

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 22.559/21/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.001523375-11  
Impugnação: 40.010150478-73  
Impugnante: Panpharma Distribuidora de Medicamentos Ltda  
IE: 062780027.01-21  
Origem: DF/Sete Lagoas

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - EFD EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a bens do ativo imobilizado, uma vez que a Impugnante deixou de entregar ou entregou em desacordo com a legislação pertinente as informações relativas ao livro CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente), modelo EFD, deixando de comprovar a legitimidade dos créditos apropriados, nos termos estabelecidos na legislação vigente. Corretas as exigências de ICMS, 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.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS devido, em razão de aproveitamento indevido de crédito de imposto relativos a bens do ativo imobilizado, uma vez que a Impugnante deixou de entregar ou entregou em desacordo com a legislação pertinente as informações relativas ao CIAP, modelo EFD, deixando de comprovar a legitimidade dos créditos apropriados, no período de 01/01/16 a 28/02/20.

Exige-se o ICMS apurado, Multa revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 1130/1167, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 1243/1255.

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminares**

A Autuada inicia sua defesa alegando nulidade do Auto de Infração (AI) em razão da precariedade motivacional.

Diz que a Fiscalização deixou de especificar, no lançamento, o dispositivo legal tipificador da infração imputada, tendo, em vez disso, invocado extenso rol de dispositivos legais.

Defende que a ausência de indicação específica do preceito que fundamentaria a alegada infração acaba por inviabilizar o exercício pleno do contraditório e da ampla-defesa, em ofensa ao exercício da atividade administrativa (art. 142, parágrafo único, do CTN) e aos princípios da legalidade e tipicidade tributária (art. 150, inciso I da CF/88).

Lado outro, informa a Defesa que a nulidade do Auto de Infração também decorre da desconexão entre a motivação da acusação fiscal e a motivação da fiscalização que precedeu a autuação.

Embora o Fisco tenha descrito em seu relatório que a acusação fiscal referir-se-ia a um suposto descumprimento de obrigação acessória, está-se exigindo o recolhimento de obrigação principal, ou seja, o recolhimento do imposto.

Sem razão a Defesa.

Consta do relatório do Auto de infração que a infração imputada foi: “aproveitamento indevido de crédito de imposto escriturado em desacordo com a legislação tributária, relativo a mercadorias adquiridas para o ativo imobilizado”. Nele, a base legal está discriminada genericamente, citando todos os dispositivos relacionados à infração, mas com as penalidades específicas. Ademais, a indicação do dispositivo legal tipificador da infração imputada se encontra detalhada no relatório fiscal (fls. 10/11), em que o direito de crédito está condicionado à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação, conforme previsto no art. 23 da Lei Complementar nº 87/96, no art. 30 da Lei nº 6.763/75 e no art. 69 do RICMS/02, todos com o mesmo conteúdo.

Portanto, a legislação, base do lançamento, respalda a imputação fiscal de aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a bens do ativo imobilizado sendo que os valores destes créditos indevidos foram compensados para abatimento dos débitos resultando em recolhimento a menor efetuado pela Autuada, uma vez que a Contribuinte deixou de entregar ou entregou em desacordo com a legislação pertinente as informações relativas ao CIAP, modelo EFD, deixando de comprovar a legitimidade dos créditos apropriados, nos termos estabelecidos na legislação vigente.

Veja-se, também, que o relatório fiscal deixa claro o objeto do lançamento, especificando onde e porque houve falta de entrega ou entrega em desacordo com a legislação pertinente das informações relativas ao CIAP, modelo EFD. Confira-se a redação:

A Empresa, para fazer jus ao ICMS destacado nos documentos fiscais relativos a produtos destinados ao ativo permanente, tem de cumprir com as determinações da legislação para usufruir de seu direito. Após este cumprimento, a legislação autoriza-a a aproveitar este crédito em 48 (quarenta e oito) parcelas referentes ao ICMS corretamente destacado

no documento fiscal e o demonstrativo utilizado para o levantamento deste crédito é denominado: CIAP (Controle do ICMS do Ativo Permanente). Este CIAP é escriturado na Escrituração Fiscal Digital, instituída pelo Ato COTEPE/ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008, no bloco denominado “G” (Controle do Crédito de ICMS ao Ativo Permanente). A escrituração do Bloco “G” é obrigatória desde janeiro do ano 2011. Para subsidiar ao exposto acima, citamos o artigo 23, da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que determina:

“Artigo 23 – (...)”.

