

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

Acórdão: 23.242/19/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001145253-81  
Impugnação: 40.010146749-80  
Impugnante: Arcelormittal Brasil S.A.  
IE: 362094007.13-72  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS de bens alheios à atividade do estabelecimento, contrariando o disposto no art. 70, inciso XIII do RICMS/02 e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que vedam a apropriação de tais créditos. Corretas as exigências do ICMS apurado, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mediante lançamentos no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), no período de dezembro de 2013 a agosto de 2018, relativos a bens alheios à atividade do estabelecimento autuado (telhas).

As exigências referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 34/42, acompanhada dos documentos de fls. 43/85, com as seguintes alegações, em síntese:

- sustenta que a legislação estadual não faz distinção entre ativos ligados à linha principal de produção e à linha marginal, existindo óbice ao crédito apenas em relação aos bens absolutamente alheios à atividade produtiva;

- entende que o art. 70, § 3º do RICMS/02 veda o crédito tão somente nas situações em que o bem não seja utilizado direta ou indiretamente na atividade industrial;

- alega que as condições a serem preenchidas para o direito ao crédito oriundo de aquisições de bens integrantes do Ativo Imobilizado são menores do que aquelas relacionadas às entradas de mercadorias em geral, sob o fundamento de a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

necessidade de interação direta entre o bem e a posterior saída tributada não é aplicável;

- relata que os itens autuados têm função indireta no seu processo produtivo, o que lhe garante as apropriações de créditos de ICMS efetuadas quando de suas aquisições, haja vista que as telhas permitem o bom e adequado funcionamento do maquinário (que atuam diretamente na produção do aço) da Aciaria, não o deixando exposto ao sol, à chuva dentre outros;

- conclui que a vedação ao crédito de mercadorias empregadas em obras de construção civil somente se aplica caso as obras não possuam nexo de causalidade com as operações tributadas;

- aponta que caso um maquinário utilizado no processo produtivo possa gerar crédito quando de sua entrada, as entradas dos bens que compõem a estrutura construtiva em que ele se apoia também devem permitir os creditamentos de ICMS correspondentes;

- destaca a vinculação dos itens autuados com os seus processos produtivos e comercial;

- descreve, de forma resumida, o processo siderúrgico;

- reitera que todo e qualquer equipamento industrial de porte necessita de um espaço físico para que possa funcionar adequadamente, neste contexto estão os galpões e respectivas telhas;

- entende que a aplicação cumulativa da multa de revalidação e isolada, caracteriza *bis in idem*.

Pede a procedência da impugnação.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 88/95, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 103/112, opina, pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

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

Conforme relatado, versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, mediante lançamentos no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), no período de dezembro de 2013 a agosto de 2018, relativos a bens alheios à atividade do estabelecimento autuado (telhas).

As exigências referem-se ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente, conforme demonstrativo acostado à fl. 30.

Contrapondo-se ao feito fiscal, a Impugnante relata, inicialmente, que as telhas cujos créditos foram glosados *“se destinavam à cobertura dos galpões componentes da aciaria, cujo papel é, intuitivamente, relevante na operação por ela desenvolvida”*.

Afirma que, *“conquanto não tenha a lei definido em que condições os ativos em geral serão considerados alheios (com exceção do veículo de uso pessoal), a premissa a ser adotada para tanto deve se pautar em um critério lógico de causalidade entre o bem específico e a concretização da atividade tributada pelo ICMS. Afinal, a lei complementar autoriza o referido crédito na proporção de tais saídas tributadas”*.

Acrescenta que, a própria definição contábil já encerra, em si mesma, a necessária afetação do ativo à operação desenvolvida pelo sujeito passivo, pois *“o artigo 179 da Lei nº 6.404/76 – a ser observado pela legislação tributária por força do art. 110 do CTN -, se refere aos ‘... bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade”*.

Pondera, assim, que *“será então alheio à atividade do estabelecimento o ativo que não exercer um papel naquilo que consiste a atividade-fim do contribuinte, vale dizer, todo bem que, uma vez retirado, deixe de gerar saídas tributadas pelo imposto”*.

