

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.200/19/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001135187-04  
Impugnação: 40.010146636-78  
Impugnante: Arcelormittal Brasil S.A.  
IE: 367094007.03-33  
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 conta-se a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de constituir o crédito tributário.

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE - OPERAÇÃO NÃO TRIBUTADA.** Constatou-se o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a prestações de serviços de transporte vinculadas a saídas de mercadorias ocorridas sob o amparo da isenção do imposto. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

**Decadência não reconhecida. Decisão pelo voto de qualidade.**

**Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 1º de janeiro a 31 de outubro de 2013, relativos a prestações de serviços de transporte vinculadas a saídas de mercadorias ocorridas sob o amparo da isenção, destinadas a contribuintes estabelecidos na região Norte do Brasil (Zona de Franca de Manaus / Áreas de Livre Comércio), em desacordo com o disposto no art. 70, inciso IV, do Regulamento do ICMS (RICMS/02), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Instruem o presente lançamento, dentre outros, os seguintes documentos:

- Auto de Infração (fls. 04/06);
- Auto de Início de Ação Fiscal (fl. 02);

- Anexo 1: Planilha contendo as exigências, consolidadas mensalmente, a título de imposto e multas (fls. 07/08);

- Anexo 2: Planilha contendo a relação de Conhecimentos de Transporte em relação aos quais se deu o aproveitamento indevido de créditos, bem como as Notas Fiscais a eles vinculadas (fls. 09/22);

- Anexo 3: Cópias reprográficas (por amostragem) dos Conhecimentos de Transporte e Notas Fiscais relacionadas no Anexo 2, bem como dos livros fiscais em que foram escriturados (fls. 23/35).

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta sua Impugnação às fls. 39/56, acompanhada dos documentos de fls. 57/538, no âmbito da qual manifesta sua discordância com o trabalho fiscal, argumentando, em síntese, o que segue.

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores anteriores a novembro de 2010, por entender aplicável ao caso a disposição contida no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

Para corroborar sua argumentação junta decisões judiciais e administrativas que entende assentes com o seu posicionamento.

Ainda no tocante a este aspecto, a Impugnante destaca que o estado de Minas Gerais, por meio da Lei nº 22.549/17 (que instituiu o “Plano de Regularização de Créditos Tributários”) concedeu remissão total dos créditos tributários de ICMS cujos fatos geradores ocorreram cinco anos antes da intimação do seu lançamento de ofício, o que, segundo entende, demonstra que a própria Fazenda Pública admite o cabimento da aplicação do § 4º do art. 150 do CTN.

Quanto ao mérito propriamente dito, pondera que a norma veiculada no art. 70, inciso IV, do Regulamento do ICMS, utilizada pela Fazenda Pública para fundamentar o presente Auto de Infração, não seria aplicável à situação tratada nos autos.

Neste sentido, reportando-se inicialmente às remessas destinadas à Zona Franca de Manaus, invoca o comando de que trata o art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), bem assim o art. 4º do Decreto-lei nº 288/67, para concluir que os incentivos concedidos para essa região equivalem, para todos os efeitos legais, a uma exportação de mercadorias para o exterior, o que reclamaria a aplicação da imunidade constitucional, com a correspondente manutenção do direito ao crédito.

Isto posto, a Impugnante cita, a propósito, doutrina e jurisprudência que entende confirmarem o seu entendimento, o qual reputa válido também em relação às operações e prestações destinadas às Áreas de Livre Comércio.

Na sequência, assevera ainda que a aplicação conjunta da multa de revalidação e da multa isolada não se reputariam corretas, uma vez que, ausente o

descumprimento de obrigação acessória no presente caso, a penalidade capitulada no art. 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75, a seu ver, resulta incabível.

Demais disso, reputa caracterizado, *in casu*, o efeito confiscatório da referida multa isolada, o que violaria a norma contida no art. 150, inciso IV, da Constituição da República.

Por fim, após insurgir-se também sobre a incidência de juros de mora sobre as multas exigidas, pugna pelo cancelamento do Auto de Infração.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização comparece aos autos e manifesta-se às fls. 542/556, refutando as alegações da Impugnante.