INCONSISTÊNCIAS E IRREGULARIDADES ENCONTRADAS DURANTE OS TRABALHOS DE AUDITORIA:

1) FALTA DE ESCRITURAÇÃO DO BLOCO G No período de 01 (primeiro) de janeiro do ano 2016 a 30 (trinta) de setembro do ano 2018, a Autuada não escriturou o Bloco “G”

2) ESCRITURAÇÃO DO REGISTRO 0305 (INFORMAÇÃO SOBRE A UTILIZAÇÃO DO BEM) EM DESACORDO COM O GUIA PRÁTICO DA EFD Quando a Empresa escriturou o Bloco “G”, não cumpriu com o determinado para (...)

3) FALTA DE ESCRITURAÇÃO DOS REGISTROS G130 E G140 De acordo com o Guia Prático da Escrituração Fiscal Digital, o registro G130 (IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO FISCAL) tem o objetivo de identificar o documento fiscal que acobertou a entrada ou a saída do bem ou componente do CIAP. O registro filho G140 (IDENTIFICAÇÃO DO ITEM DO DOCUMENTO FISCAL) tem o objetivo de identificar o item do documento fiscal informado no registro G130. A Autuada escriturou somente 3 (três) itens relativos aos registros G130 (IDENTIFICAÇÃO DO DOCUMENTO FISCAL) e G140 (IDENTIFICAÇÃO DO ITEM DO DOCUMENTO FISCAL), vejamos: (...)

4) AQUISIÇÕES COM CRÉDITO DE ICMS PARA O ATIVO PERMANENTE DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL. O contribuinte optante pelo regime do SIMPLES Nacional não se apropria e nem transfere créditos de ICMS. Todavia, foi outorgado crédito correspondentes ao ICMS efetivamente devido pelo contribuinte optante pelo SIMPLES Nacional ao adquirente de mercadorias, desde que estas sejam destinadas à comercialização ou industrialização. (...) Ressalte-se ainda que a aquisição de bem destinado ao

ativo imobilizado não dá direito ao crédito de que trata o artigo 68-A do RICMS. (...)

Ademais, a Fiscalização, antes da autuação, questionou a Contribuinte acerca do aproveitamento de crédito do ICMS relativo ao CIAP. A respeito, consta da Manifestação Fiscal:

O Autor da Ação Fiscal, como pode ser observado nos e-mails acostados pela própria impugnante, perguntou se a Empresa está, indevidamente, aproveitando-se de crédito do ICMS relativo ao CIAP (fl. 1193). A resposta foi que a Empresa segue os condicionantes do art. 66 inciso II observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º, 12, 13, 16, 18 e 19 e os bens do ativo imobilizado são pertencentes as operações comerciais, distribuição e na demonstração de produtos aos Clientes, ou seja, segundo a impugnante estas seriam todas as informações necessárias e requisitadas.

Imperioso concluir, portanto, a perfeita conexão entre a motivação da acusação fiscal e a motivação do procedimento fiscal auxiliar exploratório, não obstante inexistir na legislação qualquer vínculo respectivo entre um e outro. O procedimento fiscal auxiliar exploratório é que possibilitará ao Fisco conhecer o contribuinte e verificar a infração existente, se for o caso, tomando as providências cabíveis.

Por conseguinte, não há que se falar em lançamento por presunção e ofensa ao disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN), uma vez que, conforme demonstrado acima, o Fisco determinou corretamente a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo e aplicou as penalidades pertinentes à infração por ele apurada.