Aduz que *“o ativo imobilizado difere das mercadorias em geral quanto às condições para gerar o direito de crédito do ICMS. Para esses outros bens, a norma exige não só que sejam pertinentes à atividade do estabelecimento, mas, também, que não sejam destinados ao uso e consumo deste ..., pressupondo uma ligação direta e intrínseca com a mercadoria objeto de saída tributada”*, tanto é que esse critério adicional foi refletido na legislação estadual que, em relação a tais bens, exige, para tanto, sejam *“consumidos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição”*.

Entende, dessa forma, que *“as exigências para fins de concessão do direito de crédito de um ativo imobilizado devem ser menores do que aquelas dirigidas às mercadorias em geral, é dizer, a necessidade de interação direta entre o bem e a posterior saída tributada não se lhe aplica”*, tanto é que o parágrafo 3º do art. 70 do RICMS/02 estabelece que são considerados alheios à atividade do estabelecimento *“todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação”*.

A seu ver, *“será diretamente utilizado na atividade industrial, por exemplo, o maquinário no qual é beneficiada a matéria-prima, gerando o produto objeto de posterior saída tributada. Mas, afora a máquina, em si, permite-se o crédito pela aquisição de ativos que atuam de forma indireta, ou seja, aquilo que o meio direto (máquina) necessita para operar. Neste contexto se enquadra, obviamente, a estrutura construtiva em que se apoia, obrigatoriamente, todo equipamento industrial de porte”*.

Complementa afirmando que *“o artigo 1º, III, da Instrução Normativa DLT nº 1/98, deve ser interpretado no sentido de que as mercadorias destinadas a construção ou ampliação do estabelecimento não conferem crédito do ICMS somente e*

*na medida em que a construção ou ampliação não possuir relação de causalidade com as operações tributadas”, vale dizer, “o termo ‘estabelecimento’ consignado no referido permissivo coincide com o conceito de espaço físico que serve de apoio administrativo à atividade-fim do contribuinte, dissociado de suas áreas produtivas”.*

Reitera que os créditos glosados dizem respeito a telhas empregadas na construção de galpões do setor de aciaria, *“onde ocorre todo o processo de fusão e adição de ligas metálicas que culminará a obtenção do aço líquido que, em seguida, passa por um processo de lingotamento em que o aço é solidificado, sob a forma de tarugos. Esses últimos são submetidos a processo de laminação para sua conformação de acordo com o perfil, bitola e dimensão desejados, resultando em barras de aço”.*

Salienta que *“não se pode, por variadas razões, instalar equipamentos ao ar livre, sujeitando-os (os equipamentos) aos efeitos do clima que não só aceleram sua deterioração, mas, também, acarretam até mesmo a paralisação da atividade por eles desempenhada, pois não se tratam de itens impermeáveis, de forma que, submetidos a certo volume de umidade, certamente apresentarão falhas de funcionamento. Outrossim, tanto a matéria prima quanto os produtos em elaboração devem, igualmente, ser protegidos das condições climáticas exteriores, sob pena de comprometer a elaboração dos produtos finais”.*

Finaliza concluindo que, *“nesse sentido, enquanto as máquinas, em si, têm papel **direto** na fabricação, os galpões ou outras estruturas que as acobertam tem função **indireta**, evitando-se os efeitos deletérios do clima sobre eles e sobre matérias primas e produtos em elaboração, já que viabilizam o funcionamento adequado daquelas”.*

No entanto, **ao contrário de suas alegações, os créditos apropriados pela Impugnante não encontram respaldo na legislação vigente**, uma vez que efetivamente relacionados a bens alheios à atividade-fim do estabelecimento autuado (siderurgia – produção de laminados longos de aço, exceto tubos – CNAE Fiscal 2423-0702).

Com efeito, de acordo com o disposto no art. 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96, **não** geram direito a créditos do ICMS as entradas de mercadorias alheias à atividade-fim do estabelecimento. Examine-se:

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.

§ 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.

(...)

Na legislação mineira, a vedação ao crédito relativo a aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento foi estabelecida por meio do art. 31, inciso III da Lei nº 6.763/75 e art. 70, inciso XIII do RICMS/02.

Lei nº 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.

(...)

§ 3º Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

(...)

