infração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Entretanto, em uma simples análise dos documentos carreados aos autos pela Fiscalização, constata-se que os arquivos foram recepcionados/elaborados de forma irregular.

Importante frisar que é vedada, ao contribuinte que adere ou que está obrigado à EFD, a escrituração dos livros Registro de Entradas, Registro de Saídas, Registro de Inventário, Registro de Apuração do ICMS, Registro de Apuração do IPI e Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), de forma diversa da legislação tributária.

RICMS/02

Anexo VII

Art. 49. É vedada ao contribuinte obrigado à Escrituração Fiscal Digital a escrituração dos livros e documentos referidos no art. 44 desta Parte de forma diversa da disciplinada neste Título.

A infração descrita neste Auto de Infração é formal e objetiva. Portanto, havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional – CTN, que prescreve que a intenção do agente é irrelevante para a tipificação do ilícito fiscal.

Insta observar que os arquivos eletrônicos transmitidos por contribuintes, desde que consistentes, permitem à Fiscalização realizar auditorias fiscais e/ou contábeis com maior eficiência, sem a necessidade de manusear volumes excessivos de livros e documentos fiscais.

Ressalta-se que, tratando-se de matéria tributária, o ilícito tipificado na legislação pode advir de descumprimento de obrigação principal, tal como a falta de pagamento do tributo, ou de descumprimento de obrigação acessória, como o não atendimento a deveres instrumentais ou formais. É exatamente esta segunda hipótese de que ora se trata. Entretanto, em qualquer das hipóteses, verifica-se a não prestação de uma obrigação imposta pela lei ou legislação tributária.

Como visto, a exigência fiscal se restringe à penalidade prevista no art. 54, XXXIV da Lei nº 6.763/75, a saber:

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXXIV - por deixar de entregar, entregar em desacordo com a legislação tributária ou em desacordo com a intimação do Fisco ou por deixar de manter ou manter em desacordo com a legislação tributária arquivos eletrônicos referentes à emissão de documentos fiscais, à escrituração de livros fiscais ou à Escrituração Fiscal Digital:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a) 3.000 (três mil) Ufemgs por período de apuração, independentemente de intimação do Fisco;
- b) 5.000 (cinco mil) Ufemgs por período de apuração e a cada intimação do Fisco, após a aplicação da penalidade prevista na alínea "a" e verificado o descumprimento da obrigação no prazo fixado na intimação.

É mister ressaltar, que em face da publicação da Lei n.º 22.549/17 que alterou diversos dispositivos da Lei n.º 6.763/75, dentre eles o inciso XXXIV do art. 54, a Fiscalização efetuou os cálculos desta parcela do crédito tributário, na forma do disposto na alínea "a" do citado dispositivo em respeito ao disposto na alínea "c" do inciso II do art. 106 do CTN.

Correta, portanto, a exigência fiscal, uma vez plenamente caracterizada a infração apontada pela Fiscalização.

### Da cobrança das multas:

Aduz a Impugnante que há insubsistência na concomitância da multa isolada e da multa de revalidação cobradas na irregularidade 1, e a título de argumentação, que admitindo o cabimento das multas aplicadas, estas teriam nitidamente caráter confiscatório.

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 efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo aproveitamento indevido do crédito, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar como previsto na legislação os créditos decorrentes de suas aquisições, escriturando-os corretamente em seus livros fiscais. Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

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

“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”.

Analisando o disposto no art. 53 da Lei nº 6.763/75, pode-se concluir que o inciso I cuida das infrações formais, ou seja, o descumprimento de obrigações acessórias mais simples e diretas, independentemente da ausência de recolhimento do tributo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao contrário, os incisos II a IV tratam de obrigações acessórias normalmente vinculadas à obrigação principal, sendo, portanto, proporcionais ao valor do ilícito praticado ou do tributo não recolhido, veja-se:

Lei nº 6.763/75

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

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado; (Nota: Conforme o § 1º do Art. 224, as menções, na legislação tributária estadual, à Unidade Fiscal de Referência - UFIR - consideram-se feitas à UFEMG, bem como os valores em UFIR consideram-se expressos em UFEMG.)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência;

V - o valor do imposto a ser informado em documento fiscal por exigência da legislação.

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

(...)

Segundo o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo Nº 61/79, “punitiva é aquela penalidade que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, onde o arrependimento oportuno e formal da infração faz cessar o motivo de punir”, enquanto a multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra, chamados moratórios.

Neste sentido é o entendimento de abalizada doutrina.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

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 também 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**

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Por fim, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA.

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, *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 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Erick de Paula Carmo e Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 21 de novembro de 2017.**

**Eduardo de Souza Assis  
Presidente / Relator**

CC/MG