

Acórdão: 25.194/26/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.004376406-61
Impugnação: 40.010159889-61
Impugnante: Tim S/A
IE: 062055220.00-33
Proc. S. Passivo: André Gomes de Oliveira/Outro(s)
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, lançados na escrita fiscal do Contribuinte, relativos a pedido de restituição do imposto, 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 precedente. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o aproveitamento extemporâneo indevido de créditos de ICMS, lançados na escrita fiscal do Contribuinte, relativos a parte do valor constante em pedido de restituição do imposto (“Requerimento de Restituição do ICMS Operação Própria e Substituição Tributária”, CAFT nº 1151843), uma vez não configurada a hipótese prevista no inciso II do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, vigente à época dos fatos.

Consta dos autos que tais créditos foram lançados na Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI), no mês de janeiro de 2022.

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e a 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. 263/286 do presente Processo Tributário Administrativo Eletrônico (e-PTA).

Requer, ao final, que seja determinado o cancelamento integral do lançamento ou, ao menos, que seja cancelada a Multa de Revalidação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em sede de manifestação fiscal, às págs. 404/426, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais – CCMG, em Parecer de págs. 427/449, 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

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de alegada violação ao art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, por insegurança na determinação da infração, tendo em vista que o fundamento da autuação teria sido a mera presunção de venda das mercadorias cedidas em comodato, desacompanhada de critérios técnicos que confirmassem a natureza das operações autuadas.

Argumenta que seria impossível que a Impugnante determinasse, com segurança, a infração que supostamente teria cometido, isso porque, pela leitura da descrição dos fatos, em conjunto com a análise dos dispositivos supostamente infringidos, não seria possível identificar qual a motivação do 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.

Destaca-se que a constituição do crédito tributário encontra-se disciplinada no CTN e sua formalização encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo RPTA.

Veja-se o que determina o art. 142 do CTN, citado pela Defesa:

CTN

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Depreende-se da leitura do artigo retrotranscrito que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais, que devem proceder nos termos da lei para sua formalização.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, a apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade aplicável.

Da análise dos presentes autos, em face das normas retrotranscritas, verifica-se que estão atendidos todos os requisitos impostos pela legislação tributária mineira, revelando a acusação fiscal e a penalidade correspondente, habilitando e oportunizando defesa plena.

O Auto de Infração é acompanhado do Relatório Fiscal Complementar, que explica detalhadamente como se deu a constatação da irregularidade pela Fiscalização, a apuração do crédito tributário, as infringências cometidas e as penalidades exigidas.

Assim, não há que se falar em ofensa ao art. 142 do CTN, como pretende fazer crer a Impugnante, pois o Fisco determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, nos termos estabelecidos na legislação vigente, identificou corretamente o sujeito passivo da obrigação tributária e aplicou de forma escorreita a penalidade cabível.

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.

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 presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, e não em mera presunção, como alega a Defesa, o que será demonstrado na análise de mérito.

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento extemporâneo indevido de créditos de ICMS, lançados na escrita fiscal do Contribuinte, relativos a parte do valor constante em pedido de restituição do imposto (“Requerimento de Restituição do ICMS Operação Própria e Substituição Tributária”, CAFT nº 1151843.), uma vez não configurada a hipótese prevista no inciso II do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, vigente à época dos fatos.

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

Consta dos autos que tais créditos foram lançados na DAPI no mês de janeiro de 2022, referente a ICMS/ST e ICMS/OP, apurados no período de janeiro a dezembro de 2018.

O trabalho fiscal foi desenvolvido com base na análise dos documentos fiscais e arquivos eletrônicos de envio obrigatório ao Fisco, além da documentação disponibilizada pela Autuada em atendimento à intimação da Fiscalização, anexada aos autos no grupo “Documento de Início de Ação Fiscal”, Tipo “Intimações/comunicados/ofícios”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O aproveitamento indevido de créditos de ICMS, ora autuado, é referente ao pedido de restituição do imposto, relativos a fatos geradores presumidos que não teriam se realizado em virtude da transposição de estoque efetuada para atendimento a contratos de comodatos.