Quanto à arguição de decadência, pugna pelo seu descabimento em face do disposto no art. 173, inciso I, do CTN, contrapondo-se também ao argumento segundo o qual a Lei nº 22.549/17 teria chancelado a aplicação, para casos como o do presente lançamento, da norma contida no art. 150, § 4º do mesmo Código.

Com relação à alegação segundo a qual as remessas destinadas à Zona Franca de Manaus corresponderiam à exportação, a Fiscalização menciona que tal equiparação “*não é albergada pela legislação mineira, que prevê a isenção na operação interestadual estudada; isenção esta acordada pelas unidades federadas por meio do Convênio ICMS n.º 65/88 e, hoje, estabelecida em Minas Gerais no item 50, da Parte 1, do Anexo I do RICMS/MG*”.

Em seguida, passa a discorrer acerca dos conceitos de *exportação* e *ficção jurídica*, transcrevendo excertos doutrinários pertinentes ao tema, para concluir que “*a Constituição Federal de 1988, mediante o art. 40 do ADCT, não convalidou os benefícios fiscais relativos à Zona Franca de Manaus nem recepcionou as ficções jurídicas correlatas preexistentes*”.

A Fiscalização ressalta ainda que a figura da “isenção heterônoma” não mais se encontra presente em nosso ordenamento constitucional e que o legislador, quando pretendeu estender a outras operações o tratamento tributário dispensado às exportações o fez expressamente (arts. 243 a 253 da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02) tal como ocorre nas remessas de mercadoria diretamente a depósito em recinto alfandegado ou em Recinto Especial para Despacho Aduaneiro de Exportação - REDEX, com o fim específico de exportação, por conta e ordem de empresa comercial exportadora, inclusive *trading company*.

Após trazer à colação o disposto no item 50 da Parte 1 do Anexo I e o art. 70, inciso IV, alínea “c”, ambos do Regulamento do ICMS, assevera não assistir razão à Impugnante no tocante à possibilidade de cumulação das multas de revalidação e isolada.

De igual modo, refuta também o alegado caráter confiscatório da penalidade isolada e o descabimento dos juros de mora exigidos.

Ao final, requer a manutenção do Auto de Infração.

**DECISÃO**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de 1º de janeiro a 31 de outubro de 2013, relativos a prestações de serviços de transporte vinculadas a saídas de mercadorias ocorridas sob o amparo da isenção, destinadas a contribuintes estabelecidos na região Norte do Brasil (Zona de Franca de Manaus / Áreas de Livre Comércio), em desacordo com o disposto no art. 70, inciso IV, do Regulamento do ICMS (RICMS/02), aprovado pelo Decreto nº 43.080, de 13 de dezembro de 2002.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja reconhecida a decadência do crédito tributário, com fundamento no disposto no § 4º do art. 150 do CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, ele será de 5 (cinco) anos, contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

No entanto, constitui regra geral que, ao lançamento de ofício, aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN, como se segue:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

2. RECURSO ESPECIAL PROVIDO. (RESP 448.416/SP, REL. MINISTRO JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 25/04/2006, DJ 12/06/2006, P. 462)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do “decisum”. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Dessa forma, no presente caso, 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, o que foi rigorosamente observado, uma vez que a Autuada foi intimada da lavratura do Auto de Infração em 17/10/18, conforme fl. 36.

Também não socorre à Impugnante o argumento de que o estado de Minas Gerais teria reconhecido o cabimento da aplicação do comando contido no art. 150, § 4º do CTN ao conceder remissão de créditos tributários no âmbito da Lei nº 22.549/17, eis que, se assim fosse, não haveria sequer de se cogitar do instituto da *remissão*, que, como é cediço, somente tem lugar em relação a créditos tributários existentes e regulares. Em outras palavras, caso a Fazenda Pública reputasse irregulares os lançamentos em questão, cuidar-se-ia de hipótese de *improcedência pura e simples* e não da concessão de *remissão*.

Assim sendo, constata-se que não ocorreu a decadência do direito da Fazenda Pública Estadual efetuar o lançamento.

