

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.456/12/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000168049-43  
Impugnação: 40.010128651-84  
Impugnante: Nestlé Waters Brasil- Bebidas e Alimentos Ltda  
IE: 637053519.07-17  
Proc. S. Passivo: Leonardo Resende Alvim Machado/Outro(s)  
Origem: DFT/Teófilo Otoni

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO.** Constatou-se aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições de leite em operações internas com incentivo fiscal e cujas saídas não atenderam ao disposto no art. 20-K da Lei nº 6.763/75. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Entretanto, deve-se adequar as exigências do exercício de 2008 na forma da planilha apresentada pela Autuada. Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de que o contribuinte aproveitou indevidamente créditos de ICMS, nos exercícios de 2008 e 2009, em virtude de não ter efetuado o seu estorno nas aquisições de leite em operação interna com incentivo fiscal e cuja saída não atendeu ao disposto no art. 20-K da Lei nº 6.763/75.

Exigem-se ICMS, Multas de Revalidação e Isolada, capituladas respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 73/105, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 200/206.

### **Da Instrução Processual**

A Assessoria do CC/MG formula parecer às fls. 250/262 do PTA, pela procedência parcial do lançamento.

Após isso, em sessão de julgamento realizada em 16/11/11, a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG acorda em converter o julgamento em diligência para que o Fisco esclareça se na composição do crédito tributário em discussão, há valores de aquisição de leite em operações interestaduais, e, havendo, para que demonstre como ficaria o crédito tributário excluindo-se do índice de industrialização as referidas aquisições interestaduais de leite, e em seguida, dar vista à Autuada.

Com isso, conforme fls. 266/267 do PTA, o Fisco, em atendimento à diligência, informa que há valores de aquisição de leite em operação interestadual e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

demonstra em planilha o crédito tributário considerando-se as exclusões das aquisições interestaduais.

A Assessoria do CC/MG determina a realização de diligência às fls. 269, para dar vista dos autos à Autuada.

Intimada, a Contribuinte se manifesta às fls. 273/275.

O Fisco novamente se manifesta às fls. 276/277, indica os critérios utilizados para elaborar a planilha da fl. 267 do PTA, e pede que seja julgado procedente o lançamento.

A Assessoria do CC/MG retifica seu entendimento anterior (fls. 279/289).

Em sessão realizada aos 18/04/12 a 3ª Câmara de Julgamento abre vista ao Contribuinte do Parecer da Assessoria de fls. 279/289, marcando-se extrapauta para o dia 26/04/12.

Em sessão realizada em 26/04/12, presidida pelo Conselheiro Sauro Henrique de Almeida, nos termos da Portaria nº 04/01, defere-se o pedido de vista do processo formulado pelo Conselheiro Marco Túlio da Silva, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 03/05/12.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros a saber: o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Relator), que julga parcialmente procedente o lançamento para adotar os cálculos dos créditos a serem estornados, na forma da planilha apresentada pela Impugnante de fls. 89 dos autos, e da Conselheira Ivana Maria de Almeida (Revisora), que julga parcialmente procedente o lançamento, para adequar os cálculos dos índices nos termos da Resolução nº 4.079/09, para as exigências relativas ao exercício de 2009. Pela Impugnante, sustenta oralmente Dr. Marcelo Bez Debatin da Silveira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Francisco de Assis Vasconcelos Barros.

### **DECISÃO**

Conforme já relatado, o presente trabalho fiscal diz respeito a aproveitamento indevido de créditos de ICMS, nos exercícios de 2008 e 2009, em virtude de falta de estorno dos mesmos referentes às aquisições de leite em operação interna com incentivo fiscal cuja saída não atende ao disposto no art. 20-K da Lei nº 6.763/75.

A legislação que cuida da espécie assim prescreve:

#### SEÇÃO III

Do Tratamento Tributário do Produtor Rural

(...)