A Fiscalização explica que, por meio do processo referente ao CAFT nº 1151843 (Anexo 2 do Auto de Infração), o Contribuinte solicitou pedido de “Restituição do ICMS retido por Substituição Tributária” alegando, naquela oportunidade, remessa de mercadorias a outra unidade da Federação, não havendo, portanto, o fato gerador previsto no momento em que ocorria a entrada das mercadorias neste estado.

Contudo, explica o Fisco que a documentação enviada pela Autuada, por meio do *pen drive* anexo ao PTA nº 16.001632030-39, protocolo do Sistema Integrado de Administração da Receita Estadual (SIARE) nº 202.121.911.117-6, não permitiu averiguar, de forma clara e precisa, a regularidade do procedimento e muito menos as operações dentro das quais poderia ser exercido o direito à restituição por parte da Autuada, questão que representa inarredável cerceamento à verificação fiscal.

Informa, ainda, que não há, na documentação apresentada, qualquer planilha contendo a compilação de valores que coincidem aos centavos com o montante pleiteado.

Assim, o Fisco requereu, conforme documento “Doc. 01 - E-mail Atendimento 31.01.2025”, anexado aos autos no grupo “Documento de Início de Ação Fiscal”, tipo “Intimações/comunicados/ofícios”, a apresentação da documentação sintetizando as informações de notas fiscais e destacando os valores que deveriam ser objeto de restituição em cada mês.

Informa a Fiscalização que a Autuada disponibilizou um *link* de acesso ao OneDrive, contendo, supostamente, a documentação solicitada.

Todavia, o Fisco verificou que a documentação se referia ao Protocolo nº 202.216.006.476-3, e não ao Protocolo nº 202.121.911.117-6.

Assim, a Fiscalização, em busca da verdade material, requereu, novamente, conforme documento “Doc. 01 - E-mail Atendimento 13.01.2025”, anexado aos autos no grupo “Documento de Início de Ação Fiscal”, tipo “Intimações/comunicados/ofícios”, a apresentação da documentação solicitada.

Contudo, a Autuada não atendeu à solicitação do Fisco, que, com o objetivo de carrear ao presente caso todos os dados, informações, documentos e demais provas que comprovem a realidade dos fatos efetivamente ocorridos, intimou o Contribuinte a apresentar, novamente, os documentos que fossem considerados necessários para a comprovação das operações objeto do referido pedido, conforme documento “Intimação TIM SA CAFT 1151843”, anexado aos autos no grupo “Documento de Início de Ação Fiscal”, tipo “Intimações/comunicados/ofícios”.

Reporta-se, pela importância, às explicações da Fiscalização relativas à análise da documentação apresentada pela Autuada, constantes do Relatório Fiscal Complementar:

Relatório Fiscal Complementar

Conforme se depreende da leitura desta documentação citada acima, o Fisco verificou que na planilha intitulada “Resumo - DOC SOL FISCO.xlsx” em formato Excel, hash MD5 85F13659AE1A298F14C159F484CBC76D (Anexo nº 03), o somatório dos valores dos períodos relacionadas não coincide com o valor total do pedido de restituição do ICMS-OP. Nesse sentido, veja-se o quadro abaixo:

(...)

A constatação evidencia, desde logo, sua primeira divergência, qual seja: o valor pleiteado (...) não coincide aos centavos, com a soma dos valores considerados no excerto acima (...).

A partir da análise das planilhas relacionadas na pasta “1. Planilha Fisco” (Anexos 04 a 29), conforme coluna “C” da planilha acima (Anexo 03), é possível verificar que o critério utilizado pela Requerente para relacionar as saídas tidas como hipótese de restituição foi sua compilação com base nas Operações Interestaduais e Transposição de Estoque.