Como se depreende do relato acima, o cerne da discussão reside no fato de que a Impugnante entende cabível o aproveitamento dos créditos relativos às prestações de serviço de transporte por ela tomadas, ainda que relacionadas a operações isentas, ao argumento de que tais operações sujeitam-se à mesma disciplina legal das exportações de mercadorias para o exterior.

Não obstante os argumentos apresentados pela Impugnante, verifica-se que o ICMS incidente na prestação do serviço de transporte, no caso dos autos, não pode ser aproveitado.

Cabe assinalar, em primeiro lugar, que referida vedação encontra-se expressamente prevista no art. 70, inciso IV, alínea “c”, do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

IV - os serviços de transporte ou de comunicação recebidos pelo tomador:

(...)

c) estiverem vinculados à saída de mercadoria ou bem isenta ou não tributada, promovida pelo tomador, ressalvado o disposto no inciso III do caput e no § 1º, ambos do artigo 5º deste Regulamento;

Assim, tal como corretamente defendido pela Fiscalização, não procede a equiparação das vendas para a Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio à exportação, vez que tal entendimento não é albergado pela legislação posta, a conferir:

### RICMS/02

Art. 6º - São isentas do imposto as operações e as prestações relacionadas no Anexo I.

(...)

### Anexo I

#### PARTE 1 - DAS HIPÓTESES DE ISENÇÃO

(a que se refere o artigo 6º deste Regulamento)

#### Item: 50

Saída de produto industrializado de origem nacional, observadas as condições estabelecidas nos artigos 268 a 281 da Parte 1 do Anexo IX, com destino a estabelecimento de contribuinte do imposto localizado nos seguintes Municípios:

a) Brasiléia, Epitaciolândia ou Cruzeiro do Sul, no Estado do Acre; Macapá ou Santana, no Estado do Amapá; Tabatinga, no Estado do Amazonas; Guajaramirim, no Estado de Rondônia, e Bonfim ou Boa Vista, no Estado de Roraima, par comercialização ou industrialização nas respectivas Áreas de Livre Comércio;

b) Manaus, Rio Preto da Eva ou Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus.

### Anexo IX

Das Operações Relativas à Saída de Produtos Industrializados com Destino às Áreas de Livre Comércio e à Zona Franca de Manaus.

Art. 268 - É isenta do imposto a saída de produtos industrializados de origem nacional com destino a estabelecimento de contribuinte localizado nos seguintes Municípios:

I - Brasiléia, Epitaciolândia e Cruzeiro do Sul, no Estado do Acre; Macapá e Santana, no Estado do Amapá; Tabatinga, no Estado do Amazonas; Guajaramirim, no Estado de Rondônia, e Bonfim ou

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Boa Vista, no Estado de Roraima, para comercialização ou industrialização nas respectivas Áreas de Livre Comércio;

II - Manaus, Rio Preto da Eva e Presidente Figueiredo, no Estado do Amazonas, para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus.

Saliente-se que a legislação mineira em exame originou-se do Convênio ICM nº 65/88:

### CONVÊNIO ICM 65/88

*Isenta do ICM as remessas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, nas condições que especifica.*

*Cláusula primeira: Ficam isentas do imposto às saídas de produtos industrializados de origem nacional para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, desde que o estabelecimento destinatário tenha domicílio no Município de Manaus.*

Portanto, à luz da legislação estadual, as vendas para a Zona Franca de Manaus são consideradas operações isentas do imposto, e, dessa forma, não é possível admitir a manutenção dos créditos reclamados pela Impugnante, uma vez que contraria o disposto no art. 70, inciso IV, alínea “c”, do RICMS/02.

Como se não bastassem os argumentos acima elencados, é de se ter presente ainda que o art. 40 do ADCT, bem como o art. 4º do Decreto-lei nº 288/67, invocados pela Impugnante não amparam a sua pretensão.

Com efeito, cabe destacar, de plano, que o nosso ordenamento constitucional foi sobremaneira alterado no tocante à chamada “isenção heterônoma”.

