

Acórdão: 23.996/25/2ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004132262-88
Impugnação: 40.010158954-91
Impugnante: Tim S/A
IE: 062055220.00-33
Proc. S. Passivo: ERNESTO JOHANNES TROUW
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatado o recolhimento a menor do ICMS, em decorrência de aproveitamento indevido de crédito do imposto, relativo ao valor constante no Requerimento de Restituição do ICMS/OP – Operação Própria e ICMS/ST – Substituição Tributária, uma vez não configurada a hipótese prevista no inciso II do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS, em decorrência de aproveitamento indevido de crédito do imposto lançado na Declaração de Apuração e Informações do ICMS – DAPI do mês de novembro de 2021, relativo ao valor constante no Requerimento de Restituição do ICMS/OP – Operação Própria e ICMS/ST – Substituição Tributária, uma vez não configurada a hipótese prevista no inciso II do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, Impugnação às págs. 104/119, contra a qual a Fiscalização se manifesta às págs. 189/208.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante argui a nulidade do lançamento em razão da insegurança na determinação da infração. Segundo ela, da forma como foi lavrado o Auto de Infração, é impossível que ela determine, com segurança, a infração que supostamente teria cometido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ainda de acordo com a Impugnante, o lançamento fiscal foi realizado 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.

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.

Induidoso 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.

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 o recolhimento a menor do ICMS, em decorrência de aproveitamento indevido de crédito do imposto lançado na Declaração de Apuração e Informações do ICMS - DAPI do mês de novembro de 2021, relativo ao valor constante no Requerimento de Restituição do ICMS/OP – Operação Própria e ICMS/ST – Substituição Tributária, uma vez não configurada a hipótese prevista no inciso II do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

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

A Impugnante, em apertada síntese, argumenta que:

- o fato gerador do ICMS sobre a circulação de mercadorias é a comercialização interna ao consumidor final, portanto, entende que não ocorreu o fato gerador do ICMS na hipótese de os produtos, inicialmente adquiridos para comercialização interna, serem cedidos em comodato;

- não há qualquer vedação nesse sentido no art. 150, § 7º da CF/88 e no art. 10 da Lei Complementar nº 87/96;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- a legislação mineira autoriza a restituição do ICMS/ST, quando o fato gerador que ensejou seu recolhimento não ocorrer;

- valeu-se dos arts. 22, 23, incisos I e II e 24, incisos I a III, todos da Parte 1 do Anexo XV, do RICMS/02, para efetuar tal aproveitamento;

- tem direito ao aproveitamento integral do ICMS/OP destacado na nota fiscal de aquisição das mercadorias cujo fato gerador presumido do ICMS/ST não ocorreu;

- valeu-se das disposições do art. 155, § 2º, inciso I da CF/88, do art. 66, § 10 da Parte Geral do RICMS/02 e do entendimento do TJMG, que tratam do creditamento do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou;

- adquiriu mercadorias com o intuito inicial de revenda, contudo, tais mercadorias foram, posteriormente, transpostas do estoque para integrar o ativo da companhia (transposição de estoque), isso porque, além das saídas a título de revenda, a Impugnante realiza com seus clientes operações de comodato de seus produtos;

- há o direito ao crédito, isso porque no momento da transposição do bem do estoque para o Ativo Imobilizado a Impugnante emite outra Nota Fiscal, pagando o tributo novamente;

- tem o direito de aproveitar os créditos, diante da não ocorrência do fato gerador presumido, isso porque, não há qualquer vedação nesse sentido no art. 10 da Lei Complementar nº 87/96;

- suportou o ônus da cobrança do tributo na aquisição das mercadorias, e portanto, no seu entendimento, tem direito ao crédito referente ao ICMS/ST;

- a multa aplicada tem caráter confiscatório, pois equivale a 100% (cem por cento) do valor do imposto;

- de acordo com o inciso IV do art. 150 da CF/88 e o acórdão do STF prolatado no Tema nº 487, não há autorização na legislação para a cobrança das duas multas conjuntamente;

- 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;

- a cobrança da multa de revalidação é aplicada para os casos de falta de recolhimento do imposto, que, no seu entendimento, não é o caso da acusação aqui combatida.

Em que pese a argumentação apresentada, não assiste razão à Impugnante conforme se verá a seguir.

