

Acórdão: 25.182/25/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.004013195-45
Impugnação: 40.010158506-76
Impugnante: Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A
IE: 261195130.09-59
Proc. S. Passivo: RENATA EMERY VIVACQUA
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO – CESSÃO EM COMODATO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, relativos à entrada de bens do ativo imobilizado (geladeiras) que foram cedidos em comodato a terceiros (clientes), contrariando o disposto no art. 31, inciso III, da Lei nº 6.763/75, no art. 70, inciso XIII, do RICMS/02, na IN DLT/SRE nº 01/98 e na IN SUTRI nº 02/09, que vedam a apropriação de tais créditos por se tratar de bens alheios à atividade do estabelecimento. Exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2020, referentes à aquisição de bens do ativo imobilizado considerados alheios à atividade do estabelecimento (geladeiras).

A Autuada adquiriu esses bens e os cedeu em comodato a terceiros (seus clientes), mas apropriou normalmente os créditos decorrentes de sua entrada, contrariando o disposto no art. 31, inciso III, da Lei nº 6.763/75, no art. 70, inciso XIII, do RICMS/02, na IN DLT/SRE nº 01/98 e na IN SUTRI nº 02/09, que vedam esse creditamento.

Segundo a Fiscalização, na prática, os bens objeto desse estorno (geladeiras), não integraram o ativo imobilizado do estabelecimento, mas sim de terceiros (clientes), recebidos por meio de contratos de comodato.

Os créditos estornados foram escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) e declarados no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS).

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação, contra a qual, a Fiscalização se manifesta.

A Assessoria do CCMG, em Parecer fundamentado (págs. 239/252) opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

A Defesa alega nulidade do lançamento por conter um relatório que descreve de forma deficiente os fatos e a infração. Afirma que o quadro “Base Legal/Infringência” menciona uma série de dispositivos que não guardam relação com os fatos descritos no relatório do AI. Conclui que há um grave cerceamento ao direito de defesa em razão da falta de motivação do lançamento.

Entretanto, razão não lhe assiste.

O “Relatório” do Auto de Infração (pág. 01 dos autos) não deixa dúvidas a respeito dos fatos e da infração cometida, pois informa que a Autuada “...*aproveitou indevidamente créditos de ICMS no valor original de R\$ 2.572.831,96 (dois milhões, quinhentos e setenta e dois mil, oitocentos e trinta e um reais e noventa e seis centavos), referentes à aquisição de bens alheios à atividade do estabelecimento (geladeiras), em desacordo com o disposto no art. 21, inciso III, da Lei Complementar 87/1996.*”.

Além disso, no parágrafo seguinte, o Fisco explica que esses itens foram enviados em comodato para os clientes da Autuada, o que afasta o direito ao crédito de ICMS na condição de ativo imobilizado, como se pode ver no seguinte trecho: “...*Na prática, os bens objeto desse estorno (geladeiras) não integraram o ativo imobilizado do estabelecimento, mas sim de terceiros (clientes), recebidos através de contratos de comodato.*”.

Assim, apesar de sucinto, o relatório permite compreender os fatos que deram origem ao presente lançamento, assim como a infração que foi constatada pelo Fisco.

Ademais, a pessoa jurídica “Spal Indústria Brasileira de Bebidas S/A” é multirreincidente em autuações semelhantes, seja no próprio Estabelecimento Autuado (Acórdãos CCMG n^{os} 22.580/17/3^a, 24.771/23/3^a e 23.682/24/2^a), ou em suas outras filiais (Acórdãos CCMG n^{os} 20.293/11/3^a, 20.495/12/3^a, 20.653/12/3^a, 20.778/13/3^a, 22.578/17/3^a, 22.579/17/3^a, 22.879/17/3^a, 24.773/23/3^a, 24.774/23/3^a, 23.683/24/2^a, 23.684/24/2^a e 23.685/24/2^a).