Art. 20-I - O produtor rural de leite, nas operações internas de saída de até 657.000 (seiscentos e cinquenta e sete mil) litros de leite por ano, em estado natural, poderá optar nestas operações, ainda que suas saídas sejam superiores a essa quantidade, pela apuração do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS pelo sistema normal, ficando reduzido o imposto a recolher, por período de apuração ou por operação, aos seguintes percentuais:

**(Efeitos a partir de 1º/01/2009 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos da Lei 17.957/2008.)**

***Efeitos de 08/08/2006 a 31/12/2008 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 13, ambos da Lei 16.304/2006:***

*“Art. 20-I - O produtor rural de leite e derivados cuja receita bruta anual for igual ou inferior a 195.920 (cento e noventa cinco mil novecentas e vinte) Ufemgs poderá, nas operações com leite e derivados, optar pela apuração do ICMS pelo sistema normal, ficando reduzido o valor do imposto a recolher, por período de apuração ou por operação, aos seguintes percentuais:”*

I - 5% (cinco por cento), quando a quantidade for de até 182.500 (cento e oitenta e dois mil e quinhentos) litros de leite;

**(Efeitos a partir de 1º/01/2009 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos da Lei 17.957/2008.)**

***Efeitos de 08/08/2006 a 31/12/2008 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 13, ambos da Lei 16.304/2006:***

*“I - 5% (cinco por cento), quando a receita bruta anual for igual ou inferior a 48.980 (quarenta e oito mil novecentas e oitenta) Ufemgs;”*

II - 10% (dez por cento), quando a quantidade for superior a 182.500 (cento e oitenta e dois mil e quinhentos) litros e igual ou inferior a 328.500 (trezentos e vinte e oito mil e quinhentos) litros de leite;

**(Efeitos a partir de 1º/01/2009 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos da Lei 17.957/2008.)**

***Efeitos de 08/08/2006 a 31/12/2008 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 13, ambos da Lei 16.304/2006:***

*“II - 10% (dez por cento), quando a receita bruta anual for superior a 48.980 (quarenta e oito mil novecentas e oitenta) Ufemgs e igual ou inferior a 93.062 (noventa e três mil e sessenta e duas) Ufemgs;”*

III - 20% (vinte por cento), quando a quantidade for superior a 328.500 (trezentos e vinte e oito mil e quinhentos) litros e igual ou inferior a 657.000 (seiscentos e cinquenta e sete mil) litros de leite.

**(Efeitos a partir de 1º/01/2009 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos da Lei 17.957/2008.)**

***Efeitos de 08/08/2006 a 31/12/2008 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 13, ambos da Lei 16.304/2006:***

*“III - 20% (vinte por cento), quando a receita bruta anual for superior a 93.062 (noventa e três mil e sessenta e duas) Ufemgs e igual ou inferior a 195.920 (cento e noventa cinco mil novecentas e vinte) Ufemgs.”*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º - Exercida a opção, o regime adotado será aplicado a todos os estabelecimentos do contribuinte, vedada a sua alteração antes do término do exercício.

(Efeitos a partir de 1º/01/2009 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos da Lei 17.957/2008.)

§ 2º - A responsabilidade pelo recolhimento do imposto poderá ser atribuída ao destinatário por substituição tributária.

§ 3º - (vetado)

***Efeitos de 08/08/2006 a 31/12/2008 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 13, ambos da Lei 16.304/2006:***

*“§ 3º - Para a apuração da receita bruta anual, serão considerados todos os estabelecimentos do produtor no Estado, e, para a fixação dos percentuais de redução previstos neste artigo, será considerada a receita bruta anual do exercício imediatamente anterior.”*

§ 4º - Verificado o início ou o encerramento de atividade no decorrer do exercício, a quantidade de saída de leite será apurada proporcionalmente aos meses de efetivo funcionamento.

(Efeitos a partir de 1º/01/2009 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos da Lei 17.957/2008.)

***Efeitos de 08/08/2006 a 31/12/2008 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 13, ambos da Lei 16.304/2006:***

*“§ 4º - Fica o produtor em início de atividade obrigado a declarar que não ultrapassará os limites máximos de receita bruta previstos neste artigo.”*

§ 5º - Os abatimentos sob a forma de crédito restringir-se-ão aos bens e serviços relacionados com a atividade de produção de leite.

(Efeitos a partir de 1º/01/2009 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos da Lei 17.957/2008.)

***Efeitos de 08/08/2006 a 31/12/2008 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 13, ambos da Lei 16.304/2006:***

*“§ 5º - Verificado o início ou o encerramento de atividade no decorrer do exercício, a receita bruta será apurada proporcionalmente aos meses de efetivo funcionamento.”*

§ 6º - Fica facultado ao Poder Executivo, nos termos e condições previstos em regulamento, conceder ao produtor rural a que se refere o caput deste artigo e não inscrito no Registro Público de Empresas Mercantis crédito presumido equivalente ao débito devido na operação, assegurado ao produtor rural o ressarcimento previsto no § 2º. do art. 20-K pelo estabelecimento industrial adquirente do leite.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

**(Efeitos a partir de 1º/01/2009 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos da Lei 17.957/2008.)**

***Efeitos de 08/08/2006 a 31/12/2008 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 13, ambos da Lei 16.304/2006:***

***“§ 6º - Os abatimentos sob a forma de crédito restringir-se-ão aos bens e aos serviços relacionados com a atividade de produção de leite e derivados.”***

§ 7º - O regulamento disciplinará o disposto neste artigo, inclusive quando se tratar de produtor em início de atividade.

