
Acórdão:	24.151/26/2ª	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.004655657-68	
Impugnação:	40.010160540-24	
Impugnante:	Tim S/A	
	IE: 062055220.00-33	
Proc. S. Passivo:	André Gomes de Oliveira	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RECOLHIMENTO A MENOR. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, lançados na escrita fiscal da Contribuinte, no Campo “089” - Outros Créditos da Declaração de Apuração e Informação do ICMS – DAPI, extemporaneamente, uma vez não configurada a hipótese prevista no art. 23, inciso II da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Infração caracterizada. Corretas as exigências fiscais 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 aproveitamento indevido de créditos lançados na escrita fiscal do Contribuinte, no Campo “089” - Outros Créditos da Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI), relativo à parte do valor do ICMS substituição tributária sob o código de ajuste “MG029999”, no período de 01/09/21 a 30/09/21, uma vez não configurada a hipótese prevista no inciso II do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exige-se 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.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 97/122, com os seguintes argumentos, em síntese:

- argui a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que foi lavrado sem observar o disposto no art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN, no que se refere à identificação da ocorrência do fato gerador e à determinação da matéria tributável;

- acrescenta que o Fisco não expôs os fatos que ensejaram o ato de lançamento, ou seja, não demonstrou a infração supostamente cometida;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- informa que a sua principal atividade é a prestação de serviços de telecomunicação, tanto Serviço Móvel Pessoal – SMP, quanto Serviço Telefônico Fixo Comutado – STFC, nas modalidades local, longa distância nacional e longa distância internacional;

- esclarece que para *“incrementar as receitas inerentes ao seu objeto social, passou a promover a comercialização, junto aos seus clientes”*, de aparelhos celulares, SIM cards e produtos congêneres;

- pontua que os produtos de telefonia celular se sujeitam à sistemática do ICMS/ST, conforme previsto no Convênio ICMS nº 135/06;

- menciona que o remetente destes produtos de telefonia celular, é o responsável pelo recolhimento do ICMS/ST incidente sobre as operações internas subsequentes que serão realizadas com tais mercadorias, em favor do estado de Minas Gerais, nos termos da legislação mineira;

- sustenta que não ocorreu o fato gerador presumido do ICMS/ST, incidente sobre a aquisição interestadual dos produtos de telefonia móvel, aos seguintes argumentos:

- parte dos produtos de telefonia móvel, adquirida para ser comercializada dentro do território mineiro, foi remetida aos seus clientes em operações de comodato;

- entende portanto, que tem direito à restituição do valor do imposto pago sob o regime de substituição tributária, em razão da não ocorrência do fato gerador presumido, conforme regras formais previstas na legislação tributária;

- sustenta que tem direito ao aproveitamento do crédito do ICMS/ST, na aquisição interestadual que foi submetida ao recolhimento do imposto;

- relata que apresentou Requerimento de Restituição nº 763.865 - “Fale com a AF”, para recuperar o ICMS/ST, que deixou de ser aproveitado em razão de as operações se sujeitarem ao regime de substituição tributária;

- o requerimento não foi analisado, pelo Fisco, dentro do prazo de 90 dias, conforme previsto no § 1º, do art. 10, da Lei Complementar nº 87/96, assim, realizou o aproveitamento do crédito em questão no mês de setembro de 2021;

- aduz que o Fisco não autorizou a apropriação do crédito, e exigiu sobre os créditos glosados as multas previstas na legislação mineira, ocasionando a lavratura do Auto de Infração ora impugnado;

- reitera o direito ao aproveitamento dos créditos o ICMS/ST, decorrentes da transposição de estoque, aos seguintes argumentos:

- aponta que o Fisco defende a glosa dos créditos ao argumento de que ocorreu *“a venda de aparelhos celulares através das operações de comodato, pois o pagamento se daria pelo aumento na cobrança mensal das parcelas referentes aos planos de serviços de telefonia, o que anularia os requisitos de comodato”*;

- explica que não é a cessão dos aparelhos celulares em comodato que faz nascer o direito de crédito, mas sim a remessa dos bens ao ativo imobilizado;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