(...)

Contudo, com todo respeito, a metodologia de cálculo adotada pela Impugnante não merece prosperar, para além das operações de “Transposição de Estoque” terem sido indevidamente levadas ao cálculo adotado pela Requerente, há a existência de erros na sua composição.

É, precisamente, o que se passa a demonstrar.

Lançamentos em duplicidade dos valores levados à restituição

Nesse ponto, é preciso uma breve retrospectiva histórica: à época em que o requerimento supracitado foi protocolado, aos 28/10/2021, a Requerente, já tinha protocolado outro pedido de restituição de ICMS-OP e ICMS-ST, aos 28/03/2019, do período de janeiro a junho de 2018, conforme CAFT 1016639 (Anexo 30).

Tal procedimento encerra um erro de premissa, pois os valores do imposto pleiteados pela Requerente a título de restituição, foram considerados em duplicidade, nos meses de janeiro a junho de 2018. Senão, vejamos.

(...)

Veja-se que os valores coincidem aos centavos e, foram, por erro, considerados em duplicidade no cálculo da Requerente.

(...)

Exclusão das operações referentes à “Transposição de Estoque”

Além disso, a Requerente promoveu a inclusão das operações que intitulou como “Transposição de Estoque”, no cálculo do valor a ser restituído. Essas operações, contudo, como bem se depreende da simples leitura das notas fiscais relacionadas nos arquivos do One Drive, não podem, sob qualquer perspectiva, ser consideradas sob a ótica de restituição do ICMS-ST, e nem muito menos do ICMS-OP. Veja-se o exemplo da NF-e nº 000.087.550 (Anexo 45):

(...)

Ora, conforme demonstrado no exemplo acima, a natureza da operação é “Saída baixa de estoque para ativo”. Continuando o exemplo supra, veja-se as informações dos produtos:

(...)

Isto é, voltando ao exemplo acima, o aparelho “SAMSUNG GALAXY J5 PRIMEPRETO AM”, refere-se ao IMEI (...). Veja que, este aparelho foi objeto de nota fiscal imediatamente subsequente. Confira-se a NF-e nº 000.087.551 (Anexo 46):

(...)

De fato, a Requerente realizou a emissão desta nota fiscal, imediatamente subsequente, formalizando a remessa de aparelho celular por conta de contrato de suposto comodato. Nesse sentido, veja-se o excerto abaixo:

(...)

Em verdade, essas notas, foram emitidas em razão da saída de um aparelho celular em “comodato”. Isso é, são saídas que não encontram previsão legal. Até mesmo porque, o art. 23, do Anexo XV da Parte 1 do Decreto nº 43.080/2002 (RICMS/MG), vigente no período de 2018, prevê três hipóteses de restituição do ICMS-ST: (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.

Além disso, conforme apontado em outras análises sobre a mesma matéria, o Fisco, entende que ocorre a venda destes aparelhos celulares, cedidos em comodato, cujo pagamento se deu através da cobrança mensal das parcelas, referentes a planos de serviços de telefonia com maior valor agregado e com

fidelização, do serviço de telecomunicação prestado pela Requerente aos clientes.

(...)

De igual modo, não se amolda às demais circunstâncias previstas no mencionado artigo, destarte, todas as saídas que foram registradas como “Transposição de Estoque”, devem ser desconsideradas do presente pedido de restituição do ICMS-ST e ICMS-OP.

E, frise-se, embora o Fisco tenha citado apenas a nota fiscal acima para fins exemplificativos, o mesmo ocorreu com todas as operações “Transposição de Estoque” relacionadas nas planilhas do OneDrive (Anexos 17 a 29).

Inclusão das “Operações Interestaduais”:

Por fim, realizados esses ajustes, os quais, frise-se, são pressupostos para que sejam cumpridas todas as regras formais previstas na legislação mineira, constatou-se que, no período de julho a dezembro de 2018, houve, ICMS recolhido por substituição tributária que poderá ser restituído no montante de R\$ (...), referente às operações interestaduais, conforme sintetizado nos quadros abaixo:

(...)