Em todas essas 15 (quinze) autuações, que englobam aquisições de bens no período de 2005 e 2019, as decisões foram sempre no sentido de considerar indevidos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

os créditos de ICMS relativos à entrada de geladeiras (assim como de freezers e refrigeradores) posteriormente cedidos em comodato aos clientes da Autuada, exatamente como no presente caso.

Não obstante a sucessão de autuações e de decisões em sentido contrário ao seu entendimento ao longo de 15 (quinze) anos, a Autuada não modificou em nada seu comportamento, como demonstra a autuação em tela, referente a fatos geradores ocorridos no exercício de 2020. Inclusive, a Peça de Defesa apresentada contém elementos e argumentos semelhantes àqueles já utilizados, sem sucesso, nas autuações que deram origem aos citados acórdãos.

Nesse contexto, onde a mesma discussão vem se repetindo sucessivamente ao longo de anos a fio em vários estabelecimentos da empresa, inclusive na seara judicial como a própria Impugnante ressalta, a alegação de que houve cerceamento ao direito de defesa por impossibilidade de compreender o conteúdo e os motivos da autuação mostra-se absolutamente desconectada da realidade e, de fato, quase caricata.

Ademais, a extensa Peça de Defesa apresentada aborda em detalhes todos os aspectos relacionados com a acusação fiscal, demonstrando que ao contrário do que afirma, a Autuada compreendeu perfeitamente as infrações que lhe foram imputadas, delas se defendendo em sua plenitude.

Registre-se que o fato de o Sujeito Passivo discordar das acusações que lhe são imputadas não retira a presunção de legitimidade do lançamento e não representa qualquer nulidade ou impedimento ao exercício do amplo irrestrito direito de defesa, que foi efetivamente utilizado pela Defesa.

Por fim, ao contrário do que afirma a Defesa, o campo “Base Legal/Infringência” (págs. 01/02) não contém dispositivos desconectados do lançamento, mas sim todas as normas que tratam das obrigações principais e acessórias relativas ao creditamento, em especial aquelas que o restringem.

Como o próprio nome indica, esse campo contém, além dos dispositivos da legislação que foram diretamente desrespeitados pelo Contribuinte (“infringências”), aqueles que compõem a “base legal” do lançamento, ou seja, que sustentam e fundamentam os cinco aspectos da obrigação tributária (material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo).

Assim, em qualquer Auto de Infração, esse campo contém (e sempre conterà) a citação de um número substancial de dispositivos legais e regulamentares, não representando esse fato qualquer nulidade ou cerceamento ao direito de defesa. Ao contrário, não especificar claramente todos os fundamentos jurídicos que sustentam o lançamento é que poderia se tornar uma forma indireta de dificultar o exercício da ampla defesa e do contraditório.

Por todo o exposto, não há que se falar em nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes à aquisição de bens alheios às atividades do estabelecimento/uso consumo, cujos valores foram escriturados no livro Controle de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) e declarados no livro Registro de Apuração do ICMS (RAICMS).

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista na Lei nº 6.763/75, art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da citada lei.

A Defesa afirma, em suma, que no exercício de suas atividades de venda de bebidas prontas para consumo imediato, a Autuada adquire bens destinados ao seu ativo imobilizado (geladeiras), diretamente ligados à sua principal atividade econômica, que são cedidos em comodato a terceiros (bares e restaurantes), no intuito de impulsionarem as vendas de seus produtos, como se fossem um “posto avançado” de seu estabelecimento.

Acrescenta que o direito ao crédito não se modifica pela cessão desses bens aos seus clientes para uso nas vendas dos produtos por ela fabricados e que, portanto, esses bens não poderiam ser classificados como alheios à atividade do seu estabelecimento.

No entanto, a legislação tributária de regência não corrobora a sua pretensão.

Primeiramente, há de se destacar que no lançamento em análise não houve estorno de créditos do imposto baseado no fato de os bens terem saído do estabelecimento para terceiros em comodato e, sim, pelo fato de serem eles alheios à atividade do Estabelecimento Autuado.