(...)

Art. 20-K - As reduções previstas no art. 20-I desta lei aplicam-se nos casos em que, do leite adquirido no regime de que trata esta seção, resultem produtos acondicionados em embalagem própria para consumo remetidos pelo próprio fabricante em operação sujeita à incidência do ICMS, podendo o benefício ser estendido a outras hipóteses mediante regime especial concedido pela Secretaria de Estado de Fazenda. (grifou-se)

**(Efeitos a partir de 1º/01/2006 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 10, ambos da Lei 16.304/2006.)**

§ 1º - Quando se tratar de transferência de mercadoria para estabelecimento pertencente ao mesmo titular localizado em outro Estado, os benefícios mencionados neste artigo somente se aplicam nas hipóteses autorizadas em regime especial concedido pela Secretaria de Estado de Fazenda ou quando efetuada por centro de distribuição, nos termos e condições do regulamento.

**(Efeitos a partir de 1º/01/2009 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 6º, ambos da Lei 17.957/2008.)**

§ 2º - O estabelecimento industrial que adquirir leite "in natura" de produtor rural optante pela forma de apuração do ICMS prevista no art. 20-I desta lei acrescentará ao valor da operação de aquisição o correspondente a 2,5% (dois vírgula cinco por cento) desse valor, a título de ressarcimento.

**(Efeitos a partir de 1º/01/2006 - Acrescido pelo art. 3º e vigência estabelecida pelo art. 10, ambos da Lei 16.304/2006.)**

Os dispositivos em tela foram regulamentados no RICMS/02 e faz-se necessária a transcrição, uma vez que o Fisco fundamenta as situações específicas, no corpo do seu trabalho, em disposições do decreto. Cabe ressaltar que, anteriormente à vigência abaixo, o tema regulava-se pelo art. 207 e seguintes, do mesmo Anexo IX do RICMS/02:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

### CAPÍTULO LXII

Das Operações Promovidas pelo Produtor Inscrito no Cadastro de Produtor Rural Pessoa Física

(...)

Art. 461. O produtor inscrito no Cadastro de Produtor Rural Pessoa Física, nas operações internas de saída de leite em estado natural de até 657.000 (seiscentos e cinquenta e sete mil) litros por ano, poderá optar nestas operações, ainda que suas saídas excedam a essa quantidade, pela tributação normal, hipótese em que fica assegurado crédito presumido equivalente ao valor do imposto devido na operação em substituição aos demais créditos por entradas de mercadorias ou utilização de serviços.

§ 1º O tratamento tributário previsto no *caput* aplica-se somente nos casos em que o leite seja destinado à industrialização no Estado e resulte em produtos acondicionados pelo industrializador em embalagem própria para consumo, ou quando autorizado em regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, desde que, em qualquer caso, a operação subsequente promovida pelo industrializador esteja sujeita à incidência do ICMS.

***Efeitos de 1º/01/2009 a 25/03/2011 - Acrescido pelo art. 2º, IV, e vigência estabelecida pelo art. 10, II, “b”, ambos do Dec. nº 45.030, de 29/01/2009:***

***“§ 1º O tratamento tributário previsto no *caput* deste artigo aplica-se somente nos casos em que o leite seja destinado à industrialização no Estado, resulte em produtos acondicionados pelo industrializador em embalagem própria para consumo e a operação subsequente por ele promovida esteja sujeita à incidência do ICMS.”***

§ 2º O imposto destacado nas notas fiscais relativas às operações submetidas ao tratamento tributário previsto neste artigo poderá ser apropriado pelo destinatário, a título de crédito, desde que observadas as disposições dos arts. 487 e 488 desta Parte.

(...)

### CAPÍTULO LXV

Das Operações Relativas a Leite e Creme de Leite

Seção I

Do Tratamento Tributário

(...)