DA INCOERÊNCIA DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO

(...)

Em verdade, a TIM S/A promove uma VENDA dos aparelhos celulares com roupagem de “transposição de estoque”, isso porque, uma vez entregue ao usuário, não há mais nenhum interesse da TIM S/A nestes aparelhos celulares. Nesse sentido, veja-se o excerto abaixo extraído do documento “TERMO_ATENDIMENTO_08-02-2023_ASS”, anexado aos autos no Grupo “Documento de Início de Ação Fiscal”, Tipo “Intimações/comunicados/ofícios”:

“Nos casos em que não houve o retorno, provavelmente o cliente seguiu com a utilização do aparelho, a exemplo de um cliente ativo abaixo:”

(...)

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 usuário da TIM S/A é o verdadeiro consumidor final, portanto, pode se concluir que, a TIM S/A se utiliza do artifício da “transposição de estoque”, para, burlar as

previsões contidas no art. 23, do Anexo XV da Parte 1 do Decreto nº 43.080/2002 (RICMS/MG) e, assim, tentar recuperar o imposto retido por substituição tributária na aquisição destes aparelhos celulares.

DA INAPLICABILIDADE DA RESTITUIÇÃO POR PAGAMENTO EM DUPLICIDADE DOS VALORES DO ICMS OPERAÇÃO PRÓPRIA

Não há, no presente caso, que se falar em pagamento em duplicidade dos valores do ICMS-OP, isso porque, a Requerente realizou, paralelamente à emissão das notas de “Saida baixa de estoque para ativo”, o aproveitamento dos créditos de ICMS-OP provenientes da entrada destes aparelhos celulares no documento CIAP. Nesse sentido, veja-se o excerto abaixo extraído do documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (Anexo 55):

(...) (Grifou-se e destacou-se)

Assim, como explica a Fiscalização, em análise da documentação apresentada pelo Contribuinte, foram encontradas divergências entre os valores apropriados pela Autuada e os apurados pelo Fisco, uma vez que (i) o Contribuinte promoveu a inclusão das operações que intitulou como “Transposição de Estoque”, no cálculo do valor a ser restituído, contudo, essas operações *“não podem, sob qualquer perspectiva, ser consideradas sob a ótica de restituição do ICMS-ST e nem muito menos do ICMS-OP”*; (ii) *“além do pedido de restituição ir em desencontro à legislação mineira, não haveria, em verdade, imposto em duplicidade a ser restituído”*, uma vez que a Autuada, paralelamente à emissão das notas fiscais de “Saida baixa de estoque para ativo”, aproveitou os créditos de ICMS/OP provenientes da entrada de aparelhos celulares no documento CIAP; (iii) há valores do imposto pleiteados considerados em duplicidade, nos meses de janeiro a junho de 2018, uma vez já requeridos conforme CAFT nº 1016639; e (iv) o somatório dos valores dos períodos relacionados não coincide com o valor total do pedido de restituição do ICMS/OP.

Importa trazer à baila a legislação que cuida do assunto.

Especificamente no que tange ao direito à restituição do ICMS substituição tributária, a lei assim dispõe:

Lei nº 6.763/75

Art. 22. (...)

(...)

§ 11. É assegurado ao contribuinte substituído o direito à restituição do valor pago por força da substituição tributária, nas seguintes hipóteses:

1. caso não se efetive o fato gerador presumido, inclusive quanto ao aspecto quantitativo;

(...)