-ressalta que os aparelhos celulares adquiridos com a finalidade de comercialização são, inicialmente, registrados pela Impugnante como estoque;

- aduz que “*levando em consideração as estratégias de vendas e de marketing*”, parte dos produtos de telefonia móvel, adquirida para ser comercializada dentro do território mineiro, foi remetida aos seus clientes em operações de comodato;

- informa que os aparelhos celulares são destinados à cessão em comodato a clientes corporativos (prática que integra a estratégia comercial da Impugnante e contribui para a fidelização e expansão de suas atividades), tais bens passam a ser utilizados na manutenção e no desenvolvimento das operações da empresa, razão pela qual se enquadram no conceito de ativo imobilizado;

- conclui que ao integrar o ativo imobilizado, afasta-se a hipótese de incidência presumida, assegurando-se a Impugnante o direito ao crédito, nos termos do art. 150 § 7º da Constituição da República de 1988- CR/88;

- observa que o Fisco admite a possibilidade de restituição do ICMS/ST, quando o fato gerador que ensejou seu recolhimento não ocorrer, seja nas saídas interestaduais, seja nas saídas amparadas por não incidência, ou seja, nas remessas para fins de comodato, nos termos dos arts. 22 e 23, incisos I e II ambos da Parte 1 do Anexo 15 do RICMS/02;

- acrescenta que também tem o direito ao aproveitamento do ICMS/OP, decorrente da aquisição das mercadorias cujo fato gerador presumido do ICMS/ST não ocorreu, nos termos do art. 155, § 2º, inciso I da CR/88 e art. 66, § 10 do RICMS/02;

- contesta a exigência da multa de revalidação (MR) uma vez que a penalidade é exigida para os casos de falta de recolhimento do imposto, e a hipótese dos autos é de suposto creditamento indevido;

- suscita que não há autorização na legislação para a cobrança da multa de revalidação e da multa isolada conjuntamente;

- entende que a infração referente ao recolhimento a menor do ICMS deve ser absorvida pela infração da escrituração dos créditos de forma indevida, a fim de evitar dupla penalização pelo mesmo fato;

- cita doutrina acerca de ilicitude e sanção tributária;

- requer a nulidade do Auto de Infração, o cancelamento integral do crédito tributário uma vez que não ocorreu o fato gerador presumido do ICMS/ST, incidente sobre a aquisição interestadual dos produtos de telefonia móvel ou o cancelamento da multa de revalidação, na medida em que o caso trata de “*aproveitamento indevido de crédito*”.

Nestes termos, pede deferimento.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização manifesta-se às págs. 271/291, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento.

Entretanto, razão não lhe assiste, pois o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

Ademais o Auto de Infração foi lavrado com os requisitos legais devidamente preenchidos, indicando fato gerador, período, polo passivo, dentre outros.

Induvidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

Portanto, não há que se falar em nulidade do Auto de Infração, considerando que os pretórios legais à sua lavratura foram completamente cumpridos no caso vertente.

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

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e assim serão analisadas.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos lançados na escrita fiscal do Contribuinte, no Campo “089” - Outros Créditos da DAPI, relativo à parte do valor do ICMS substituição tributária sob o código de ajuste “MG029999”, no período de 01/09/21 a 30/09/21, uma vez não configurada a hipótese prevista no inciso II do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/2002.”,

Exige-se 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.

Ressalta-se, de início, conforme apontado em Impugnação (págs. 97/122 do e-PTA), a Impugnante esclarece que tudo advém de um pedido de restituição de ICMS substituição tributária, decorrente da “transposição de estoque” de “produtos de telefonia móvel” realizada para incorporar esses produtos ao ativo imobilizado.

Dessa forma, segundo seu entendimento, não houve o fato gerador subsequente previsto na entrada destes “produtos de telefonia móvel” em Minas Gerais.

Em resumo, além das saídas a título de revenda, a Impugnante, em tese, realiza com seus clientes operações de comodato de “produtos de telefonia móvel”. Assim asseverou que *“tem o direito de aproveitar os créditos em questão, visto que a operação que deu ensejo à não concretização do fato gerador presumido do ICMSST não foi o comodato em si, mas a baixa do bem do estoque e a incorporação ao ativo imobilizado”*.

