

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

Acórdão: 22.351/20/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001319142-33  
Impugnação: 40.010148863-59  
Impugnante: Ball do Brasil Ltda  
IE: 251955157.00-95  
Proc. S. Passivo: Diego de Oliveira Carvalho/Outro(s)  
Origem: DF/Pouso Alegre

**EMENTA**

**DIFERIMENTO – DESCARACTERIZAÇÃO – REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO - DESCUMPRIMENTO/INAPLICABILIDADE.** Constatada a utilização indevida do diferimento do pagamento do ICMS em relação às operações de saídas de mercadorias (latas de alumínio) utilizadas como matéria-prima no envase de refrigerantes, mas não fabricadas pela Autuada (empresa remetente), em desacordo com o regime especial. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A acusação fiscal versa sobre a exigência da multa isolada, em razão da utilização indevida do diferimento do pagamento do ICMS nas operações de saídas de mercadorias não fabricadas pela Autuada, em desacordo com as condições estabelecidas no Regime Especial de Tributação – RET concedido à destinatária das mercadorias, do qual a Autuada figurava como contribuinte aderente. Por se tratar de penalidade sobre descumprimento de obrigação acessória de caráter personalíssimo, emitiu-se o presente Auto de Infração para exigência da multa isolada apenas do sujeito passivo, Ball do Brasil Ltda.

O ICMS e a multa de revalidação foram exigidos no Auto de Infração (AI) nº 01.001248519-81 (quitado), tendo como Sujeito Passivo a remetente das mercadorias Ball do Brasil e, como Coobrigado, o destinatário.

Exige-se a Multa Isolada prevista no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 64/67, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 73/75.

**DECISÃO**

Trata-se de lançamento cuja acusação fiscal versa sobre a exigência da multa isolada, em razão da utilização indevida do diferimento do pagamento do ICMS nas operações de saídas de mercadorias não fabricadas pela Autuada em desacordo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

com o Regime Especial de Tributação – RET concedido à destinatária das mercadorias, do qual a Autuada figurava como contribuinte aderente.

Segundo o Relatório Fiscal, a Impugnante, no mês de outubro de 2017, teria utilizado indevidamente o diferimento nas saídas de latas de alumínio, empregadas como matérias-primas no envase de refrigerantes pela Uberlândia Refrescos Ltda.

Destaca, no entanto, que os produtos não foram fabricados pela Impugnante, hipótese que se encontra em desconformidade com as condições estabelecidas no Regime Especial/PTA Nº 45.000006060-57, ao qual era aderente.

A situação apresentada afastaria a aplicação do diferimento do pagamento do ICMS nas operações realizadas, fazendo incidir sobre essas o ICMS, acrescido das Multas de Revalidação e Isolada, conforme estabelecido no art. 56, inciso II, e no art. 55, inciso XXXVII, ambos da Lei nº 6.763/75.

O ICMS devido e a correspondente multa de revalidação já teriam sido exigidos no Auto de Infração de nº 01.001248519-81, tendo como sujeito passivo a remetente das mercadorias, Ball do Brasil Ltda., e como coobrigado o seu destinatário, Uberlândia Refrescos Ltda.

Por se tratar de penalidade sobre descumprimento de obrigação acessória de caráter personalíssimo, emitiu-se o presente Auto de Infração, ora impugnado, para exigência da multa isolada apenas do sujeito passivo, Ball do Brasil Ltda.

Inconformada, a Impugnante apresenta, tempestivamente, impugnação ao feito fiscal alegando que a exigência fiscal seria apenas o desdobramento acessório da suposta infração imputada à Impugnante no Auto de Infração nº 01.001248519-81.

Invoca a aplicação do art. 108 do Código Tributário Nacional, para reclamar pela utilização dos princípios gerais de direito público na aplicação da lei tributária.

Protesta pela aplicação do Princípio da Consunção, entendendo que *“se o diferimento é tido como indevido, essa circunstância automaticamente desencadearia a imputação de descumprimento da obrigação principal de recolher o tributo postergado, do mesmo modo que tornaria inevitável o descumprimento da obrigação acessória de declarar uma base de cálculo do ICMS diferente de zero.”*

Defende que, em caso de descumprimento concomitante de uma obrigação principal e de outra acessória, a última infração, por ser menos gravosa, deveria ser integralmente absorvida pela primeira, notoriamente mais gravosa.