Por todo o acima exposto, verifica-se, ainda, que o presente lançamento foi lavrado com todos os requisitos formais estabelecidos no art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA (Decreto nº 44.747/08), especialmente no tocante à descrição clara e precisa dos fatos que motivaram a sua emissão, com indicação dos dispositivos tidos como infringidos e daqueles relativos às penalidades aplicadas, inexistindo, pois, qualquer vício que possa gerar a sua nulidade.

Induidoso que a Autuada compreendeu a acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação.

Desse modo, não se justifica a alegada nulidade do Auto de Infração, nem mesmo se vislumbra, no caso, cerceamento de defesa, razão pela qual rejeita-se as preliminares arguidas.

Mencione-se que os outros argumentos no tocante à escrituração do CIAP constituem o mérito do lançamento e assim serão analisados, a seguir.

### **Do Mérito**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS devido, em razão de aproveitamento indevido de crédito de imposto relativos a bens do ativo imobilizado, uma vez que a Impugnante deixou de entregar ou entregou em desacordo com a legislação pertinente as informações relativas ao CIAP, modelo EFD, deixando de comprovar a legitimidade dos créditos apropriados, no período de 01/01/16 a 28/02/20.

Exige-se o ICMS apurado, Multa revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Ressalte-se, inicialmente, que as aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado ensejam direito ao crédito de ICMS, desde que atendidas as condições estabelecidas na legislação tributária, inclusive quanto à escrituração e livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), conforme art. 66 do RICMS/02:

Art. 66. Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º e 12 a 16 deste artigo;

(...)

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento observará o seguinte:

I - será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;

II - a fração de 1/48 (um quarenta e oito avos) será proporcionalmente aumentada ou diminuída, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês civil;

III - na hipótese de alienação, transferência, perecimento, extravio ou deterioração do bem, ou de o bem deixar de ser utilizado de forma definitiva na atividade do estabelecimento antes do término do quadragésimo oitavo período de apuração, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a sua entrada no estabelecimento, não será admitido, a partir do período de apuração subsequente ao da ocorrência do fato, o abatimento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

IV - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração do imposto, no

montante determinado, conforme o caso, pelos incisos I e II deste parágrafo ou pelo § 8º do art. 70 deste Regulamento, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado e o crédito correspondente serão escriturados no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP).

V - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração do imposto, no montante determinado, conforme o caso, pelos incisos I e II deste parágrafo ou pelo § 8º do artigo 70 deste Regulamento, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente e o crédito correspondente serão escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo C.R

(...)

§ 5º Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo imobilizado deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

I - ser de propriedade do contribuinte;

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

III - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;

IV - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento;

V - não integrar o produto final, exceto se de forma residual;

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado.

(...)

Frise-se que tais condições são cumulativas, não basta atender uma ou algumas delas isoladamente. O comando é no sentido de que todos os requisitos devem ser cumpridos, para fazer jus ao aproveitamento do crédito do imposto.

Portanto, no que se refere ao ativo imobilizado, o direito ao crédito se dá em relação àqueles bens que, além de imobilizados, têm por finalidade a utilização efetiva e específica na atividade relacionada à tributação do ICMS. O mesmo se aplica às partes e peças, quando equiparadas a bens do ativo, ou seja, todo bem do imobilizado que não tenha participação intrínseca no processo produtivo é considerado alheio à atividade do estabelecimento e, por consequência, não gera direito ao crédito do imposto, nos termos do art. 70, inciso XIII, do RICMS/02. Além disso há que se proceder à correta escrituração.

Aqui cabe ressaltar que o trabalho fiscal versa sobre a escrituração incorreta do CIAP, o que impossibilita inclusive a análise do direito de crédito decorrente de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, pois com a escrituração incorreta e genérica (caso dos autos) não há possibilidade da requerida análise individualizada dos bens e sua finalidade/uso.