Entretanto, conforme foi demonstrado, o inconsistente procedimento adotado pela Impugnante, por estar em desconformidade com as normas legais aplicáveis, não é de fato convalidado pela legislação tributária.

Tecnicamente, a natureza da operação posta os autos é de *“saída baixa de estoque para ativo”*. Isso está nas informações adicionais postas nos documentos fiscais.

Assim, depois de todo o percurso constante do feito e das ações da Autuada, questiona-se a possibilidade dentro da razoabilidade se seria possível a Impugnante ceder gratuitamente 12 (doze) aparelhos celulares, no valor de R\$ 29.966,52 (vinte e nove mil, novecentos e sessenta e seis reais e cinquenta e dois centavos), sem majorar o preço dos seus serviços.

Evidente que não!

Em verdade, o preço destes aparelhos celulares, cedidos em comodato, compõem o preço dos serviços prestados pela Impugnante aos seus clientes.

Ou seja, os clientes da Impugnante, pagaram pelos aparelhos celulares recebidos em comodato, indiretamente por meio do acréscimo dos valores mensais de seus respectivos planos de serviços de telecomunicação.

Em outras palavras, ocorreu a venda destes aparelhos celulares, cedidos em suposto comodato, cujo pagamento se deu mediante a cobrança mensal das parcelas, devidamente majoradas, do serviço de telecomunicação prestado pela Impugnante aos clientes.

Ocorre que a saída dos aparelhos celulares do estoque para o ativo advém, justamente, da aquisição, por clientes, de planos de serviços de telefonia com maior valor agregado e com fidelização. Isto é, em verdade, caso não existisse a referida aquisição, não haveria, a cessão dos aparelhos celulares, em comodato, e conseqüentemente a sua manutenção no estoque para fins de revenda.

Noutras palavras, adota-se por pressuposto que a aquisição dos aparelhos celulares não ocorreu para fins do ativo, considerando que a sua imobilização não ocorreu em momento muito anterior, mas sim concomitantemente com a saída dos

aparelhos celulares em comodato, conforme discriminado pelo Fisco em sua Manifestação Fiscal (págs. 277/282).

A própria Impugnante, assevera que *“buscando incrementar as receitas inerentes ao seu objeto social, passou a promover a comercialização, junto aos seus clientes, de terminais móveis de telefonia celular”*.

Portanto, se são dispositivos que visam justamente “comercialização” não há como negar que os aparelhos celulares são estritamente relacionados à atividade econômica de venda, nos estabelecimentos da Impugnante.

Trata-se, portanto, de um verdadeiro planejamento tributário às avessas, em que a Impugnante se vale do artifício dissimulado da “transposição de estoque”, que acaba por levar a apropriação indevida de créditos do ICMS e, consequentemente, o recolhimento a menor do ICMS.

Isso é, são saídas que, não encontram previsão legal nas hipóteses de restituição do ICMS/ST.

Até mesmo porque, o art. 23, do Anexo XV da Parte 1 do RICMS/02, estabelecido pelo Decreto nº 43.080/02, vigente no período de 2019, prevê 03 (três) hipóteses de restituição do ICMS-ST, quais sejam:

- (I) saída para outra unidade da Federação;
- (II) saída amparada por isenção ou não-incidência;
- (III) perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda.

O presente caso, por óbvio, não se amolda à hipótese do inciso II do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, afinal, está-se a tratar de dispositivos que visam justamente comercialização interna.

De igual modo, não se amolda às demais circunstâncias previstas no mencionado artigo, destarte, todos os créditos, apurados pela Impugnante, decorrentes das saídas que foram registradas como “transposição de estoque”, foram estornados pelo Fisco.

E, frise-se, embora o Fisco tenha apontado apenas as notas fiscais supra citadas para fins exemplificativos, o mesmo ocorreu com todas as operações “transposição de estoque” relacionadas nas planilhas, em formato Excel (Anexos 09 a 13 do e-PTA).