Art. 485. Nas operações internas com leite em estado natural, o produtor rural inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS poderá renunciar ao diferimento a que se refere o art. 483 nas saídas de até 657.000 (seiscentos e cinquenta e sete mil) litros por exercício financeiro, ainda

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que suas saídas excedam a essa quantidade no exercício, e debitar-se do ICMS, ficando o saldo devedor apurado no respectivo período de apuração reduzido aos seguintes percentuais:

I - 5% (cinco por cento), quando a quantidade for de até 182.500 (cento e oitenta e dois mil e quinhentos) litros;

II - 10% (dez por cento), quando a quantidade for superior a 182.500 (cento e oitenta e dois mil e quinhentos) e igual ou inferior a 328.500 (trezentos e vinte e oito mil e quinhentos) litros;

III - 20% (vinte por cento), quando a quantidade for superior a 328.500 (trezentos e vinte e oito mil e quinhentos) e igual ou inferior a 657.000 (seiscentos e cinquenta e sete mil) litros.

§ 1º O tratamento tributário previsto no caput aplica-se somente nos casos em que o leite seja destinado à industrialização no Estado e resulte em produtos acondicionados pelo industrializador em embalagem própria para consumo, ou quando autorizado em regime especial concedido pelo Superintendente de Tributação, desde que, em qualquer caso, a operação subsequente promovida pelo industrializador esteja sujeita à incidência do ICMS.

(...)

Art. 487. O imposto destacado nas notas fiscais relativas às operações submetidas ao tratamento tributário previsto no art. 485 desta Parte poderá ser apropriado pelo destinatário, a título de crédito, desde que seja acrescentado ao valor da operação o correspondente a 2,5% (dois vírgula cinco por cento) desse valor a título de "Incentivo à produção e à industrialização do leite", com a respectiva indicação na nota fiscal.

(...)

Art. 488. Na hipótese em que o adquirente de leite com o tratamento tributário a que se refere o art. 485 desta Parte promover saídas de leite cru ou pasteurizado, inclusive o desnatado, e de creme de leite, não acondicionados em embalagem própria para consumo, para industrialização no Estado, será emitida nota fiscal com diferimento do ICMS e o crédito relativo à aquisição do leite será transferido ao estabelecimento destinatário.

Enfrentando-se o mérito, não é difícil perceber a inexistência de lide quanto à matéria fática. Portanto, significa que as saídas promovidas especificamente pelo estabelecimento autuado não atendem aos requisitos apontados no art. 20-K da Lei nº 6.763/75.

Destaca-se que o produto final da unidade é o leite pré-condensado, acondicionado em embalagem não própria para consumo, já que não se trata de um

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produto pronto para consumo final, mas que ingressará em nova industrialização, da qual resultarão, aí sim, produtos derivados do leite, da marca Nestlé, como dito pela Autuada, e também, não existe no caso concreto, regime especial concedido pela Secretaria de Estado de Fazenda de Minas Gerais.

Não se evidencia, por meio da leitura dos dispositivos envolvidos, que o “espírito da norma” quisesse tutelar o caso em comento. Nada leva a tal entendimento. Poder-se-á dizer, ao contrário, que o legislador parece ter objetivado propor tratamento diferenciado exatamente para uma situação que é bem específica. Se o melhor entendimento não fosse este, seria dispensável a inclusão, no texto, da expressão “embalagem própria para consumo”.

Portanto, o legislador teve como premissa definir tratamentos distintos para saídas para industrialização daquelas que alcançam produtos acabados.

Ademais, a redação do art. 20-K e de seus parágrafos, quanto ao vernáculo, encorajam à interpretação de que o legislador pautou-se na cautela, no cuidado, para conceder um regime extraordinário, reiterando no *caput* e no § 1º a necessidade de regime especial para situações diversas da literalmente descrita.

Das ponderações aduzidas, pode-se concluir que o leite pré-condensado é um produto parcialmente industrializado, que é utilizado como insumo de produtos acabados ou de outros produtos semiacabados, derivados do leite.

Portanto, ainda que fosse possível construir uma convicção de que esta unidade da Nestlé deveria estar albergada pela norma, não é passível de recriminação a conduta fiscal de verificar a inaplicabilidade do regime excepcional à situação fática em que se encontrava a Autuada.

Resta, pois avaliar a quantificação adotada pelas Autoridades Fiscais.

Inicialmente os estornos foram levados a efeito no período de janeiro de 2008 e agosto de 2009 (fls. 63). A recomposição da conta gráfica está demonstrada às fls. 65.

Com a alteração do crédito tributário com as exclusões das aquisições de leite em operações interestaduais, é apresentado no demonstrativo às fls. 267.