Por sua vez, como bem destacado pela Fiscalização, os bens autuados (geladeiras estilizadas com a identidade visual da Autuada) são utilizados na atividade operacional dos clientes da Impugnante, ou seja, no comércio varejista de bebidas, sendo esses bens adquiridos pela Empresa Autuada e cedidos aos seus clientes com o fim meramente de divulgação dos seus produtos, ou seja, trata-se de material de *marketing*.

Neste diapasão, vale mencionar que o direito ao crédito de ICMS tem origem no art. 155, § 2º, inciso XII, alínea "c" da Constituição Federal e encontra-se disciplinado, como regra geral, no art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, que em seu § 1º veda o aproveitamento de créditos de ICMS relativos às entradas de bens alheios à atividade do estabelecimento:

Lei Complementar nº 87/96

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

(Grifou-se)

Na esteira da Lei Complementar nº 87/96, o Estado de Minas Gerais disciplinou o aproveitamento de créditos de ICMS, no que interessa ao caso em tela, estabelecendo a vedação ao crédito vinculado à aquisição de bens alheios à atividade do estabelecimento em seu art. 31, inciso III, da Lei nº 6.763/75, a saber:

Lei nº 6.763/75

Art. 31 - Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subseqüentes:

(...)

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheio à atividade do estabelecimento.

(...)

(Grifou-se)

Já o Regulamento do ICMS – RICMS/02 cuida da questão do aproveitamento de créditos do imposto decorrentes da entrada de bens destinados ao ativo imobilizado do estabelecimento no seu art. 66, inciso II, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º e 12 a 16, do mesmo artigo:

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 será realizado nos seguintes termos:

(...)

§ 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

§ 6º Será admitido o crédito, na forma do § 3º deste artigo, relativo à aquisição de partes e peças empregadas nos bens a que se refere o parágrafo anterior, desde que:

I - a substituição das partes e peças resulte aumento da vida útil prevista no ato da aquisição ou do recebimento do respectivo bem por prazo superior a 12 (doze) meses; e

II - as partes e peças sejam contabilizadas como ativo imobilizado.

(...)

§ 12. Incluem-se, também, no conceito de bem do ativo imobilizado, observadas as condições estabelecidas nos §§ 5º e 6º deste artigo:

I - o bem fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte;

II - a parte de bem imobilizado em partes;

III - a parte de bem principal a ser utilizada exclusivamente como sobressalente, desde que a parte tenha sido imobilizada individualmente;

IV - a parte de um bem principal que será agregada a este, desde que essa parte melhore as condições e amplie a vida útil econômica originalmente estimada para o bem principal;

V - a mercadoria originária do estoque do ativo circulante que for imobilizada para utilização nas atividades operacionais do contribuinte;

VI - o componente do bem, assim considerada a mercadoria utilizada na fabricação de bem do ativo imobilizado no próprio estabelecimento do contribuinte.

§ 13. Não se enquadra no conceito de bem do ativo imobilizado a parte de um bem principal não definida nas hipóteses previstas nos incisos II, III e IV do § 12 e utilizada para fins de restaurar ou manter o padrão original de desempenho do bem.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 14. O valor do ICMS do componente de bem do ativo imobilizado fabricado no próprio estabelecimento do contribuinte somente será passível de apropriação no momento em que a fabricação do bem estiver concluída e ele estiver pronto para ser utilizado.

§ 15. Para os efeitos do disposto no § 14, considera-se componente a mercadoria utilizada na fabricação de bem do ativo imobilizado no próprio estabelecimento do contribuinte.”

§ 16. Para fins de apropriação extemporânea de fração de crédito de ICMS relativo à entrada de ativo imobilizado no CIAP, a relação que trata o inciso III do § 3º será calculada considerando as operações do período em que deveria ter sido apropriada a fração.

(...)

(Grifou-se)

Como se vê, o art. 66, § 5º, inciso II, do RICMS/02 condicionou o direito ao referido crédito à utilização do bem destinado ao ativo imobilizado nas atividades operacionais do contribuinte.

