

Acórdão: 24.872/24/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.003685658-05
Impugnação: 40.010157868-20
Impugnante: Opella Healthcare Brazil Ltda
IE: 004328783.00-23
Proc. S. Passivo: Renato Silveira/Outro(s)
Origem: DF/Barbacena

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - DEVOLUÇÃO DE MERCADORIAS - FALTA DE CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS LEGAIS. Constatado o recolhimento a menor do ICMS devido por substituição tributária em decorrência de apropriação indevida créditos de ICMS/ST, haja vista a falta de emissão de nota fiscal para fins de ressarcimento, conforme previsto na legislação. Infração caracterizada nos termos dos arts. 22 a 24 e 27, todos da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências fiscais de ICMS/ST, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS substituição tributária (ICMS/ST) devido ao estado de Minas Gerais, no período de 01/06/23 a 01/12/23, em razão de apropriação indevida de créditos do imposto oriundos de devolução de mercadorias efetivamente entregues ao destinatário, sem o cumprimento dos requisitos legais para restituição, previstos nos arts. 22 a 24 e 27 do Anexo XV do RICMS/02 e arts. 35 a 37 e 38 do Anexo VII do RICMS/23.

A Autuada, situada no estado de São Paulo, é inscrita no cadastro de contribuinte de Minas Gerais, na condição de contribuinte substituta tributária, por força de Protocolo ICMS.

Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da citada lei.

A impugnação foi apresentada tempestivamente, por procurador regularmente cadastrado (no respectivo módulo do e-PTA no SIARE), com as seguintes alegações:

- o Auto de Infração teria sido lavrado contrariando o art. 142 do CTN, pois não aprofundadas as investigações e porque teriam sido aplicadas formalidades

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

procedimentais previstas na legislação para situações diferentes do que foi objeto do presente PTA;

- argumenta que o procedimento adotado pela empresa teria anulado os efeitos fiscais das operações de vendas, que haviam sido devolvidas pelos compradores. Isso foi feito objetivando a recuperação do imposto, escriturando o ICMS/ST indevidamente recolhido;

- alega que efetuou o reembolso dos valores pagos aos destinatários, e, por essa razão, teria suportado o ônus financeiro do ICMS/ST;

- realça que a decisão do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 593.849/MG (em sede de repercussão geral) reconheceu o direito do contribuinte de se ressarcir da diferença paga a maior a título de ICMS/ST, aplicando-se com maior razão ao presente caso;

- enfatiza que não teria ocorrido prejuízo ao erário mineiro, bem como a existência de boa-fé da impugnante;

- cita jurisprudência do TJMG (processo decidido pela 2ª Vara de Feitos Tributários e pela 5ª Câmara Cível), que decidiu situação fática similar, possibilitando o aproveitamento do crédito. Cita, também, decisão da 7ª Vara Cível do TJMG, em situação fática similar;

- alega que o procedimento previsto no art. 27 do anexo XV do RICMS/02 e seu respectivo correspondente no RICMS/23 não seria aplicável, pois teria assumido o encargo financeiro do ICMS/ST;

- alega a impossibilidade de aplicação concomitante de multa de revalidação e multa isolada, sob pena de *bis in idem*;

- ressalta o caráter confiscatório das penalidades, nos percentuais aplicados, citando doutrina e jurisprudência do STF e TJMG;

- requer a não aplicação de juros de mora sobre a multa de revalidação até a constituição do crédito tributário.

O Fisco, em sede de manifestação fiscal rebate os argumentos da impugnante ressaltando os seguintes aspectos:

- menciona que houve procedimento exploratório inicial em que foi possibilitada a autorregularização pelo contribuinte, nos moldes do art. 67, inciso I do RPTA, inclusive com a possibilidade de emissão de NF de ressarcimento;

- no mérito, discorre, em síntese, que o trabalho fiscal não negou a ocorrência das devoluções parciais e a inoportunidade do fato gerador presumido da ST, não ocorrendo, também, negativa ao direito de o contribuinte substituído pleitear o ressarcimento do ICMS/ST;

- realça que a Impugnante não pode se creditar de ICMS/ST informado em campo “Dados adicionais” de NFs de devolução, sem o destaque em campo próprio, por falta de previsão legal;

- a Impugnante teria se creditado em GIA/ST de valores de ICMS/OP e ICMS/ST em valores que não guardam fidelidade ao que foi destacado nas respectivas notas fiscais;

- conclui que o procedimento adotado pela empresa não é permitido pela legislação, haja vista as disposições regulamentares previstas no Anexo XV do RICMS/02, que visam garantir a correção e controle em quantidade e valor, nos casos de ressarcimento.