Por sua vez, a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, que dispõe sobre bens alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS, estabelece as seguintes definições:

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

(...)

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

(...)

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Destacou-se) .

Assim, para que determinado bem possa ser classificado como **não alheio** à atividade do estabelecimento, **não** basta que ele seja utilizado na consecução da atividade econômica da empresa, como alega a Impugnante.

É necessário, também, que o bem exerça alguma ação intrínseca na atividade-fim do estabelecimento (siderurgia – produção de laminados longos de aço, no presente caso), nos termos estabelecidos no art. 1º, inciso II, alínea “c” da Instrução Normativa nº 01/98.

Logo, o termo “alheio” não deve ser interpretado no sentido literal, como algo que não tenha relação com a empresa. Como visto, sob o prisma meramente tributário, para efeito de vedação à apropriação de créditos de ICMS, o legislador conceituou como bens alheios aqueles que **não** sejam utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços (produção ou comercialização de laminados longos de aço, no presente caso).

Assim, os bens que **não** estejam intrinsecamente ligados à atividade fabril do estabelecimento autuado (siderurgia) ou na comercialização dos produtos finais **não** geram direito a créditos de ICMS.

Por outro lado, de acordo com o inciso III do art. 1º da instrução normativa supracitada, são considerados alheios à atividade-fim de contribuinte do ICMS os bens que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento, que é exatamente o caso dos autos, pois a própria Impugnante reconhece que as telhas cujos créditos foram glosados foram utilizadas na construção de galpões do setor de aciaria.

Resumindo, considera-se ativo imobilizado, para os fins do aproveitamento de crédito disposto na Lei Complementar nº 87/96, aquele caracterizado nos termos da Lei nº 6.404, de 15/12/76, e que atenda, também, aos requisitos contidos nos §§ 3º, 5º e 6º do art. 66 do RICMS/02 e na Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98 (IN 01/98).

Os materiais empregados na construção, reforma ou ampliação das instalações **não** ensejam aproveitamento de crédito do ICMS, pois são considerados bens alheios à atividade da Impugnante, nos termos do inciso III e da alínea “c” do inciso II do art. 1º da IN supracitada.

A alegação da Impugnante no sentido de que os créditos por ela apropriados seriam legítimos, uma vez que os bens em análise seriam utilizados, ainda que de forma indireta, na atividade-fim **não** procede.

Com efeito, a expressão “utilizados direta ou indiretamente” a que faz alusão o § 3º do art. 70 do RICMS/02 deve ser interpretada de forma harmônica com o disposto art. 66, inciso II, § 5º do RICMS/02, vale dizer, o bem do imobilizado deve ser utilizado na atividade-fim do estabelecimento (atividades operacionais do contribuinte), o que **não** é o caso dos autos, pois os bens em análise, como já afirmado, foram utilizados na construção de galpões.

É esse o entendimento exposto no Acórdão nº 4.872/17/CE, *in verbis*:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“VÊ-SE, AQUI, QUE A MENÇÃO À UTILIZAÇÃO “DIRETA OU INDIRETA” HARMONIZA-SE COM A EXPRESSÃO UTILIZADA NO INCISO II DO § 5º DO ART. 66 DO RICMS/02 (“ATIVIDADES OPERACIONAIS DO CONTRIBUINTE”), ANTERIORMENTE COMENTADA.

[...]

... AO MESMO TEMPO EM QUE NÃO PODE NEGAR SIGNIFICADO AO TERMO “INDIRETO”, REPUTA-SE INCABÍVEL TAMBÉM QUE SEJA INCLUÍDO TODO E QUALQUER BEM NO CONCEITO DE ATIVO, COM FUNDAMENTO NUMA INTERPRETAÇÃO AMPLA DO REFERIDO TERMO, POIS TAL CONDUTA IMPLICARIA DESCONSIDERAR O SENTIDO PRÓPRIO E ESPECÍFICO QUE LHE FOI ATRIBUÍDO PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A CORRETA INTERPRETAÇÃO HÁ DE SER DERIVADA, REPITA-SE, DA ANÁLISE SISTEMÁTICA DOS DISPOSITIVOS LEGAIS E REGULAMENTARES, OS QUAIS CONDUZEM À CONCLUSÃO DE QUE A UTILIZAÇÃO DO BEM “DIRETA OU INDIRETAMENTE” CORRESPONDE PRECISAMENTE À SUA UTILIZAÇÃO “NAS ATIVIDADES OPERACIONAIS” LEVADAS A CABO NO ESTABELECIMENTO. (GRIFOU-SE).