E o art. 70, inciso XIII e § 3º, do RICMS/02 vedou o aproveitamento de créditos de ICMS vinculados às aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento:

RICMS/02

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

(...)

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento;

(...)

§ 3º Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação.

Destaque-se que no intuito de precisar o conceito de bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento para fins de vedação ao crédito do ICMS, a IN DLT/SRE nº 01/98 dispôs, nas alíneas “a” e “c” do inciso II do seu art. 1º, que são considerados alheios à atividade do estabelecimento os bens entrados, inclusive mercadorias ou os serviços recebidos que:

- (a): sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto, ou que;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- (c): não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização ou de prestação de serviços.

Veja-se:

IN DLT/SRE nº 01/98

Dispõe sobre bens ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, para fins de vedação ao crédito do ICMS.

(...)

Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

I - os veículos de transporte pessoal;

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

III - as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

(...)

(Destacou-se)

Por fim, a Instrução Normativa SUTRI nº 02/09 esclarece de forma peremptória que é vedado o crédito do ICMS em relação bens do ativo imobilizado adquiridos e posteriormente cedidos em comodato para terceiros, como se pode ver nos trechos em destaque desse normativo:

IN SUTRI nº 02/09

Dispõe sobre a vedação à apropriação de créditos do ICMS em relação aos bens destinados à incorporação ao ativo permanente do estabelecimento, quando da saída destes bens em operação de cessão por comodato.

Art. 1º É vedada a apropriação de créditos de ICMS decorrentes da entrada no estabelecimento de bens destinados ao ativo permanente cedidos em comodato.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo aplica-se inclusive quando os bens cedidos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em comodato se destinem à industrialização de mercadorias por encomenda do estabelecimento comodante.

Art. 2º Caso o bem seja previamente destinado a posterior saída em comodato, no momento de sua entrada no estabelecimento ao qual pertença, o valor do imposto relativo à aquisição, bem como, se for o caso, do ICMS correspondente ao serviço de transporte e à diferença de alíquotas, vinculados à sua aquisição, **não será escriturado na coluna "Entrada (Crédito passível de apropriação)" do livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP).**

Art. 3º Caso ocorra a saída do bem em comodato, após sua utilização nas atividades operacionais do estabelecimento ao qual pertença e antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição:

I - não será admitido, a partir da data da cessão em comodato, o creditamento em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio; e

II - será escriturado na coluna "Saída, Baixa ou Perda (Dedução de crédito)" do livro CIAP, o valor correspondente ao imposto relativo à aquisição do bem, anteriormente escriturado na coluna "Entrada (Crédito passível de apropriação)".

Art. 4º Na hipótese do bem cedido em comodato retornar ao estabelecimento comodante e ser reinserido nas atividades operacionais deste, antes de completado o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, o crédito relativo à fração que corresponder ao restante do quadriênio poderá ser apropriado, mediante escrituração no CIAP.

Art. 5º São passíveis de estorno os créditos de ICMS decorrentes da entrada de bens destinados ao ativo permanente cedidos em comodato apropriados em desacordo com o disposto nesta Instrução Normativa.

(...)

(Destacou-se)

Ponto pacífico, portanto, o fato de que o crédito relativo à entrada de bens alheios à atividade do estabelecimento é vedado pela legislação tributária de regência, aqui incluídos os bens do ativo imobilizado cedidos a terceiros em comodato.

Observa-se, nos esclarecimentos prestados pela Autuada e pela Fiscalização, que os bens considerados pelo Fisco como alheios à atividade do estabelecimento são utilizados como *merchandising*, para divulgação da marca ou para acondicionamento de produtos acabados nos clientes da Autuada (em regra, estabelecimentos varejistas).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe enfatizar que os citados bens não são necessários à atividade operacional da Impugnante, que é a venda de produtos acabados para, dentre outros, bares, restaurantes, padarias, lanchonetes, supermercados e similares, sendo que eles são, inclusive, enviados para utilização nos estabelecimentos de tais adquirentes.