Entende que, uma vez exigida da Impugnante a multa de revalidação nos autos do processo de nº 01.001248519-81, em razão da falta de pagamento do ICMS decorrente da saída mercadorias com suposta utilização indevida de diferimento, impõe-se a absorção da penalidade isolada com a extinção do respectivo crédito tributário.

Afirma que as multas de revalidação e isolada, somadas, totalizariam valor de grandeza correspondente a 161% (cento e sessenta e um por cento) do tributo exigido, contrariando preceitos constitucionais juridicamente consolidados.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por fim, pede que seja conhecida e julgada procedente a sua impugnação, com a consequente extinção do respectivo crédito tributário, bem como, alternativamente, lhe seja concedida a redução das penalidades ao patamar de 100% (cem por cento) do tributo exigido no Auto de Infração de nº 01.001248519-81.

Contudo, não tem razão a Impugnante, como será demonstrado a seguir.

Primeiramente, destaca-se, por oportuno, que o crédito tributário constituído por meio do lançamento promovido no Auto de Infração de nº 01.001248519-81 foi integralmente quitado em 30 de setembro de 2019, conforme DAE nº 0001 01 001248519 81 399819.

De fato, a Impugnante não nega a acusação fiscal, resumindo sua irresignação ao argumento de que a exigência da multa isolada decorre exata e precisamente dos mesmíssimos fatos que serviram de fundamento para a exigência do ICMS e da multa de revalidação, conforme crédito tributário lançado no Auto de Infração de nº 01.001248519.81.

Segundo entende, nos termos do art. 108 do Código Tributário Nacional, a Autoridade tributária encontrar-se-ia obrigada a observar, na aplicação da lei tributária, os princípios gerais de direito público, tais como certos princípios do Direito Penal.

Alega que, na hipótese dos autos, caberia a aplicação do “Princípio da Consunção”, entendendo que se o diferimento é tido como indevido, essa circunstância automaticamente desencadearia a imputação de descumprimento da obrigação principal de recolher o tributo postergado, do mesmo modo que tornaria inevitável o descumprimento da obrigação acessória de declarar uma base de cálculo do ICMS diferente de zero.

Assim considerado, constatado o descumprimento concomitante de uma obrigação principal e de outra acessória, a última infração, por ser menos gravosa, deveria ser integralmente absorvida pela primeira, notoriamente mais gravosa.

Com efeito, o princípio jurídico da consunção estabelece a impossibilidade de cumulação de normas punitivas, quando uma conduta penalizada e menos grave é encampada por outra infração maior.

Todavia, não tem procedência o argumento da Defesa, quando aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto, prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação), refere-se ao descumprimento de obrigação principal, exigida em razão da falta do recolhimento ou do recolhimento a menor de ICMS devido pela Autuada.

Por outro lado, a multa capitulada no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75 (Multa Isolada) informa a consequência a ser imposta pela norma jurídica à conduta que deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou

não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo.

De fato, no caso sob análise, percebe-se que não se destacou, nos documentos fiscais que acobertaram as operações, a base de cálculo prevista na legislação tributária, ainda que em virtude da incorreta aplicação de diferimento.

A hipótese não passou despercebida pela legislação tributária mineira, cuja conduta apurada está em conformidade com a sanção aplicável às operações que não tiveram destaque da base de cálculo em decorrência da incorreta aplicação de diferimento.

Nesse diapasão, assim se encontra estabelecido o inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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:

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação, ou consigná-la com valor igual a zero, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(...) (Grifou-se)

Pontue-se, por oportuno, que o § 1º do art. 53 da Lei nº 6.763/75 estabelece que as multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

Isso posto, não se aplica à hipótese dos autos o princípio de consunção, como sugere a Impugnante, restando prejudicada sua pretensão de ver absorvida a multa isolada pela multa de revalidação.