§ 13. Na hipótese prevista nos §§ 11 e 12:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 1) formulado o pedido de restituição e não havendo deliberação no prazo de 90 (noventa) dias contados da data de seu protocolo o contribuinte substituído poderá se creditar, em sua escrita fiscal, do valor objeto do pedido, devidamente atualizado segundo os mesmos critérios aplicáveis ao tributo, observado o disposto em regulamento;
- 2) sobrevindo decisão contrária irrecorrível na esfera administrativa, o contribuinte substituído, no prazo de 15 (quinze) dias contados da ciência da decisão, procederá ao estorno do crédito lançado, devidamente atualizado, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis.

Consta dos autos que a Autuada protocolizou tal requerimento de restituição do ICMS/ST, conforme previsto nos arts. 22 a 31, todos do Anexo XV do RICMS/02 (vigente no período autuado), em face da alegação da não concretização dos fatos geradores presumidos, em virtude de saídas de mercadorias em comodato ou para outras unidades da Federação. Lado outro, o creditamento de ICMS/OP se dá conforme dispõe o art. 66 do RICMS/02:

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:

(...)

§ 10. Na hipótese de restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, nos termos dos incisos I e II do caput do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV, o contribuinte, quando for o caso, poderá se creditar do imposto relativo à operação própria, desde que observado o disposto no art. 25 da Parte 1 do Anexo XV, caso em que os lançamentos realizados não implicam o reconhecimento da legitimidade dos créditos.

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 22. Para a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, o contribuinte observará o disposto nesta Subseção.

(...)

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - saída amparada por isenção ou não-incidência;

III - perecimento, furto, roubo ou qualquer outro tipo de perda.

(...)

Art. 24. O valor do imposto poderá ser restituído mediante:

(...)

II - abatimento de imposto devido pelo próprio contribuinte a título de substituição tributária;

III - creditamento na escrita fiscal do contribuinte.

(...)

Art. 25. Para os efeitos de restituição, o contribuinte deverá gerar e transmitir à Secretaria de Estado de Fazenda, via internet, até o dia vinte e cinco do mês subsequente ao período de referência, arquivo eletrônico contendo os registros "10", "11", "88STES", "88STITNE" e "90", observado o disposto na Parte 2 do Anexo VII, bem como arquivo digital conforme leiaute publicado em Portaria do Subsecretário da Receita Estadual, relativo às mercadorias que ensejaram a restituição.

(...)

Art. 31. O visto no documento fiscal emitido para fins de restituição do imposto na modalidade ressarcimento não implica o reconhecimento da legitimidade dos créditos nem homologa os lançamentos efetuados pelo contribuinte.

Parágrafo único - Os lançamentos realizados a título de restituição de ICMS ST nas modalidades abatimento e creditamento não implicam o reconhecimento da legitimidade dos créditos.

(...) (Grifou-se)

Como se vê, o Regulamento de ICMS do Estado de Minas Gerais, de forma específica, disciplina a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido não realizado, pelo que a sua inobservância inviabiliza o exercício do direito pelo contribuinte. Nesse sentido, são várias as decisões do E. Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG):

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0000.22.022587-4/002

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - MANDADO DE SEGURANÇA -APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS DE ICMS/OP - ART. 66, § 10, DO RICMS/2002 - HIPÓTESE SEM PREVISÃO NA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA - INEXISTÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO - RECURSO DESPROVIDO. AUTORIZADO AO CONTRIBUINTE O CREDITAMENTO DO ICMS/OP "NA HIPÓTESE DE RESTITUIÇÃO DO

VALOR DO IMPOSTO PAGO A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CORRESPONDENTE A FATO GERADOR PRESUMIDO QUE NÃO SE REALIZOU" (ART. 66, § 10, RICMS), DEVERÃO SER OBSERVADAS AS HIPÓTESES E CONDIÇÕES LEGAIS PARA TANTO, INCLUINDO A POSSIBILIDADE DE TRANSFERÊNCIA DO CRÉDITO ACUMULADO A OUTROS CONTRIBUINTES (CONFORME ANEXO VIII), NÃO HAVENDO DIREITO LÍQUIDO E CERTO A QUALQUER TIPO DE COMPENSAÇÃO OU APROVEITAMENTO NÃO PREVISTO NA LEGISLAÇÃO ESTADUAL DE REGÊNCIA.

