

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.177/19/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001141328-26  
Impugnação: 40.010146750-64  
Impugnante: Arcelormittal Brasil S.A.  
IE: 362094007.13-72  
Proc. S. Passivo: Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)  
Origem: DF/Ipatinga

**EMENTA**

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA.** Nos termos do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

**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, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada previstas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, respectivamente.

**Decadência não reconhecida. Decisão unânime.**

**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 janeiro a outubro de 2013, relativos a bens alheios à atividade do estabelecimento autuado, uma vez que destinados a obras de construção civil, especialmente na construção de galpões.

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.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 27/41, cujos argumentos são refutados pelo Fisco às fls. 205/214.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 219/229, opina pela procedência do lançamento.

**DECISÃO**

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

**Da Arguição de Decadência Integral do Crédito Tributário**

A Impugnante argui a decadência do crédito tributário, referente ao período de 01/01/13 a 25/10/13, baseando-se na regra contida no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN).

No entanto, este E. Conselho tem decidido reiteradamente que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I do CTN, donde 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.

Da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2013, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/14, findando-se somente em 31/12/18.

Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 15/10/18 e que o Sujeito Passivo foi regulamente intimado em 25/10/18 (fl. 25), verifica-se, inequivocamente, a não ocorrência de decadência do direito do Fisco de promover o lançamento em apreço.

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.

No presente caso, não houve pagamento integral do ICMS devido, em função da irregularidade apurada pelo Fisco (aproveitamento de créditos de ICMS em desacordo com a legislação tributária).

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.

Deve ser rejeitada, portanto, a arguição de decadência do crédito tributário relativo ao período de 01/01/13 a 25/10/13.

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 janeiro a outubro de 2013, relativos a bens alheios à atividade do estabelecimento autuado, uma vez que destinados a obras de construção civil, especialmente na construção de galpões.

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. 23.

Contraopondo-se ao feito fiscal, a Impugnante, após se reportar ao art. 20, §§ 1º e 2º da Lei Complementar nº 87/96 e aos arts. 29 e 32, inciso III da Lei nº 6.763/75, 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 (art. 33, I), pressupondo uma ligação direta e intrínseca com a mercadoria objeto de saída tributada”*, salientando 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 § 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”.*

Ao discorrer sobre a vinculação dos bens autuados com o processo produtivo e comercialização, a Impugnante afirma que “os itens cujos créditos de ICMS foram glosados dizem respeito a estruturas metálicas adquiridas para construção de galpões para abrigar equipamentos industriais nos seguintes setores: (i) alto-forno; (ii) expedição de tarugos; (iii) laminação e (iv) hall sucata”.

Descreve sucintamente o papel desempenhado por cada uma das áreas supracitadas, da seguinte forma:

“O **alto-forno** é o coração de uma siderúrgica. Nele ocorre a fusão das diversas ligas metálicas e a obtenção do aço líquido, que passa ainda por outras espécies de fornos (com a adição de ferroligas) e, em seguida, por um processo de lingotamento contínuo em que o aço é solidificado sob a forma de tarugos.

Os referidos produtos são acondicionados no **setor de expedição (de tarugos)** e dali são remetidos para o setor de **laminação**, que consiste basicamente no reaquecimento dos tarugos e sua conformação ao perfil, bitola e dimensão desejados, através de cilindros de laminação.

Por sua vez, há a necessidade de acondicionamento da sucata de aço, que se consubstancia uma das matérias-primas da siderurgia, em um espaço físico” (**prédio de sucata**) (Grifos Originais)

Prosseguindo, a Impugnante destaca que, “por sua vez, todo e qualquer equipamento industrial de porte, inclusive aqueles relacionados à atividade de siderurgia desempenhada pela Autuada, necessitam de um espaço físico para que possam funcionar adequadamente”.

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 enfatizando que, “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 2423-7/02).

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.**

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 através dos arts. 31, inciso III da Lei nº 6.763/75 e 70, inciso XIII do RICMS/02.

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.

-----  
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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (Grifou-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 os produtos objeto da presente autuação foram utilizados na construção de galpões** (“Galpão de Expedição de Tarugos”, “Extensão Prédio Hall Sucata”, “Galpão – Alto Forno B” e “Galpão do Laminador”).