Constitui obrigação do contribuinte cumprir a lei para apropriar-se do crédito do imposto. E os arquivos eletrônicos SPED, bem como as notas fiscais, são desde o ano de 2011 documentos fiscais de preenchimento e apresentação obrigatória na sua integralidade e integridade, cabendo ao contribuinte a obrigação de preenchê-los corretamente com todas as exigências impostas pela legislação.

É cediço que os créditos de ICMS relativos a bens destinados ao ativo imobilizado estão condicionados à regular escrituração de livro próprio (no caso, o CIAP/EFD), nos prazos e condições estabelecidos na legislação, nos termos previstos no inciso VI do § 5º do art. 20 c/c art. 23 da Lei Complementar n.º 87/96.

Na legislação mineira, de modo especial no RICMS/02, a escrituração do CIAP, modelo EFD, como requisito para a apropriação de créditos de ICMS relativos a bens do ativo imobilizado, está prevista e disciplinada nos seguintes dispositivos legais:

**RICMS/02 - Parte Geral**

Art. 69. O direito ao crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou os bens ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade formal, material e ideológica da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e nas condições estabelecidas na legislação.

(...)

Art. 127. A escrituração dos livros e documentos fiscais será feita pelo sujeito passivo, na forma estabelecida pela legislação tributária, com base nos documentos relativos às operações ou às prestações realizadas.

(...)

Art. 172-A. o contribuinte do imposto deverá manter, em cada um dos seus estabelecimentos, para a apuração do valor do crédito a ser apropriado em virtude da entrada de bem do ativo imobilizado, os seguintes documentos, cujas regras de escrituração são as estabelecidas na Parte 1 do Anexo V e no Anexo VII:

I - Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo EFD, a partir do período em que o contribuinte estiver obrigado ou fizer opção pela Escrituração Fiscal Digital;

(...)

§ 1º A partir da escrituração do CIAP, modelo EFD, no primeiro período de apuração, o contribuinte deverá escriturar todos os documentos fiscais que comprovam o valor de ICMS passível de apropriação do bem ou componente.

§ 2º Os documentos de que trata este artigo são vinculados diretamente à apuração do imposto.

§ 3º Aplicam-se, no que couber, aos documentos de que trata este artigo, as disposições previstas neste Capítulo, aplicáveis aos livros fiscais.

#### **RICMS/02 - ANEXO V**

Art. 204. O documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) será escriturado pelo contribuinte para a apuração do valor do crédito a ser apropriado em decorrência da entrada de bem do ativo imobilizado, nos modelos a seguir relacionados:

I - modelo EFD, a partir do período em que o contribuinte estiver obrigado ou fizer opção pela Escrituração Fiscal

(...)

Art. 205. O CIAP, modelo EFD, será escriturado observando-se o disposto:

I - no Ato COTEPE ICMS nº 9, de 18 de abril de 2008;

II - no Guia Prático da EFD, publicado no Portal Nacional do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

#### **RICMS/02 - ANEXO VII**

##### **DA ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL**

Art. 43. Para a Escrituração Fiscal Digital (EFD), o contribuinte observará as disposições constantes deste Título.

Art. 44. A Escrituração Fiscal Digital compõe-se da totalidade das informações necessárias à apuração do ICMS e do IPI, bem como de outras informações de interesse do Fisco, em arquivo digital, e será utilizada pelo contribuinte para a escrituração dos seguintes livros e documentos:

(...)

VI - Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP).

(...)

**DA OBRIGAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO FISCAL DIGITAL**

Art. 46. São obrigados à Escrituração Fiscal Digital (EFD) todos os contribuintes do ICMS, a partir de 1º de janeiro de 2014, mantidos os prazos de obrigatoriedade estabelecidos anteriormente pela legislação.

Art. 49. É vedada ao contribuinte obrigado à Escrituração Fiscal Digital a escrituração dos livros e documentos referidos no art. 44 desta Parte de forma diversa da disciplinada neste Título.

(Grifou-se).