APELAÇÃO CÍVEL 1.0000.23.243409-2/001

EMENTA: APELAÇÃO - TRIBUTÁRIO - RESTITUIÇÃO DE ICMS-ST POR CANCELAMENTO DA OPERAÇÃO DE VENDA AO DESTINATÁRIO - TEMA 201 DO STF - PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO PARA RESTITUIÇÃO - REGRAMENTO ESPECÍFICO - INOBSERVÂNCIA PELO CONTRIBUINTE - INVIABILIDADE DE RESTITUIÇÃO.

1. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL CONSOLIDOU O ENTENDIMENTO NO SENTIDO DE SER "DEVIDA A RESTITUIÇÃO DA DIFERENÇA DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) PAGO A MAIS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA A FRENTE SE A BASE DE CÁLCULO EFETIVA DA OPERAÇÃO FOR INFERIOR À PRESUMIDA" (TEMA 201).

2. O RICMS/02 DO ESTADO DE MINAS GERAIS, DE FORMA ESPECÍFICA, DISCIPLINA A RESTITUIÇÃO DO VALOR DO IMPOSTO PAGO A TÍTULO DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CORRESPONDENTE A FATO GERADOR PRESUMIDO NÃO REALIZADO, PELO QUE A SUA INOBSERVÂNCIA INVIABILIZA O EXERCÍCIO DO DIREITO PELO CONTRIBUINTE.

Vê-se que a legislação tributária determina os procedimentos a serem observados na hipótese de solicitação de restituição do imposto, na não concretização dos fatos geradores presumidos, em virtude de saídas para outra unidade da Federação e saídas de mercadorias amparada por isenção ou não-incidência (*in casu*, alegadas saídas em comodato).

No caso dos autos, como já dito, a Fiscalização, ao analisar o crédito referente ao imposto apropriado pela Autuada, verificou que os valores eram diferentes dos apurados pelo Fisco, como acima relatado.

A Fiscalização destaca no Relatório Fiscal Complementar que o valor apurado, passível de restituição do imposto, foi deduzido do valor do crédito apropriado pela Autuada. Assim, o valor devido e que ora se exige é a diferença entre o valor total do crédito apropriado, com a dedução do valor a ser restituído, apurado pelo Fisco.

Conforme muito bem detalhado no Relatório Fiscal Complementar, a Fiscalização demonstra os valores apropriados pela Autuada, bem como os valores apurados pelo Fisco como passíveis de restituição, com base nas informações prestadas pelo próprio Contribuinte, resultando nas diferenças, ora exigidas no Auto de Infração.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Demonstrativo do Crédito Tributário encontra-se no Anexo 1 do Auto de Infração.

Na peça de defesa apresentada, a Impugnante apresenta diversos argumentos quanto à suposta legitimidade dos créditos aproveitados, contestando o mérito do não acatamento do pedido de restituição pela Fiscalização. Em apertadíssima síntese, apresenta as seguintes alegações:

- não teria se concretizado o fato gerador presumido do ICMS/ST incidente sobre a aquisição interestadual de diversos produtos de telefonia móvel, uma vez que parte desses produtos teria sido remetida aos seus clientes em operações de aluguel e comodato;

- a Constituição da República de 1988 - CR/88, bem como a Lei Complementar (LC) nº 87/96 e o RICMS/02, preveem expressamente o direito de o contribuinte obter a restituição da quantia paga a título de ICMS/ST, caso não se realize o fato gerador presumido;

- como o Requerimento de Restituição do ICMS Substituição Tributária CAFT nº 1151843 não teria sido analisado dentro do prazo de 90 (noventa) dias, previsto no § 1º do art. 10 da Lei Complementar nº 87/96, a Autuada realizou o aproveitamento do crédito em questão no mês de janeiro de 2022;