No mesmo diapasão, não se aplica à hipótese dos autos as disposições estabelecidas nos termos do art. 108 do CTN, posto que os referidos critérios a serem observados pelo aplicador do direito, somente poderiam ser utilizados “na ausência de disposição expressa”, ou seja, quando houver lacuna na lei. No caso presente, não se observa a existência de lacunas a serem preenchidas segundo a norma acima referida.

Incontroverso que os fatos alcançados pelas duas normas sancionadoras são distintos e não se confundem com a hipótese aventada pela Defesa.

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

A aplicação cumulativa das multas de revalidação e isolada foi objeto de apreciação em sede de apelação civil pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, conforme Processo nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, tendo o Judiciário

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mineiro concluído pela possibilidade da cumulação das multas, uma vez que teriam sido aplicadas em razão de infrações distintas ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...). É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A.

APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária que disciplina determinadas obrigações acessórias a serem observadas pelo sujeito passivo, verificado o seu inadimplemento, sujeita-se o infrator à sanção cominada, como ocorre na hipótese dos autos, pela incidência da penalidade prevista no inciso XXXVII do art. 55 da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida da que se encontra estabelecida na legislação tributária do estado de Minas Gerais.

Ante o exposto, verifica-se que restaram caracterizadas as infringências à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítima a exigência fiscal.

Quanto ao argumento apresentado pela Defesa, segundo o qual as multas de revalidação e isolada, somadas, totalizariam valor de grandeza correspondente a 161% (cento e sessenta e um por cento) do tributo exigido, contrariando preceitos constitucionais juridicamente consolidados, do mesmo modo, não tem razão a Impugnante.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A cobrança da multa isolada encontra-se em percentual legalmente previsto. Ainda que possa parecer elevada em se tratando de sanção pecuniária, não tem o condão de ultrapassar o limite da capacidade contributiva, desestabilizar o próprio negócio comercial ou comprometer o patrimônio do sujeito passivo, como tem sido decidido em ações similares no âmbito do Supremo Tribunal Federal.

De fato, como bem apontado pela Fiscalização, a multa isolada exigida nos autos representaria 50% (cinquenta por cento) do valor do ICMS devido; a multa de revalidação exigida no Auto de Infração nº 01.001248519.81 corresponderia a 22,50% (vinte e dois vírgula cinquenta por cento) do valor do ICMS devido, perfazendo um total de 72,5% (setenta e dois por cento) do valor do imposto se somadas as duas penalidades. Portanto, valor de grandeza inferior aos valores correspondentes a 100% (cem por cento), conforme pretendido pela Defesa como limite de redução.

Com efeito, as reduções legais que incidem sobre as multas exigidas no lançamento em questão encontram-se cominadas nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

No mesmo passo, ressalte-se que, nos termos do disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, as multas previstas neste artigo devem ser exigidas observado o limite de duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação.

Portanto, não se observa qualquer traço de inconstitucionalidade ou ilegalidade acerca da exigência da multa isolada objeto do presente lançamento, posto que se encontra constituída nos exatos termos e limites estabelecidos na lei de regência da matéria.

Ademais, registre-se que não se incluem na competência do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, em perfeita consonância com o que se encontra estabelecido nos termos do art. 182 da Lei nº 6.763/75 e art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA.

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;

II - a aplicação da equidade;

(...) (grifou-se)

Assim, não se aplica à hipótese qualquer redução da multa prevista, conforme pretendido pela Impugnante, que não esteja em perfeita conformidade com os exatos termos do que se encontra estabelecido na legislação de regência da matéria.

Não se observa qualquer violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa prevista na legislação estadual, efetivada nos exatos termos da Lei nº 6.763/75, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do estabelecido nos termos do art. 182 da lei acima referida.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aliás, com relação ao princípio do não confisco, assim ficou registrado 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, CONCLUIU 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.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Lais Estebanez de Mello e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Adriano Antônio Gomes Dutra. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros André Barros de Moura (Revisor) e Helder Luiz Costa.

**Sala das Sessões, 05 de fevereiro de 2020.**

**Geraldo da Silva Datas**  
**Relator**

**Carlos Alberto Moreira Alves**  
**Presidente**

D