Dentro da Escrituração Fiscal Digital, a Impugnante está obrigada à escrituração do Bloco G (Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP) a partir de janeiro de 2011, nos moldes no Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital - EFD, instituído por meio do Ato Cotepe/ICMS nº 09/08.

Depreende-se dos dispositivos legais acima transcritos, que o único meio de o Sujeito Passivo comprovar que atendeu a todos os requisitos de aproveitamento dos créditos de ICMS de mercadorias destinadas ao ativo imobilizado é a escrituração fiscal digital do CIAP, modelo EFD, cuidando o art. 49 do Anexo VII do RICMS/02, já transcrito, de vedar expressamente a escrituração dos livros e documentos referentes à apuração do crédito de ICMS em formato diverso daquele dado pela EFD.

No caso em exame, constata-se que a Impugnante não observou as condições estabelecidas na legislação vigente para fins de aproveitamento de créditos relativos a aquisições de mercadorias supostamente destinadas ao seu ativo imobilizado, em razão da descrição genérica dos bens, da falta de registros e pela ausência de informação no CIAP no período de 01/01/16 a 28/02/20, o que, por si só, torna correto o estorno dos créditos indevidamente apropriados.

Verifica-se que o Registro 0300 (Cadastro de Bens ou Componentes do Ativo Imobilizado) tem o objetivo de identificar e caracterizar todos os bens ou componentes arrolados no Registro G 125 (Movimentação de Bem do Ativo Imobilizado), o Registro G130 deve conter todas as Notas Fiscais utilizadas no creditamento do Bloco G (Controle do Crédito de ICMS do Ativo Permanente - CIAP).

Em sua defesa, a Impugnante alega que o campo “3” do Registro “305” foi positivamente escriturado com a respectiva descrição sucinta, de modo que a totalidade dos dados apresentados pela Impugnante foi suficiente para satisfazer as informações sobre a utilização do bem.

Ocorre, entretanto, como já observado, não basta a descrição sucinta, já que a Impugnante está obrigada à escrituração do Bloco G nos moldes no Manual de Orientação do Leiaute da Escrituração Fiscal Digital - EFD, sendo essa escrituração requisito essencial para a demonstração do direito ao aproveitamento do crédito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme demonstrado pelo Fisco, não houve a devida escrituração, razão de se concluir pelo aproveitamento indevido.

A impugnante nega o creditamento do imposto relativo a bens adquiridos de empresas optantes pelo Simples Nacional.

Certo é que as mercadorias deram entrada ao estabelecimento e a análise do crédito, como amplamente abordado, depende da correta escrituração, o que não ocorreu.

Como bem analisa a Fiscalização *“independentemente, se as Notas Fiscais obtidas em aquisições de fornecedores do Simples Nacional tiveram apropriação de crédito no CIAP ou não, o fato é que não houve a escrituração do registro G 130 impossibilitando ao Fisco a verificação da veracidade da informação”*.

Lado outro, argumenta a Autuada que, exercendo a atividade comercial atacadista de medicamentos e outros (CNAE 46.44-3-01) nos termos de seu contrato social e do comprovante de inscrição e situação cadastral, adquiriu determinados bens destinados a seu ativo permanente para serem utilizados e empregados na consecução de sua atividade econômica listando a relação dos bens.

Acrescenta, a partir de legislação que menciona, que, para a comercialização dos medicamentos, emissão de documentos fiscais e gestão de qualidade, a Contribuinte também deve controlar documentos relativos a licenças sanitárias e a regularidade fiscal e cadastral de terceiros, o que justifica aparelho telefônico, impressora, computador e acessórios, coletor de dados, conversor de mídia, fonte de energia ininterrupta (nobreak), comutador (switch), bateria etc, E, para controlar o acesso a toda a área de armazenagem, ela deve instalar controle de acesso, justificando a catraca de controle de acesso.

Conclui essa sua dissertação, mencionando que a própria legislação de regência do ramo atacadista de medicamentos exige e justifica a função dos maquinários, móveis, equipamentos e utensílios adquiridos pela Impugnante, a qual fez correto exercício do direito creditício de bens de ativo permanente.