DECISÃO

Da Preliminar

Sobre a alegada ofensa ao art. 142 do CTN (cominada com o pedido de nulidade), a Impugnante não demonstrou qualquer violação dos aspectos formais e procedimentais exigidos pela legislação.

Ao contrário disso, diante de tudo que foi demonstrado, com base em provas nos autos e na fundamentação apontada, o procedimento atendeu aos requisitos da legislação, especialmente o art. 142 do CTN e norma similar no Decreto nº 44.747, de 2008 (Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), art. 89, *in verbis*:

RPTA

Art. 89. O Auto de Infração e a Notificação de Lançamento conterão, no mínimo, os seguintes elementos:

(...)

IV - descrição clara e precisa do fato que motivou a emissão e das circunstâncias em que foi praticado;

V - citação expressa do dispositivo legal infringido e do que comine a respectiva penalidade;

VI - valor total devido, discriminado por tributo ou multa, com indicação do período a que se refira;

Os aspectos ou critérios da regra matriz de incidência tributária estão devidamente expostos e fundamentados no trabalho, quais sejam, o material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo.

Portanto, verifica-se que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza da infringência, seus detalhamentos e valores, o embasamento legal e as penalidades aplicadas, não se vislumbrando nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Quanto às alegações de aplicação de formalidades voltadas para situação diversa da constante dos autos, trata-se de questões a serem debatidas no “Mérito”.

Rejeita-se, portanto, a arguição de nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de recolhimento a menor do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, no período de 01/06/23 a 01/12/23, em razão de apropriação indevida de créditos do imposto, oriundos de devolução de mercadorias efetivamente entregues ao destinatário, sem o cumprimento dos requisitos legais para restituição.

A Impugnante, sediada no estado de São Paulo, é substituta tributária nas operações com medicamentos destinados a seus clientes em Minas Gerais (Convênio nº 142/18 e Protocolos ICMS nºs 36/09 e 37/09).

Exigências de ICMS/ST, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II c/c § 2º, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, da citada lei.

Mediante análise de documentos fiscais e das informações contidas na Guia Nacional de Informação e Apuração do ICMS Substituição Tributária (GIA-ST), a Fiscalização constatou o lançamento de créditos de ICMS/ST, especificamente no campo 14 (ICMS de devoluções) da GIA-ST, que se refere a valores redutores do ICMS/ST devido ao estado de Minas Gerais, porém, sem o cumprimento dos requisitos legais para isso.

Trata-se de operações, cujo imposto foi anteriormente retido por substituição tributária, relativas a devolução (parcial ou total) de mercadorias efetuadas pelo contribuinte substituído, sem o acobertamento por notas fiscais de ressarcimento, nos termos do art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 38 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23 e no art. 78 da Parte Geral do RICMS/02 e art. 50 da Parte Geral do RICMS/23.

Diante disso, a Fiscalização procedeu ao estorno dos créditos aproveitados, entendidos como indevidos.

Cabe inicialmente ponderar que, em sentido amplo, nas devoluções, têm-se duas situações distintas:

i) uma, em que a mercadoria remetida com retenção/recolhimento do ICMS/ST é efetivamente entregue ao destinatário e, posteriormente, devolvida ao remetente por meio da emissão de um novo documento fiscal, destinado a acobertar a saída de tais mercadorias do estabelecimento comprador, em retorno ao vendedor;

ii) outra, em que a mercadoria remetida com retenção/recolhimento do ICMS/ST não chega sequer a ser entregue ao destinatário, não se configurando a transferência jurídica da posse/propriedade da mercadoria e, tampouco, do ônus referente ao tributo sobre ela incidente, retido/recolhido por substituição tributária pelo remetente.

Importante salientar que é pacífico na jurisprudência que somente o contribuinte que assume o ônus financeiro do tributo tem competência para pedir sua restituição/compensação ao sujeito ativo da obrigação tributária.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como consequência, nos casos em que a legislação atribui ao remetente a responsabilidade tributária por substituição, relativamente ao ICMS incidente nas etapas vindouras da cadeia de circulação da mercadoria, tais situações apresentadas configuram duas distintas possibilidades de restituição do tributo destacado/recolhido, as quais dão origem a dois procedimentos absolutamente diversos.

Pois bem, em relação às devoluções de mercadorias efetuadas pelo contribuinte substituído sediado neste estado, ou seja, na hipótese em que ocorre a efetiva entrega da mercadoria ao destinatário, ocorrendo a devolução posterior por meio de nota fiscal de saída emitida pelo próprio destinatário original, esta não autoriza o aproveitamento de crédito pelo substituto tributário, mesmo que tal documento apresente as informações referentes ao ICMS/ST, posto que há procedimento específico de ressarcimento previsto na legislação para a hipótese, diverso do adotado pela Autuada.