Neste sentido, sob a égide da Constituição de 1967, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 1, de 1969, vigorava a disposição contida em seu art. 19, § 20, *in litteris*:

*Art. 19 (...)*

*§ 2º **A União**, mediante lei complementar e atendendo a relevante interesse social ou econômico nacional, **poderá conceder isenções de impostos estaduais** e municipais. (Destacou-se).*

Com o advento da nova Carta Política de 1988, alterou-se diametralmente a regra em questão, conforme se pode constatar a partir da análise do art. 151, inciso II, da CF/88, *in verbis*:

*Art. 151. **É vedado à União:***

*(...) III - **instituir isenções de tributos da competência dos Estados**, do Distrito Federal ou dos Municípios. (Destacou-se).*

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Mais que isso, a nova sistemática constitucional foi, por assim dizer, *confirmada* no âmbito do próprio *Ato das Disposições Constitucionais Transitórias* (ADCT), invocado pela Impugnante, quando, em seu art. 41, assim prescreve:

*Art. 41. Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.*

*§ 1º Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.*

*(...)*

*§ 3º Os incentivos concedidos por convênio entre Estados, celebrados nos termos do art. 23, § 6º, da Constituição de 1967, com a redação da Emenda Constitucional nº 1, de 17 de outubro de 1969, também deverão ser reavaliados e reconfirmados nos prazos deste artigo.*

*(Destacou-se).*

Vê-se, portanto, que foi prevista a revogação, após dois anos, de todos os incentivos então em vigor que não forem confirmados por lei (parágrafo primeiro), inclusive aqueles concedidos pelos próprios estados da Federação (parágrafo terceiro).

Destarte, não se reputa razoável supor que justamente uma isenção heterônoma (de que trata o art. 4º do Decreto-lei nº 288/67), diferentemente do que ocorreu com os convênios deliberados pelos próprios estados (os quais tiveram que ser confirmados posteriormente), permaneceria em vigor mesmo sem tal confirmação legal, ainda mais em se considerando a nova ordem constitucional, que veda expressamente a concessão de incentivos por parte da União (CF/88: art. 151, inciso III, supratranscrito).

Registre-se, por fim, que diversos julgados do E. Supremo Tribunal Federal confirmam que a expressão “incentivos fiscais” compreende as isenções de tributos. Confira-se:

ESTA CORTE FIRMOU ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE QUE OS INCENTIVOS SETORIAIS, INCLUSIVE SOB A FORMA DE ISENÇÕES FISCAIS HETERÔNOMAS, CONTINUARAM A VIGER POR DOIS ANOS APÓS A PROMULGAÇÃO DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, SALVO SE CONFIRMADOS OU REVOGADOS ANTES DESSE PRAZO PELO SUJEITO ATIVO DO TRIBUTO, EM RAZÃO DO DISPOSTO NO ART. 41, CAPUT E §§ 1º A 3º, DO ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITÓRIAS.

NESSE SENTIDO, REGISTRO A SEGUINTE EMENTA:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. INCENTIVOS FISCAIS: ISENÇÕES CONCEDIDAS PELA UNIÃO. CF, 1967, COM A EC 1/69, ART. 19, § 2º. PROIBIÇÃO DE CONCESSÃO, POR PARTE DA UNIÃO, DE ISENÇÕES DE TRIBUTOS ESTADUAIS E MUNICIPAIS. C.F., ART. 151, III. I. - O ART. 41 DO ADCT/1988 COMPREENDE TODOS OS

INCENTIVOS FISCAIS, INCLUSIVE ISENÇÕES DE TRIBUTOS, DADO QUE A ISENÇÃO É ESPÉCIE DO GÊNERO INCENTIVO FISCAL. II. - ISENÇÕES DE TRIBUTOS MUNICIPAIS CONCEDIDAS PELA UNIÃO NA SISTEMÁTICA DA CONSTITUIÇÃO DE 1967, ART. 19, § 2º: D.L. 406/68, ART. 11, REDAÇÃO DA LEI COMPL. 22, DE 1971. INCENTIVOS FISCAIS, NESTES INCLUÍDAS ISENÇÕES. SUA REVOGAÇÃO, COM OBSERVÂNCIA DAS REGRAS DE TRANSIÇÃO INSCRITAS NO ART. 41, §§ 1º, 2º E 3º, ADCT/1988. III. - RE CONHECIDO E PROVIDO.” (RE 280.294, REL. MIN. CARLOS VELLOSO, SEGUNDA TURMA, DJ DE 21.06.2002)