Ocorre que o creditamento do ICMS relativo ao ativo permanente em nada se confunde com a legislação de regência do ramo atacadista de medicamentos. Existem regras específicas para utilização destes créditos de ICMS, e são justamente estas regras que o Fisco fica impedido de conferir devido à escrituração incorreta do CIAP.

Saliente-se, por oportuno, que, mesmo assim não fosse, a Impugnante já traz informações da utilização dos bens que já possibilitam a conclusão pelo aproveitamento indevido também por corresponderem eles a “bens alheios”, nos termos da legislação.

Importante destacar, também, que no caso dos bens do ativo permanente serem utilizado nas atividades operacionais da Contribuinte, cumpridos os requisitos previstos na legislação, referentes à regular escrituração do Bloco G da EFD, poderá a Autuada se aproveitar do crédito estornado em relação aos itens que atendam às condições legais para creditamento, respeitado o prazo decadencial previsto no CTN.

Corretas as exigências do ICMS apurado, da Multa revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

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 XXVI da citada lei (Multa Isolada) 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 e 55 da Lei nº 6.763/75 dispõem sobre as 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.)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas ou da base de cálculo estabelecida pela legislação;

**Efeitos de 28/12/1991 a 31/12/2011 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 8º, ambos da Lei nº 10.562/1991:**

"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;

V - o valor do imposto a ser informado em documento fiscal por exigência da legislação.

§ 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, 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;

**Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 28 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003:**

*"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;"*

(...)

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 mencionado art. 53, 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.

Nesse sentido é o entendimento de abalizada doutrina.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

O desembargador 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)

Em relação aos juros de mora, equivoca-se a Impugnante ao afirmar que não incidem sobre a multa de ofício (multa de revalidação). A incidência dos juros de mora sobre a multa de mora encontra suporte legal no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que disciplina sobre os créditos tributários do Estado de Minas Gerais:

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, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI).

(Grifou-se)

O art. 113 do CTN afirma que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dele decorrente”, bem como que “a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

O art. 139 do mesmo diploma legal diz que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza dela”.

O que se depreende da análise conjunta dos dispositivos é que quis o legislador do CTN estabelecer um regime jurídico único, que abrangesse tanto a cobrança de tributos quanto de suas penalidades pecuniárias. Desse modo, o conceito de crédito tributário é mais amplo que o de tributo, englobando também as penalidades pecuniárias, sendo que essas, ou já possuem natureza de obrigação principal (multa de mora), ou convertem-se em obrigação principal (multa isolada).

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

Tal entendimento vem encontrando ressonância na jurisprudência, nos termos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0002717-14.2010.4.03.6111/SP do TRF da 3ª Região, relatado pela Desembargadora Maria Cecília Pereira de Mello:

(...)

5. OS JUROS DE MORA INCIDEM COMO FORMA DE COMPENSAR A DEMORA NO PAGAMENTO DO TRIBUTO, DEMORA ESTA QUE, UMA VEZ VERIFICADA, GERA A APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA, A QUAL PASSA A INTEGRAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ASSIM, EM CASO DE ATRASO NO PAGAMENTO DA DÍVIDA, OS JUROS DEVEM INCIDIR SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO, INCLUSIVE SOBRE A MULTA.

6. O ART. 161 DO CTN AUTORIZA A EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O CRÉDITO NÃO INTEGRALMENTE PAGO NO VENCIMENTO, E, CONSOANTE JÁ DEMONSTRADO ANTERIORMENTE, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRE DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, ESTANDO NELA INCLUÍDOS TANTO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO COMO O DA PENALIDADE DECORRENTE DO SEU NÃO PONTUAL PAGAMENTO. (GRIFOU-SE).

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além dos signatários, as Conselheiras Gislane da Silva Carlos (Revisora) e Cindy Andrade Moraes.

**Sala das Sessões, 25 de fevereiro de 2021.**

**Ivana Maria de Almeida**  
**Relatora**

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