Sabe-se que esses bens/materiais são comumente gravados com nomes, logotipos, frases de efeito etc., referentes aos produtos vendidos pela Autuada, deixando clara a intenção de *marketing* com a cessão de tais itens.

É cediço que para ter direito ao aproveitamento de crédito relacionado a bem do ativo imobilizado, não basta que este seja de propriedade do estabelecimento, exigindo-se ainda que ele seja utilizado em suas atividades operacionais, consoante disposto no § 5º do art. 66 do RICMS/02, o que não se verifica no caso em exame.

Verifica-se, assim, que os citados bens alheios à atividade do estabelecimento tiveram seu crédito estornado pela Fiscalização, por não satisfazerem às condições previstas na legislação tributária.

Tais itens são alheios à atividade do estabelecimento por não serem utilizados em suas atividades operacionais, razão pela qual não geram direito a crédito, nos termos do art. 31, inciso III, da Lei nº 6.763/75 c/c art. 66, § 5º, inciso II, do RICMS/02.

Nessa medida, esses bens não poderiam ter os respectivos créditos de ICMS apropriados pela Autuada, o que torna correto o estorno de crédito realizado pelo Fisco.

No que tange às multas aplicadas, a Defesa alega impossibilidade de exigência cumulativa da multa de revalidação e da multa isolada, visto que há uma única infração. Além disso, aduz que tais exações têm caráter nitidamente confiscatório, contrariando o posicionamento do STF sobre o tema. Transcreve jurisprudências.

Cabe destacar que a Multa de Revalidação foi exigida pelo não-cumprimento da obrigação principal de recolher tributo, correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto inadimplido (art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75), e a outra (Multa Isolada) tem por fato gerador o descumprimento de obrigação acessória de 50% (cinquenta por cento) do crédito de ICMS indevidamente aproveitado, com fulcro no art. 55, inciso XXVI, da citada lei:

Lei nº 6.763/75

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

A multa de revalidação tem caráter genuinamente sancionatório/punitivo, em face do contribuinte que deixa de pagar, a tempo e modo, o tributo devido, no caso, o ICMS. Visa, em tese, coibir a inadimplência e tem por escopo garantir a inteireza da ordem jurídica tributária. Neste sentido é o entendimento de abalizada doutrina:

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. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

As penalidades são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias" (CALMON, Sacha, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696).

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.

Lado outro, a multa isolada incide nos casos de o contribuinte deixar de cumprir obrigação acessória, consistente, por exemplo, no dever de creditar do ICMS de acordo com a legislação tributária, como é o caso dos presentes autos, sendo certo que o seu descumprimento acarreta a imposição de sanção pecuniária.

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (descumprimento de obrigação principal), a multa isolada decorre da não observância de um dever instrumental (descumprimento de obrigação acessória).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca-se, por oportuno, que é possível a incidência concomitante das multas em questão, porquanto foram cobradas nos exatos termos da legislação pertinente. A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também já foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

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

As questões de cunho constitucional e jurisprudencial levantadas pela Impugnante, inclusive em relação às decisões do TJMG, de Tribunais Superiores e do STF, mormente quanto ao Tema de Repercussão Geral nº 1.052, não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador reconhecer inconstitucionalidade ou negar aplicação de ato normativo vigente, nos termos do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (reproduzido no art. 110, inciso I, do RPTA):

Lei nº 6.763/75

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

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º. do art. 146;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Destaca-se, no entanto, que as penalidades aplicadas atendem ao princípio da reserva legal, uma vez que expressamente previstas na Lei nº 6.763/75, razão pela qual mostram-se corretas e adequadas à situação.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Beatriz Mello Tomaz da Silva e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Wendell de Moura Tonidandel. Participaram do julgamento, além da signatária, os Conselheiros Cássia Adriana de Lima Rodrigues (Revisora), Dimitri Ricas Pettersen e Emmanuelle Christie Oliveira Nunes.

Sala das Sessões, 12 de março de 2025.

Cindy Andrade Morais
Presidente / Relatora

P