O argumento-chave da Impugnante é que as mercadorias objeto da restituição pleiteada, cujos créditos do ICMS foram aproveitados extemporaneamente, não foram destinadas à comercialização, mas sim dadas em comodato a seus clientes.

Acontece, porém, que ficou sobejamente demonstrado nos autos (págs. 194/198) que a Impugnante, ao remeter os aparelhos de telefonia celular a seus clientes sob forma de comodato, promovia, imediatamente, no mês subsequente, acréscimo no valor da prestação de serviços de telecomunicação.

A Fiscalização indaga e, ao mesmo tempo, responde: *seria possível a Impugnante ceder gratuitamente seis aparelhos celulares, valor total de R\$ (...), sem majorar o preço dos seus serviços? Evidente que não!*

Ainda de acordo com a Fiscalização, *ocorreu a VENDA destes aparelhos celulares, cedidos em suposto comodato, cujo pagamento se deu através da cobrança mensal das parcelas, devidamente majoradas, do serviço de telecomunicação prestado pela Impugnante aos clientes.*

Assim exposto, fica caracterizado o não cumprimento de nenhuma das hipóteses previstas no art. 23 do Anexo XV do RICMS/02, *in verbis*:

Anexo XV - RICMS/02

Art. 23. O estabelecimento que receber mercadoria sujeita a substituição tributária poderá ser restituído do valor do imposto pago, quando com a mercadoria ocorrer:

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.

(...)

Acresça-se, também, que, embora instada e tendo o prazo dilatado, a Impugnante não apresentou à Fiscalização cópias dos contratos de comodato que, em tese, dariam suporte fático ao requerimento de restituição.

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.

De igual relevância, também, é o fato de a Impugnante não recuperar, na totalidade, tais aparelhos celulares, uma vez vencido o período contratual. De acordo com a Fiscalização, no 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 unidades, enquanto a soma das quantidades de retorno dos aparelhos celulares, cedidos em comodato, é 5.157 unidades.

Constata-se que o retorno representa percentual demasiadamente baixo (menos de 8%) em relação à quantidade saída. Essa constatação invalida a lógica do comodato, uma vez que comprova que não há retorno da maior parte (cerca de 92%) dos aparelhos celulares à Impugnante.

Assim exposto, demonstrada a inocorrência do instituto do comodato, não há que se falar em pagamento de ICMS em duplicidade por parte da Impugnante, que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

emitira NF-e para si mesma, quando da remessa de tais aparelhos celulares para o seu Ativo Imobilizado.

Neste caso, a Impugnante realizou, paralelamente à emissão das notas de “Saída baixa de estoque para ativo”, o aproveitamento dos créditos de ICMS/OP provenientes da entrada destes aparelhos celulares no documento Controle de Créditos de ICMS do Ativo Permanente - CIAP, como se pode verificar em págs. 86/87.

Ainda sobre esta matéria, em julgado semelhante cujo sujeito passivo era a ora Impugnante, assim se manifestou esta 2ª Câmara de Julgamento:

ACÓRDÃO Nº 23.888/25/2ª.

(...)

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. CONSTATADO O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, LANÇADOS NA ESCRITA FISCAL DA CONTRIBUINTE, RELATIVOS A PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO, SOB O ARGUMENTO DE TRATAR DE FATOS GERADORES PRESUMIDOS QUE NÃO TERIAM SIDO REALIZADOS. CONSTATOU O FISCO IRREGULARIDADES NO MENCIONADO PEDIDO, ESTANDO EM DESACORDO COM O DISPOSTO NO ART. 23 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS FISCAIS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO XXVI, AMBOS DA LEI Nº 6.763/75. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

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. XXVI da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

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

(...)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI, da mencionada lei.

Dito dessa forma, não há que se falar em caráter confiscatório das penalidades aplicadas e, muito menos, em inconstitucionalidade da Lei que institui as multas aqui em discussão. Importante reiterar que não compete a este CCMG deixar de aplicar dispositivo de Lei ou outra norma tributária em função de seu hipotético caráter inconstitucional, uma vez que não cabe a ele declarar a inconstitucionalidade da norma.

Veja-se o que diz o art. 182 da Lei nº 6.763/75:

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;

II - a aplicação da equidade.

(...)

(Grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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 dos signatários, as Conselheiras Juliana de Mesquita Penha (Revisora) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 11 de junho de 2025.

Wertson Brasil de Souza
Relator

Antônio César Ribeiro
Presidente