Nesse caso, o ônus financeiro do ICMS/ST foi transferido ao destinatário (somado ao valor total da nota fiscal), a despeito da inocorrência do fato gerador presumido.

Registra-se que o procedimento de restituição encontra-se previsto nos arts. 22 a 24 Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e nos arts. 35 a 37 Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23, dispositivos esses que estabelecem regras gerais a serem aplicadas no regime de substituição tributária, que assim dispõem:

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

Art. 22. Para a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, o contribuinte observará o disposto nesta Subseção.

(...)

Art. 23. O estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago, quando com a mercadoria ocorrer:

I - saída para outra unidade da Federação;

II - saída amparada por isenção ou não-incidência;

III - perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda.

(...)

Art. 24. O valor do imposto poderá ser restituído mediante:

I - revogado;

II - abatimento de imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária;

III - creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º O contribuinte poderá se ressarcir junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado:

I - na hipótese de que trata o inciso I do caput do art. 23 desta parte, sendo que na situação em que ocorrer saída de combustível derivado de petróleo de importador, distribuidor ou transportador revendedor retalhista - TRR - localizados neste Estado para outra unidade da Federação e o valor do imposto devido a unidade federada de destino for inferior ao montante do imposto cobrado pela unidade de origem, a restituição será realizada por meio do ressarcimento junto ao fornecedor da mercadoria;

(...) (Grifou-se)

RICMS/23 - Anexo VII - Parte 1

Art. 35 - Para a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, o contribuinte observará o disposto nesta seção.

Parágrafo único - Nos casos em que o fato gerador se realizar em montante inferior ao valor da base de cálculo presumida, o contribuinte deverá observar a Seção VII deste capítulo.

Art. 36 - O estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago, quando com a mercadoria ocorrer:

I - saída para outra unidade da Federação;

II - saída amparada por isenção ou não-incidência;

III - perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda.

§ 1º - O valor a ser restituído corresponderá:

I - ao valor do imposto retido, no caso em que o contribuinte tenha adquirido a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária diretamente daquele que efetuou a retenção;

II - ao valor do imposto recolhido, no caso em que o contribuinte tenha apurado o imposto devido a título de substituição tributária por ocasião da entrada da mercadoria submetida ao regime de substituição tributária em território mineiro ou no estabelecimento;

III - ao valor corretamente informado na nota fiscal a título de reembolso, no caso em que o contribuinte tenha adquirido a mercadoria submetida ao regime de substituição tributária de contribuinte substituído ou de contribuinte que tenha apurado o imposto devido a título de substituição tributária por ocasião da entrada da

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadoria em território mineiro ou no estabelecimento.

(...)

Art. 37 - O valor do imposto poderá ser restituído mediante:

I - abatimento de imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária;

II - creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

§ 1º - A restituição poderá, também, ser efetuada mediante ressarcimento, junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado, nas seguintes hipóteses:

I - saída da mercadoria para outra unidade da Federação;

II - saída de medicamento de uso humano, de veículo, de combustível veicular ou de combustível para aviação, amparada pela isenção do imposto prevista no item 114 da Parte 1 do Anexo X deste regulamento.

(...)

(Grifou-se)

Como se viu, os arts. 22 a 24 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e os arts. 35 a 37 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23 autorizam a restituição do tributo apenas ao destinatário das mercadorias, que poderá adotar uma das seguintes medidas: (1) **ressarcimento**, mediante emissão de nota fiscal específica para tal finalidade, em nome de qualquer substituto tributário inscrito em Minas Gerais (e não só perante a Autuada); (2) **abatimento** no imposto por ele mesmo devido, se for o caso, como substituto tributário; ou (3) **creditamento** em sua escrita fiscal.

Ainda, no caso da restituição mediante ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição, o art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 38 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23 determinam que a nota fiscal de ressarcimento emitida pelo substituído conter visto eletrônico do Fisco, para que seja autorizada a restituição, o que não foi observado no caso em tela.