CONFIRAM-SE, AINDA: AI 278.497-AGR (REL. MIN. NELSON JOBIM, DJ DE 09.02.2001); RE 182.160 (REL. MIN. SEPÚLVEDA PERTENCE, DJ DE 04.09.1998); RE 161.354 (REL. MIN. MOREIRA ALVES, DJ DE 01.12.1995) E RE 174.550, REL. MIN. NÉRI DA SILVEIRA, DJ DE 28.04.2000).

Assim sendo, legítimas as exigências de ICMS, acrescido da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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 nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a multa capitulada no art. 55, inciso II, da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória (aproveitamento indevido de créditos).

Neste particular, cabe lembrar que diversos processos são trazidos a julgamento neste E. Conselho de Contribuintes em que o descumprimento de tal

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

obrigação acessória **não** acarretou o descumprimento da obrigação principal, casos em que somente foi exigida a referida multa isolada.

A toda evidência, situações como essa hão de ser apenas de modo diferente daquelas em que, a par do descumprimento da obrigação acessória, o sujeito passivo se furta também do dever de recolher o imposto devido (que, em última instância, é o bem jurídico primordial tutelado pelo Direito Tributário), reclamando-se, nestas hipóteses, a aplicação adicional da multa de revalidação, tal como exigido no presente lançamento.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, emendada 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)(GRIFOU-SE)

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

Cumprida ainda ressaltar que não há que se falar em violação ao princípio do não confisco em se tratando de multa que está 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 art. 182 da mencionada lei (e art. 110, inciso I, do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

No tocante à correção dos valores relativos ao imposto e multas pela Taxa Selic, verifica-se que o art. 127 da Lei nº 6.763/75 c/c § 3º, art. 5º da Lei Federal nº 9.430/96 prevê tal imposição, *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

Art. 127 - Os débitos decorrentes do não-recolhimento de tributos e multas no prazo legal terão seu valor corrigido em função da variação do poder aquisitivo da moeda, segundo critérios adotados para correção dos débitos fiscais federais.

(...)

Lei nº 9.430/96

Art. 5º - O imposto de renda devido, apurado na forma do artigo 1º, será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

(...)

§ 3º - As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Ressalta-se que o Superior Tribunal de Justiça (STJ), em julgamento que negou provimento ao Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial (Ag Int no AREsp nº 908.237/SP – 2016/0105143-6), publicado em 24/10/16, pacificou a legitimidade da aplicação, pela Fazenda Pública do Estado de Minas Gerais, da Taxa Selic na atualização dos débitos tributários pagos em atraso, diante da existência de lei estadual que determina a adoção dos mesmos critérios definidos na correção dos débitos fiscais federais.

**EMENTA TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TAXA SELIC. APLICABILIDADE AOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS EM ATRASO. RECURSO REPETITIVO. MULTA.**

1. "A TAXA SELIC É LEGÍTIMA COMO ÍNDICE DE CORREÇÃO MONETÁRIA E DE JUROS DE MORA, NA ATUALIZAÇÃO DOS DÉBITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS EM ATRASO, EX VI DO DISPOSTO NO ARTIGO 13 DA LEI 9.065/95" (RESP 1.073.846/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJE 18/12/2009, JULGADO SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/73).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, observa-se que as infrações cometidas pela Impugnante restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, quanto à prejudicial de mérito, pelo voto de qualidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário. Vencidos os Conselheiros Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Revisora) e Marcelo Nogueira de Moraes, que a reconheciam. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida, em parte, a Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri (Revisora), que o julgava parcialmente procedente, para excluir a multa isolada cominada. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Lopes da Costa Oliveira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Joana Faria Salomé. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Marco Túlio da Silva.