Assim, considerando que o procedimento fiscal tem por objetivo a busca pela verdade material, para afastar-se de quaisquer presunções neste Auto de Infração, o Fisco intimou a Impugnante apresentar todos os contratos firmados entre a Impugnante e os clientes relacionados no tópico anterior (páginas 25 a 26 do e-PTA).

Contudo, decorrido o prazo concedido, a Impugnante não atendeu a totalidade da intimação, ao argumento de que não foi possível a localização dos contratos de comodato dos clientes acima citados (págs. 37 do e-PTA). Confira-se:

“ Item II: Informamos que não conseguimos localizar os contratos de comodato dos clientes mencionados

em nossa base de dados. Em anexo, enviamos um modelo de contrato de comodato utilizado para o perfil desses clientes em 2019 para sua análise de consideração.”

Ora, a Impugnante parte da única premissa de que não ocorreu o fato gerador do ICMS na hipótese em que aparelhos celulares adquiridos para comercialização interna são cedidos em comodato, entretanto, os próprios contratos de comodato que, em tese, deram azo ao requerimento de restituição, não foram apresentados, provavelmente porque não seria favorável a Impugnante, como se estes contratos não tivessem compromisso com a verdade material dos fatos.

Acontece que, no caso em comento, a Impugnante não demonstrou, com a precisão exigida, os fundamentos fáticos e jurídicos que sustentam o direito à restituição do imposto, em relação à suposta operação de comodato.

Continuando, segundo a Impugnante a operação de saída dos aparelhos celulares como “transposição de estoque”, como adiantado no tópico anterior, não enseja no pagamento do ICMS-ST, sendo, assim, hipótese de restituição do ICMS/ST e ICMS/OP, recolhido no momento da entrada dos aparelhos celulares em território mineiro.

Dessa forma, é possível concluir a priori que: o fato gerador presumido não se realizou (os aparelhos celulares não foram destinados a consumidor final).

Essa premissa é importante para compreensão do ponto simplesmente desprezado pela Impugnante, o qual será demonstrado a seguir.

Como já delimitado, os clientes da Impugnante recebem os aparelhos celulares em regime de comodato, vinculados à contratação de determinado plano de telecomunicação mais oneroso, cujo contrato prevê um período mínimo de vigência prefixado.

Em outras palavras, interessa na estratégia comercial da Impugnante somente a manutenção do cliente na sua base, vinculado à determinado plano de telecomunicação, sendo irrelevante para tanto o aparelho celular fornecido em comodato, inclusive, é possível ao cliente comprar outro aparelho celular para ser utilizado na fruição do mesmo serviço contratado.

Em verdade, como anteriormente explanado, a Impugnante promove a VENDA dos aparelhos celulares com roupagem de “transposição de estoque”, isso porque, uma vez entregue ao cliente, não há mais nenhum interesse da Impugnante nestes aparelhos celulares. Nesse sentido, o documento “TERMO_ATENDIMENTO_08-02-2023_ASS”, anexado aos autos no Grupo “Documento de Início de Ação Fiscal”, Tipo “Intimações/comunicados/ofícios”:

“Sobretudo se for considerado que na remota hipótese do retorno de algum aparelho celular, se torna, de pronto, obsoleto e certamente não será fornecido a outro cliente e a consequência é provavelmente a sua venda como sucata.”

No intuito de comprovar que não houve o retorno de boa parte destes aparelhos celulares, cedidos em comodato, o Fisco elaborou as planilhas “Saída em

comodato” e “Retorno em comodato”, ambas em formato Excel, Anexos 24 e 25 do Auto de Infração, contendo a relação das notas fiscais emitidas pela Impugnante, no período de janeiro de 2017 a maio de 2024.

Conforme relacionado nas colunas “P” destas planilhas, referentes ao período de janeiro de 2017 a maio de 2024, é possível verificar que a soma das quantidades de saída dos aparelhos celulares, cedidos em comodato, é 67.189 (sessenta e sete mil e cento e oitenta e nove) unidades, enquanto a soma das quantidades de retorno dos aparelhos celulares, cedidos em comodato, é 5.157 (cinco mil e cento e cinquenta) unidades.