RICMS/02 - Anexo XV - Parte 1

Art. 27. Na hipótese de restituição mediante ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição, o contribuinte deverá emitir NF-e de ajuste, sem destaque do imposto, fazendo constar:

I - no campo Natureza da Operação: Ressarcimento de ICMS/ST;

II - no campo CFOP: o código 5.603 ou 6.603, conforme o caso;

III - no quadro Destinatário: os dados do sujeito passivo por substituição;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - no grupo Dados do Produto, uma linha contendo o valor a ser restituído a título de ICMS/ST e, quando for o caso, outra linha contendo o valor a ser restituído a título de adicional de alíquota destinado ao Fundo de Erradicação da Miséria - FEM;

V - nos campos Valor Total dos Produtos e Valor Total da Nota: o valor do ressarcimento e o valor total;

VI - no campo Informações Complementares:

a) a expressão: Ressarcimento de ICMS/ST - art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS;

b) o período de apuração do imposto ao qual a restituição se refere.

(...)

§ 1º - O contribuinte deverá solicitar, por correio eletrônico, à Delegacia Fiscal a que estiver circunscrito o estabelecimento, visto eletrônico do Fisco, que será gerado mediante evento na NF-e e poderá ser consultado no Portal Estadual da NF-e.

§ 2º - O documento fiscal de que trata este artigo, após o visto eletrônico do Fisco, será escriturado pelo contribuinte usuário da EFD conforme manual publicado em resolução do Secretário de Estado de Fazenda.

RICMS/23 - Anexo VII - Parte 1

Art. 38 - Na hipótese de restituição mediante ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição, o contribuinte deverá emitir NF-e de ajuste, sem destaque do imposto, fazendo constar:

I - no campo Natureza da Operação: Ressarcimento de ICMS/ST;

II - como Código Fiscal de Operação e Prestação - CFOP: o código 5.603 ou 6.603, conforme o caso;

III - no quadro Destinatário: os dados do sujeito passivo por substituição;

IV - no grupo Dados do Produto, o valor a ser restituído a título de ICMS/ST;

V - nos campos Valor Total dos Produtos e Valor Total da Nota: o valor do ressarcimento e o valor total;

VI - no campo Informações Complementares:

a) a expressão: Ressarcimento de ICMS/ST - art. 38 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS;

b) o período de apuração do imposto ao qual a restituição se refere. Parágrafo único - O contribuinte deverá solicitar, por correio

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

eletrônico, à DF a que estiver circunscrito o estabelecimento, visto eletrônico do Fisco, que será gerado mediante evento na NF-e e poderá ser consultado no Portal Estadual da NF-e.

(...)

Conforme se depreende da legislação supra, na hipótese de mercadoria sujeita à substituição tributária, ocorrendo a sua devolução em operação interestadual, atribui-se ao contribuinte substituído o direito a se restituir do ICMS/ST recolhido a favor da unidade da Federação de destino da mercadoria, *in casu*, o estado de Minas Gerais, bem como a se creditar do ICMS relativo à operação própria do remetente (substituto), nos termos do art. 23, inciso I, da Parte 1 do Anexo XV e do art. 66, § 10, ambos do RICMS/02 e seus correspondentes no RICMS/23.

Portanto, o direito à restituição do imposto anteriormente retido por substituição tributária, nessa situação de devolução da mercadoria pelo cliente, compete exclusivamente ao contribuinte substituído, uma vez que foi ele quem suportou o encargo financeiro da respectiva retenção.

Optando pela restituição mediante ressarcimento junto ao sujeito passivo por substituição, o contribuinte (no caso, o substituído mineiro) terá que emitir nota fiscal exclusiva para esse fim, tendo como destinatário o contribuinte substituto tributário escolhido, desde que esteja inscrito no cadastro de contribuintes do ICMS, e, ainda, desde que atendidas as formalidades estabelecidas na legislação mineira.

Para fins de autorização do ressarcimento, a referida nota fiscal deverá conter visto eletrônico do Fisco.

O contribuinte substituto, de posse da nota fiscal visada pelo Fisco, poderá se creditar do ICMS/ST referente às operações de devoluções, abatendo do próximo recolhimento do imposto devido ao estado de Minas Gerais.

Ressalta-se, assim, que o contribuinte substituto, *in casu*, a Autuada, somente poderá abater o valor do imposto por substituição devido ao estado de Minas Gerais se estiver de posse da nota fiscal de ressarcimento emitida pelo contribuinte substituído mineiro, o que não ocorreu no presente caso.

Cumpra ainda registrar que todos os procedimentos descritos são anteriores à apropriação do crédito, uma vez que este somente poderá ser escriturado pelo contribuinte substituto após o visto fiscal previsto no art. 27 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e art. 38 da Parte 1 do Anexo VII do RICMS/23.