É cediço, porém, que a Resolução nº 4.240 é de 03 de agosto de 2010, foi editada posteriormente aos fatos ora discutidos, e seus efeitos retroagem a 19 de dezembro de 2009, conforme o seu art. 5º. É de se verificar, também, que os critérios adotados por esta também constam da Resolução nº 4.079 de 06 de março de 2009 e cujos efeitos retroagem a 01 de janeiro daquele mesmo ano, tendo em vista o dispositivo que se segue, do Anexo IX do RICMS/02:

Efeitos de 1º/01/2009 a 18/12/2009 - Acrescido pelo art. 2º, IV, e vigência estabelecida pelo art. 10, II, “b”, ambos do Dec. nº 45.030, de 29/01/2009:

“Art. 207-C. A apropriação do crédito relativo à entrada de leite adquirido com o tratamento tributário a que se refere o art. 207-A será proporcional ao índice de industrialização do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

produto, observado o disposto em resolução do Secretário de Estado de Fazenda."

O que fica claro, portanto, é que antes de 01/01/09, quando começaram a produzir efeitos os arts. 207-A a 207-E do RICMS/MG e a Resolução nº 4.079/09, não existia o índice de créditos a que o industrial teria direito.

Logo, o Fisco não poderia ter utilizado o índice de industrialização do leite no cálculo dos créditos tidos como indevidamente aproveitados no período de janeiro a dezembro de 2008, já que, naquela época, a Impugnante não poderia ter apurado os créditos do imposto com base nesse índice.

O Fisco calculou o índice de industrialização do leite e, por consequência, o índice de estorno dos créditos de ICMS, com base em critérios da Resolução nº 4.240/10. Tais critérios não poderiam ser aplicados aos fatos ocorridos antes de 01/01/09, período em que simplesmente não existia o índice de industrialização de leite.

Assim, o valor do crédito a ser estornado, relativamente ao período de 01/01/08 a 31/12/08, desconsiderando, é claro, as aquisições interestaduais de leite cru para fins de apuração do índice de industrialização é o constante da tabela de fls. 89 dos autos.

Relativamente às multas aplicadas, aduz a defesa não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, vez que a manutenção das duas penalidades impostas na autuação implica apenar em duplicidade a Requerente em razão do suposto cometimento das mesmas infrações, o que é absolutamente inadmissível, devendo o montante global atribuído pela Fiscalização a título de multa ser reduzido.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Autuada. Já a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei foi exigida pelo aproveitamento indevido do crédito, descumprimento de obrigação acessória, qual seja, o dever de aproveitar como previsto na legislação os créditos decorrentes de suas aquisições, escriturando-os corretamente em seus livros fiscais. Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

Os arts. 53, 55 e 56 da Lei nº 6763/75 tratam das sanções tributárias da seguinte forma:

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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

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

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

(...)

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:

I - havendo espontaneidade no recolhimento do principal e acessórios, nos casos de falta de pagamento, pagamento a menor ou intempestivo do imposto, observado o disposto no § 1º deste artigo, a multa será de:

a) 0,15% (zero vírgula quinze por cento) do valor do imposto, por dia de atraso, até o trigésimo dia;

b) 9% (nove por cento) do valor do imposto do trigésimo primeiro ao sexagésimo dia de atraso;

c) 12% (doze por cento) do valor do imposto após o sexagésimo dia de atraso;

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.

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

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a

compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

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

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

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Na lição de Ricardo Lobo Torres (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)"(DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11ª. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, “são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias”.

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

Ao contrário do que sustenta a Impugnante, é possível a incidência concomitante das multas em questão, porquanto foram cobradas nos exatos termos da legislação pertinente.

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue, via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O eminente Des. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

"EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO". (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Desta 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.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995. (GRIFOU-SE)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLENTO 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 PÚBLICA ESTADO MINAS GERAIS APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Neste caso, determina a norma tributária a não apropriação do ICMS destacado em documentos fiscais relativos às aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento. Ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator às penalidades previstas nos arts. 54 e 55 da Lei nº 6763/75, conforme o caso.

Por outro lado, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal, por ter se utilizado de créditos indevidos e não autorizados pela norma tributária que rege a espécie, sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da mencionada lei e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

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

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 26/04/12. ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para adequar as exigências do exercício de 2008 na forma da planilha apresentada pela Impugnante de fls. 89. Participaram do julgamento, além dos

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

signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora) e Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 03 de maio de 2012.**

**Sauro Henrique de Almeida  
Presidente**

**Antônio César Ribeiro  
Relator**

CC/MIG