Ou seja, em comparação com o total de saída dos aparelhos celulares, o total de retorno representa percentual demasiadamente baixo (menos de 8% (oito por cento)).

Essa constatação simplesmente invalida a lógica do comodato, já que comprova que não há retorno de boa parte (mais de 92% - noventa e dois por cento) dos aparelhos celulares à Impugnante.

Ocorre que, justamente pela norma da substituição tributária, encerra-se toda a cadeia no exato momento em que os aparelhos celulares chegam ao consumidor final, dúvidas não remanescem nesse sentido, que o cliente da Impugnante é o verdadeiro consumidor final.

Assim, questiona-se a hipótese se haveria alguma diferença na utilização do serviço de telecomunicação entre o cliente que adquiriu o aparelho celular e o cliente que recebeu o aparelho celular em comodato.

Simplesmente, nenhuma. Isto é, ambos os clientes, utilizam os aparelhos celulares para fruição dos respectivos serviços de telefonia móvel contratados, independentemente do tipo de aquisição destes aparelhos celulares.

Logo, pode se concluir que se houve a entrega destes aparelhos celulares aos clientes, ocorreu o fato gerador presumido da substituição tributária e, não há direito à restituição do ICMS/ST e ICMS/OP decorrente da aquisição desses aparelhos celulares, que são primeiramente, disponibilizados para revenda e, posteriormente, em razão da assinatura de contratos mais onerosos, cedidos em comodato.

Portanto, não caberia à Impugnante, ao alvedrio da legislação do Estado, criar critério subjetivo para a realização da apropriação indevida de créditos do ICMS, o que denota a sua intenção de promover o recolhimento a menor do ICMS.

No presente caso, a aplicação simultânea de restituição do ICMS retido por substituição tributária sobre a saída de aparelhos celulares, ao abrigo do comodato, afronta o princípio da isonomia, à ampla concorrência e, também à arrecadação tributária.

Noutras palavras, na hipótese de o Fisco conceder a restituição do ICMS retido por substituição tributária, conforme metodologia esposada pela Impugnante, há o barateamento do custo destes aparelhos celulares. Logo, a concessão de tal “restituição” pelo Fisco, além de lhe trazer prejuízo, acaba por penalizar sobremaneira as demais empresas que comercializam os mesmos aparelhos celulares, em clara ofensa

à liberdade de concorrência, afinal, essas empresas são obrigadas a arcar com o custo tributário de toda a cadeia da substituição tributária.

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 ambos da Lei nº 6.763/75 dispõem sobre as sanções tributárias da seguinte forma:

Lei nº 6.763/75

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;

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;

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.

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.

A multa de revalidação foi definida, com decisão, da seguinte forma, de acordo decisão proferida na Apelação Cível nº 1.0027.97.013646- 4/002, no âmbito do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG):

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória, ou mesmo com a multa isolada, e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

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

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002

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

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

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS

E INADIMPLENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

(...)

Nesse caso, determina a norma tributária a não apropriação do ICMS destacado em documentos fiscais relativos às aquisições de mercadorias, lançados. extemporaneamente, na DAPI, no Campo “089” - Outros Créditos.

Ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator às penalidades previstas nos arts. 54 e 55 da Lei nº 6.763/75, conforme o caso.

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

Diante disso, não se vislumbra a ocorrência do *bis in idem* apontado pela Defesa em relação às penalidades exigidas pelo Fisco.

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

Por fim, é imperioso registrar que a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste estado, e quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, cumpre registrar que não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182 da Lei nº 6.763/75 (e do art. 110, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA), *in verbis*:

Lei nº 6.763/75

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

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

(...)

Assim, diante de todo o arrazoado, conclui-se que o estorno efetuado pelo Fisco dos créditos apropriados indevidamente foi realizado com a plena observância da legislação tributária, não sendo hipótese de improcedência da autuação por falta de fundamentação legal e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora), Juliana de Mesquita Penha e Wertson Brasil de Souza.

Sala das Sessões, 18 de março de 2026.

Antônio César Ribeiro
Presidente / Relator

CCMG

CSP