No caso dos autos, verifica-se que a Impugnante não é a detentora legal do direito ao ressarcimento e não pode se creditar de ICMS/ST porventura informado em campo “Dados Adicionais” de NF-e de devolução de mercadoria já alcançada pela ST, pois, como visto, não há previsão legal para esse creditamento, mesmo que, em momento posterior, tenha realizado um acerto de contas com seu cliente.

Analisando somente duas notas fiscais de devolução de valores relevantes (abrangem mais de 96% do valor total do presente crédito tributário), percebe-se diversas incoerências que comprometem a legalidade e integridade desses documentos, até mesmo para acobertar a reentrada de mercadoria em seu estabelecimento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

São elas as NF-es n^os 000903291 e 000904785, emitidas por Drogaria Pacheco S.A.

Nesses dois casos, ao invés de recusar essas NF-es de devoluções, a Impugnante as escriturou em seu SPED e GIA ST, com valores que não guardam fidelidade aos nelas destacados.

Nessa linha, o creditamento de ICMS/ST aqui discutido é irregular por não observar a legislação aplicável e por conter inconsistências em quantidade e valor na comparação com as notas de aquisição.

Tudo isso não significa dizer que o trabalho fiscal negasse a ocorrência das devoluções parciais, nem que afastasse a possibilidade de inoccorrência do fato gerador presumido da ST. No mesmo sentido, não se nega a possibilidade de haver, in concreto, direito de o contribuinte substituído (cliente da Impugnante) pleitear o ressarcimento do ICMS ST que por ele foi arcado.

Portanto, conforme demonstrado no Auto de Infração, a Impugnante apropriou-se de créditos de ICMS/ST referentes a devoluções de mercadorias efetuadas pelo contribuinte substituído, apesar de inexistentes as notas fiscais de ressarcimento visadas pelo Fisco, abatendo-os do valor do imposto devido ao estado de Minas Gerais, infringindo, assim, a legislação tributária deste estado.

Dessa forma, correto o estorno efetuado pela Fiscalização dos créditos relacionados às devoluções de mercadorias realizadas pelos clientes, objeto da autuação, em razão do descumprimento dos arts. 22 a 27 do Anexo XV do RICMS/02 e arts. 35 a 38 do Anexo VII do RICMS/23.

Sobre a aplicação dos precedentes judiciais pelo Poder Executivo é importante realçar que a atividade de revisão do crédito tributário desenvolvida pelo Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, enquanto órgão julgador administrativo, deve se pautar exclusivamente pela legislação tributária estadual, nos termos do disposto no art. 182, da Lei n^o 6.763/75.

Desta forma, os julgadores administrativos devem homenagem ao princípio da presunção da legalidade e da constitucionalidade.

Nesse sentido, toda a argumentação da Impugnante baseada nas decisões judiciais, sobre supostos casos similares, não poderá ser utilizada para fundamentar uma decisão desse órgão administrativo contra disposição expressa da legislação estadual.

É importante destacar que as decisões judiciais citadas pela Impugnante necessitaram de uma fase pericial específica para concluir e decidir, supostamente, pela correção dos valores creditados.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei n^o 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55 da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

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

É nesse sentido, inclusive, que caminha a legislação tributária mineira, que prevê a litude da cobrança cumulativa de multas, quando decorrerem da inobservância concomitante de obrigação tributária principal e de obrigação acessória, conforme o art. 53, § 1º, da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como é possível observar na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003

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.
(...) (GRIFOU-SE)

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, à pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55 da mencionada lei.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado.

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 (e do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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;

(...)

Por fim, sobre o pedido de exclusão dos juros de mora calculados sobre a multa de revalidação desde o vencimento do tributo até o lançamento, a Multa de Revalidação, embora exigida com o lançamento de ofício, nasce com a exigência do imposto e possui a mesma data de vencimento deste, de forma que sobre ela deve incidir também os juros de mora, conforme estabelece o art. 226 da Lei nº 6.763/75.

Lei nº 6.763/75

Art. 226 - Sobre os débitos decorrentes do não recolhimento de tributo e multa nos prazos fixados na legislação, incidirão juros de mora, calculados do dia em que o débito deveria ter sido pago até o dia anterior ao de seu efetivo pagamento, com base no critério adotado para cobrança dos débitos fiscais federais.

Resolução SEF nº 2880/97

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento (...)

Assim, observa-se que as infrações restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Caldiron Rezende e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Marismar Cirino Motta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos (Revisora) e Pedro Henrique Alves Mineiro.

Sala das Sessões, 28 de novembro de 2024.

**Leonardo Augusto Rodrigues Borges
Relator**

**Alexandre Périssé de Abreu
Presidente**

D

CCMIG