Diferentemente dos equipamentos propriamente ditos, tais como os próprios laminadores e os fornos de reaquecimento, as telhas utilizadas na construção de galpões não desempenham qualquer ação direta ou indireta ligada à industrialização do aço.

A classificação do produto “Telhas” como bens alheios, por ser utilizado na construção, reforma ou ampliação do estabelecimento, sem direito a créditos do ICMS, é corroborada por diversas decisões deste E. Conselho, podendo ser citado, a título de exemplo, a relativa ao Acórdão nº 22.594/17/3ª, *in verbis*:

### ACÓRDÃO Nº 22.594/17/3ª

“... CONFORME JÁ RELATADO, A AUTUAÇÃO TRATA DA CONSTATAÇÃO, MEDIANTE ANÁLISE DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL-EFD (ESPECIALMENTE CIAP, REGISTRO DE ENTRADA E REGISTRO DE APURAÇÃO), DE QUE A AUTUADA, NO PERÍODO DE JANEIRO DE 2012 A JUNHO DE 2015, APROPRIOU-SE INDEVIDAMENTE DE CRÉDITOS DE ICMS DESTACADOS EM DOCUMENTOS FISCAIS RELATIVOS A AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE, CONTUDO, ALHEIOS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO OU LANÇADOS EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA QUE REGE A MATÉRIA.

EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO XXVI, A QUAL FOI MAJORADA EM RAZÃO DE REINCIDÊNCIA CONSTATADA NOS TERMOS DOS §§ 6º E 7º DO ART. 53, TODOS DA LEI Nº 6.763/75.

[...]

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

OBSERVA-SE, ENTÃO, QUE O FISCO PROMOVEU O ESTORNO DE CRÉDITO PELOS SEGUINTE MOTIVOS:

[...]

- OCORRÊNCIA 01009 - EXCLUSÃO DO CADASTRO DO CIAP, TENDO EM VISTA A MERCADORIA TER DESTINAÇÃO ALHEIA À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO – INCISO III DO ART. 1º DA IN DLT/SRE 01/98;

[...]

NOUTRO GIRO, NO TOCANTE À DEFINIÇÃO DE ATIVO IMOBILIZADO, CONSTATA-SE A EXISTÊNCIA DE ALGUNS CRITÉRIOS DE NATUREZA BASTANTE OBJETIVA (QUE, VIA DE REGRA, SÃO MAIS FACILMENTE AFERÍVEIS) COMO, POR EXEMPLO, A EXIGÊNCIA DE QUE O BEM SEJA DE PROPRIEDADE DO CONTRIBUINTE, TENHA VIDA ÚTIL SUPERIOR A 12 (DOZE) MESES E SEJA CONTABILIZADO COMO ATIVO.

CONTUDO, O SIMPLES FATO DE ESTAR CONTABILIZADO, À LUZ DA LEGISLAÇÃO COMERCIAL E DOS PRINCÍPIOS CONTÁBEIS, NO ATIVO PERMANENTE DO ESTABELECIMENTO NÃO É MOTIVO SUFICIENTE PARA QUE O BEM SEJA PASSÍVEL DE APROPRIAÇÃO DO CRÉDITO DE ICMS, UMA VEZ QUE ESSA É APENAS UMA DENTRE AS VÁRIAS CONDIÇÕES IMPOSTAS PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

[...]

BUSCANDO CONFERIR MAIS CLAREZA QUANTO AO ALCANCE DO CONCEITO DE BENS ALHEIOS, JÁ QUE A LEI COMPLEMENTAR NÃO O FEZ, DISPÕE A INSTRUÇÃO NORMATIVA DLT/SRE Nº 01/98:

[...]

GRUPO MCE – MATERIAL DE CONSTRUÇÃO / EDIFICAÇÕES EM GERAL (ABORDADO NO SUBITEM III.3.1.2 DA IMPUGNAÇÃO).