**Sala das Sessões, 14 de fevereiro de 2019.**

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

---

Acórdão:	23.200/19/1 <sup>a</sup>	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001135187-04	
Impugnação:	40.010146636-78	
Impugnante:	Arcelormittal Brasil S.A	
	IE: 367094007.03-33	
Proc. S. Passivo:	Rodolfo de Lima Gropen/Outro(s)	
Origem:	DF/Ipatinga	

---

Voto proferido pela Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir.

Versa a presente autuação sobre recolhimento a menor do ICMS em razão de aproveitamento indevido de créditos destacados em Conhecimentos de Transporte que documentaram prestações vinculadas a saídas isentas de mercadorias. As apropriações indevidas ocorreram entre janeiro e outubro de 2013. A Contribuinte foi intimada da lavratura do Auto de Infração em 17/10/18 (fls. 36).

Em que pese não discordar do Relator no que tange a impropriedade de apropriação dos créditos, peço vênia para divergir em relação a dois pontos: critério para apreciação da decadência do crédito tributário e cobrança da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

### **Da Decadência:**

Em relação à decadência, no entendimento da maioria do Colegiado, por estarmos diante de lançamento de ofício, ao caso se aplica a regra do art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional - CTN, não restando caracterizada a decadência.

Ocorre que, não se discute que o ICMS é, em sua essência, um lançamento por homologação nos exatos termos do art. 150 do CTN que assim dispõe:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Após exaustivo debate, a jurisprudência se posicionou no sentido de que para aqueles tributos classificados na modalidade de lançamento por homologação o prazo decadencial aplicável é o do art. 150, § 4º do CTN, salvo nas hipóteses em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação, ou se restar comprovado que não ocorreu a antecipação de pagamento. Ou seja, ainda que haja a atividade da Fiscalização de iniciar por meio de Auto de Infração a constituição de crédito tributário suplementar, tal ação não tem o condão de alterar a natureza jurídica original do lançamento para fins de aplicação da norma decadencial específica.

Assim, em decisão vinculante - Resp nº 973.733/SC, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que a homologação do art. 150, § 4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte. Nas palavras do Ministro Luiz Fux:

"ASSIM É QUE O PRAZO DECADENCIAL QÜINQUÊNAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (LANÇAMENTO DE OFÍCIO) CONTA-SE DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, NOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, O MESMO INOCORRE, SEM A CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO DO CONTRIBUINTE, INEXISTINDO DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO".

O julgado recebeu a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O PRAZO DECADENCIAL QÜINQÜENAL PARA O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO (LANÇAMENTO DE OFÍCIO) CONTA-SE DO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO, NOS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO DA EXAÇÃO OU QUANDO, A DESPEITO DA PREVISÃO LEGAL, O MESMO INOCORRE, SEM A CONSTATAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO DO CONTRIBUINTE, INEXISTINDO DECLARAÇÃO PRÉVIA DO DÉBITO (PRECEDENTES DA PRIMEIRA SEÇÃO: RÉSP 766.050/PR, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AGRG NOS ERESP 216.758/SP, REL. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI, JULGADO EM 22.03.2006, DJ 10.04.2006; E ERESP 276.142/SP, REL. MINISTRO LUIZ FUX, JULGADO EM 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É QUE A DECADÊNCIA OU CADUCIDADE, NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO, IMPORTA NO PÉRECIMENTO DO DIREITO POTESTATIVO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELO LANÇAMENTO, É, CONSOANTE DOCTRINA ABALIZADA, ENCONTRA-SE REGULADA POR CINCO REGRAS JURÍDICAS GERAIS E ABSTRATAS, ENTRE AS QUAIS FIGURA A REGRA DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, OU NOS CASOS DOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO EM QUE O CONTRIBUINTE NÃO EFETUA O PAGAMENTO ANTECIPADO (EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, "DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO", 3ª ED., MAX LIMONAD, SÃO PAULO, 2004, PÁGS. 163/210).