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 nº 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 instrução normativa 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, em sua 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, *verbis*:

“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.**” (NEGRITOU-SE)

Diferentemente dos equipamentos propriamente ditos, tais como os próprios laminadores e o alto-forno, **os galpões não** desempenham qualquer ação intrínseca vinculada ao processo de industrialização (processo siderúrgico) ou à comercialização dos produtos finais obtidos, pois, conforme destacado pela própria Impugnante, os galpões desempenham a função de abrigar equipamentos existentes nas diversas áreas do estabelecimento industrial.

Assim, nos termos previstos no art. 1º, inciso II, alínea “c” da Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, os bens utilizados na construção de galpões **não** geram direito a créditos de ICMS, uma vez que esses galpões **não** exercem qualquer ação na industrialização ou na comercialização do produto final.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, como bem salienta o Fisco, o inciso III do art. 1º da instrução normativa supracitada é absolutamente claro ao caracterizar como alheios à atividade do estabelecimento os bens utilizados na construção, reforma ou ampliação do estabelecimento<sup>1</sup>.

A classificação de **galpões** como bens alheios, sem direito a créditos do ICMS, é corroborada pela decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.579/17/1ª, dentre outras, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 22.579/17/1ª

“...CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, NO PERÍODO DE 01/01/11 A 30/06/11, RELATIVOS À ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTOS DESTINADOS AO ATIVO PERMANENTE, EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

EXIGÊNCIAS DE 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.

[...]

OS CÓDIGOS DE OCORRÊNCIA QUE MOTIVARAM A EXCLUSÃO DO LIVRO CIAP DE MERCADORIAS ALHEIAS À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO FORAM OS SEGUINTE:

[...]

- OCORRÊNCIA 01.009 - 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.**

[...]

E POR FIM, NA OCORRÊNCIA 01.009, **FORAM ESTORNADOS OS CRÉDITOS DE ICMS REFERENTE ÀS AQUISIÇÕES DESTINADAS À CONSTRUÇÃO E/OU REFORMA NO GALPÃO DA TREFILARIA DP-1, ESTRUTURAS METÁLICAS PARA OUTROS GALPÕES INDUSTRIAIS, PINTURAS GERAIS, VISTO QUE TIVERAM DESTINAÇÃO ALHEIA À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO, NOS TERMOS DO INCISO III, DO ART. 1º, DA IN DLT/SRE Nº 01/98.**

[...]

ASSIM, CARACTERIZADA A INFRINGÊNCIA À LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, LEGÍTIMO É O LANÇAMENTO REFORMULADO, RESTANDO CORRETAS AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES DO 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.” (GRIFOU-SE)

A mesma conclusão se aplicada aos bens empregados na “**Extensão Prédio Hall Sucata**”, nos termos do art. 1º, inciso III da Instrução Normativa nº 01/98, mesmo

<sup>1</sup> Vide Anexo 3 do Auto de Infração (meio eletrônico - fl. 24) e planilha anexada à impugnação (meio eletrônico – fl. 41).



porque, como já afirmado, a própria Impugnante admite que *os itens cujos créditos de ICMS foram glosados dizem respeito a estruturas metálicas adquiridas para construção de galpões para abrigar equipamentos industriais nos seguintes setores: (i) alto-forno; (ii) expedição de tarugos; (iii) laminação e (iv) hall sucata*”

Esclareça-se que **não se discute a essencialidade ou a imprescindibilidade** dos bens objeto da presente autuação. Com toda certeza, os galpões 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 6763/75 ou do RICMS/02, há referência à imprescindibilidade, como sinônimo do direito à não cumulatividade. É imprópria a correlação entre imprescindibilidade e não cumulatividade.

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.

### **Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação da Multa Isolada e Multa de Revalidação**

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*:

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

(...)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

-----  
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 REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

Diante do exposto, ACORDA a 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento do CCMG, quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. João Manoel Martins Vieira Rolla e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor), Hélio Victor Mendes Guimarães e André Barros de Moura.

**Sala das Sessões, 04 de julho de 2019.**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente / Relator**

D