ESTE GRUPO É COMPOSTO PELOS BENS INFORMADOS PELA AUTUADA NOS REGISTROS FISCAIS COM AS SEGUINTE DESCRITÕES:

- “OBRAS CIVIS DE MONTAGEM E OPERAÇÃO ASSISTIDA”;
- “PRÉDIOS AUXILIARES”;
- “TUDO DE PVC BRANCO ESGOTO”.

O FISCO ESTORNOU OS CRÉDITOS DE ICMS RELATIVOS A ESSES BENS, PELOS SEGUINTE MOTIVOS:

- EXCLUSÃO DO CADASTRO DO CIAP, TENDO EM VISTA A MERCADORIA TER DESTINAÇÃO ALHEIA À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO - INCISO III DO ART. 1º DA IN DLT/SRE 01/98 (OCORRÊNCIA Nº 01.009);

[...]

CONFORME BEM ESCLARECIDO PELO FISCO, OS PRODUTOS PARA MONTAGENS E INSTALAÇÕES, TELHAS PARA



COBERTURAS, PEÇAS E ACESSÓRIOS DE ESTRUTURA METÁLICA, E TODOS OS OUTROS MATERIAIS UTILIZADOS NA SUA CONSTRUÇÃO, ENCONTRAM ÓBICE PARA APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS, POR FORÇA DA COMBINAÇÃO DO DISPOSTO NOS CITADOS DISPOSITIVOS LEGAIS (INCISO III DO ART. 1º DA INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 01/98 E IN DLT/SRE Nº 02/91), UMA VEZ QUE AS MERCADORIAS RECEBIDAS SE DESTINARAM À CONSTRUÇÃO, REFORMA OU AMPLIAÇÃO DO ESTABELECIMENTO...”

(DESTACOU-SE).

Esclareça-se que não se discute a essencialidade ou a imprescindibilidade dos bens objeto da presente autuação. Com toda certeza, os galpões e as telhas a eles incorporadas protegem os equipamentos industriais das condições climáticas exteriores, como afirmado pela Impugnante, porém, a legislação vigente estabelece claramente a vedação ao crédito para bens empregados na construção, reforma ou ampliação do estabelecimento, como é o caso dos autos.

A imprescindibilidade justifica a imperiosidade da aquisição dos bens, mas não a pretensão da Impugnante, qual seja, a desclassificação dos produtos autuados (“Telhas”) como alheios à sua atividade-fim.

A essencialidade e a imprescindibilidade dos produtos restam implícitas, pois sendo uma empresa um conjunto de meios e recursos aplicados com a finalidade de lucro, a compra de um determinado bem se justifica em razão da sua imprescindibilidade, pois não seria adquirido se prescindível fosse.

Em nenhum diploma normativo, seja de índole constitucional, seja no âmbito da LC nº 87/96 ou da Lei Estadual nº 6.763/75 ou do RICMS/02, há referência à imprescindibilidade, como sinônimo do direito à não cumulatividade. É imprópria a correlação entre imprescindibilidade e não cumulatividade.

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada, contrariando o princípio do “*non bis in idem*”, há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo diferentes.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória (aproveitamento de créditos de ICMS em desacordo com o disposto na legislação tributária), ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75:

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

(...)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas (...);

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

(...)

Lei nº 6.763/75:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...)

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

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".

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, foi aplicada corretamente no presente caso.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro 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**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Não há que se falar, portanto, como já afirmado, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

Assim, o feito fiscal afigura-se correto, sendo legítimas, pois, as exigências referentes ao ICMS indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

Dessa forma, considerando que o lançamento observou todas as determinações constantes da legislação tributária, de modo a garantir-lhe plena validade, verifica-se que os argumentos trazidos pela Impugnante não se revelam capazes de elidir a exigência fiscal.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Guilherme Rodrigues Macedo e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Marco Túlio da Silva (Revisor) e Ana Flávia de Freitas.

**Sala das Sessões, 28 de março de 2019.**

**Marcelo Nogueira de Morais**  
**Relator**

**Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior**  
**Presidente**

CS/E/P

23.242/19/1ª

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 10/04/2019 - Cópia WEB

11