3. O DIES A QUO DO PRAZO QÜINQÜENAL DA ALUDIDA REGRA DECADENCIAL REGE-SE PELO DISPOSTO NO ARTIGO 173, I, DO CTN, SENDO CERTO QUE O "PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO" CORRESPONDE, INILUDIVELMENTE, AO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE À OCORRÊNCIA DO FATO IMPONÍVEL, AINDA QUE SE TRATE DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, REVELANDO-SE INADMISSÍVEL A APLICAÇÃO CUMULATIVA/CONCORRENTE DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, E 173, DO CODEX TRIBUTÁRIO, ANTE A CONFIGURAÇÃO DE DESARRAZOADO PRAZO DECADENCIAL DECENAL (ALBERTO XAVIER, "DO LANÇAMENTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 3ª ED., ED. FORENSE, RIO DE JANEIRO, 2005, PÁGS. 91/104; LUCIANO AMARO, "DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO", 10ª ED., ED. SARAIVA, 2004, PÁGS. 396/400; E EURICO MARCOS DINIZ DE SANTI, "DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO", 3ª ED., MAX LIMONAD, SÃO PAULO, 2004, PÁGS. 183/199).

(...)

7. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO REGIME DO ARTIGO 543C, DO CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008. (DESTAQUES DO ORIGINAL)

A doutrina se manifestava neste mesmo sentido, valendo citar o posicionamento da Doutora Christiane Mendonça, no artigo intitulado "Decadência e Prescrição em Matéria Tributária", publicado livro Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, editora Forense:

Nos lançamentos por homologação - o prazo de cinco anos é contado da data da ocorrência do fato gerador, art. 150, §4º. Ocorre que quando o contribuinte não cumpre o seu dever de produzir a norma individual e concreta e de pagar tributo, compete à autoridade administrativa, segundo art. 149, IV do CTN efetuar o lançamento de ofício. Dessa forma, consideramos apressada a afirmação genérica que sempre que for lançamento por homologação o prazo será contado a partir da ocorrência do fato gerador, pois não é sempre, dependerá se houve ou não pagamento antecipado. Caso não haja o pagamento antecipado, não há o que se homologar e, portanto, caberá ao Fisco promover o lançamento de ofício, submetendo-se ao prazo do art. 173, I do CTN. Nesse sentido, explica Sacha Calmon Navarro Coelho: "A solução do dia primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplica-se ainda aos impostos sujeitos a homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado... Se tal não houve, não há o que se homologar."

Também a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no mesmo sentido de que na hipótese de ausência de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário segue a regra do art. 173, I do CTN, contando-se os cinco a anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ocorre que, embora não haja mais dúvidas de que para se considerar como termo inicial da decadência a data da ocorrência do fato gerador se faz necessário verificar acerca da ocorrência de antecipação do pagamento do tributo, permanece sob debate qual seria a abrangência do termo 'pagamento' adotado por aquele Tribunal Superior. Em outras palavras, quais pagamentos realizados pelo contribuinte devem ser considerados para fins de aplicação do art. 150, § 4º do CTN?

No caso do ICMS, o próprio Superior Tribunal de Justiça, aplicando sua jurisprudência pacífica concluiu que pelo princípio da não cumulatividade a verificação acerca da ocorrência de pagamento deve se dar ao final do período de apuração considerando-se os créditos escriturados. Cito entendimento da Primeira Seção do STJ no AgRg nos EREsp nº 1.199.262/MG, em julgamento de situação semelhante a que ora se discute, 'aproveitamento indevido de crédito'. Nos termos do voto do Ministro Relator:

"COMO EFEITO, NÃO IMPORTA, PARA EFEITOS DA CONTAGEM DA DECADÊNCIA, PERQUIRIR AS CIRCUNSTÂNCIAS APRESENTADAS PELO CONTRIBUINTE PARA JUSTIFICAR O PAGAMENTO A MENOR. A DEDUÇÃO AQUI CONSIDERADA (CREDITAMENTO INDEVIDO) NADA MAIS É DO QUE UM CRÉDITO UTILIZADO PELO CONTRIBUINTE DECORRENTE DA ESCRITURAÇÃO DO TRIBUTO APURADO EM DETERMINADO PERÍODO (PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE), QUE VEIO A SER RECUSADA (GLOSADA) PELA ADMINISTRAÇÃO. SE ESSE CRÉDITO ABARCASSE TODO O DÉBITO TRIBUTÁRIO A PONTO DE DISPENSAR QUALQUER PAGAMENTO, AÍ SIM, ESTAR-SE-IA, COMO VISTO, DIANTE DE UMA SITUAÇÃO EXCLUDENTE DA APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.

NA ESPÉCIE, CONFORME ASSENTADO PELA DECISÃO AGRAVADA, O ACÓRDÃO QUE JULGOU O RECURSO ESPECIAL FOI CLARO AO CONSIGNAR QUE, NO CASO DOS AUTOS, HOUVE PAGAMENTO A MENOR DE DÉBITO TRIBUTÁRIO EM DECORRÊNCIA DE CREDITAMENTO INDEVIDO. DESSA FORMA, DEVE-SE OBSERVAR O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CTN."

Assim, com base nos fundamentos acima e considerando a informação constante do Relatório Fiscal no sentido de estarmos diante de recolhimento a menor do ICMS, deve ser reconhecida a decadência do lançamento.

**Da Multa Isolada:**

Vencida quanto a prejudicial de mérito, embora entenda pela manutenção do lançamento, devemos analisar se a penalidade imposta seria cabível.

Além da exigência do ICMS, crédito decorrente do descumprimento da obrigação principal por violação ao art. 29, § 5º da Lei nº 6.763/75, foram lavradas multas de revalidação e isolada. As multas são as previstas, respectivamente, no art. 56, inciso II e art. 55, inciso XXVI ambos da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, 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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

Via de regra é perfeitamente possível que em um mesmo lançamento sejam cumuladas multas de ofício e isolada, afinal essas possuem fatos geradores distintos – a primeira incide sobre o descumprimento de obrigação principal e a segunda sobre o descumprimento da obrigação acessória desta decorrente. Entretanto, diante da melhor interpretação a ser dada ao tipo do art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75, no presente caso essa cumulação não procede.

Embora, tradicionalmente, as condutas previstas no citado art. 55 estejam relacionadas a uma ação referente ao descumprimento de um dever instrumental, implicando na sanção administrativa que tem a finalidade de fazer impor o mandamento legal de todos colaborarem com o Fisco na arrecadação e fiscalização de tributos, tem-se no caso do inciso XXVI conduta que se confunde com o próprio descumprimento da obrigação principal.

Segundo a norma, o contribuinte que apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária deve ser punido com multa de 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado.

O ICMS é imposto incidente sobre o valor agregado em cada etapa do processo de industrialização e comercialização de mercadoria ou produto, até chegar ao consumidor final. O valor do imposto a ser recolhido no mês corresponde à diferença entre o imposto incidente na saída e o imposto relativo às operações de aquisição de mercadorias e serviços, nos termos da legislação.

Neste cenário, a apropriação indevida de créditos é ação que equivale ao não pagamento do imposto, ou seja, é verdadeira violação as regras que regem a própria obrigação principal. A redação do art. 113 do Código Tributário Nacional é clara ao traçar as diferenças entre obrigações principal e acessória:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Vale destacar ainda que o art. 115, também do CTN, dispõe que o fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

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

Ora, a ação de apropriação de crédito não tem natureza de obrigação acessória, ao contrário, é ação umbilicalmente relacionada à obrigação principal e a qual decorrente do princípio da não cumulatividade do imposto.

Portanto, há uma impropriedade no lançamento na medida em que além da multa do art. 55, inciso XXVI, erroneamente classificada como isolada neste caso, também foi exigida a multa de revalidação do art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Ou seja, uma única conduta consubstanciada no recolhimento a menor de ICMS em razão do aproveitamento indevido de créditos está sendo punida duplamente.

Assim, deve-se cancelar a multa prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

É como voto.

**Sala das Sessões, 14 de fevereiro de 2019.**

**Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri**  
**Conselheira**