- posteriormente, o requerimento teria sido analisado pela Fiscalização Estadual, tendo sido autorizada apenas a apropriação no valor de R\$ 144.200,52, tendo em vista que não concordou com a inclusão das operações de transposição de estoque, não sendo autorizada a apropriação do crédito relativo às remessas em comodato, sendo a diferença glosada e lançada por meio do auto de infração ora impugnado, sob a acusação de suposto aproveitamento indevido, ao entendimento de que as saídas em comodato não estariam previstas legalmente nas hipóteses de restituição do ICMS/ST;

- o direito de aproveitar os créditos em questão, visto que as saídas em comodato também traduzem, no seu entendimento, a não concretização do fato gerador presumido do ICMS/ST, não havendo qualquer ressalva ou vedação nesse sentido na CR/88 e na Lei Complementar nº 87/96, além de o RICMS/02 admitir a possibilidade de restituição nos casos em que se verificam saídas amparadas por não incidência, como seria o caso das saídas em comodato;

- o Fisco teria sustentado a glosa dos créditos sob o argumento de que o direito da Autuada estaria supostamente mascarando a venda de aparelhos celulares por meio das operações de comodato, uma vez que 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, mas tal argumento destoa da realidade;

- cita o conceito de comodato do Código Civil de 2002 para afirmar que tal operação não traduz circulação jurídica de mercadoria, portanto, não poderia ser considerada fato gerador do ICMS;

- Todos os produtos de telefonia cedidos em comodato estariam registrados no ativo imobilizado da Autuada;

- cita o princípio da não cumulatividade do imposto e afirma que “o Estado de Minas Gerais encontra-se obrigado a admitir o aproveitamento integral dos créditos atinentes ao ICMS-Próprio destacado no documento fiscal emitido para o registro da operação e remessa de mercadorias ao seu território, levando em consideração que a não concretização do fato gerador presumido do ICMS-ST anulou a operação anterior submetida ao recolhimento imposto sob a sistemática da substituição tributária”;

- não poderia o Fisco presumir a ocorrência de “venda” dos aparelhos que afirma terem saído em comodato, como ocorrido no presente lançamento;

- restaria evidente o direito ao crédito pois, no momento da transposição do bem do estoque para o ativo imobilizado, a Autuada emite outra nota fiscal, pagando o tributo novamente, evitando a cumulatividade;

- a natureza do comodato permaneceria intacta após o aumento nas cobranças mensais, pois o ajuste no plano estaria apenas refletindo os custos operacionais envolvidos na disponibilização do aparelho como parte do serviço, não se tratando de venda disfarçada e não havendo fundamento para descaracterizar a operação de comodato;

- diferentemente do que entendeu a Fiscalização, não teria havido duplicidade nos valores apropriados, uma vez que os CAFTs n°s 1016639 e 1151843 tratariam de créditos distintos, com diferenças de natureza e período;

- a Multa de Revalidação deveria ser cancelada, por falta de fundamento que a justifique;

- cita legislações, jurisprudências (destacando a decisão proferida pela 2ª Vara de Feitos Tributários do Estado da Comarca de Belo Horizonte, no bojo da Ação n° 2325612-30.2014.8.13.0024) e doutrinas que entende corroborarem o seu entendimento.

Veja-se que a base da argumentação de defesa da Impugnante repousa na tentativa de demonstrar a legitimidade dos créditos constantes do citado pedido de restituição, negado pela Fiscalização e, ainda, que a Autuada teria cumprido com os procedimentos previstos na legislação de regência.

Em síntese, toda a sua argumentação se dá na tentativa de demonstrar que os valores de ICMS referenciados no citado pedido de restituição deveriam ser ressarcidos nos termos inicialmente solicitados.

Nesse sentido, a Impugnante apresenta uma longa explanação na tentativa de desqualificar o não acatamento de seu pedido de restituição pelo Fisco. Veja-se a afirmação da Defesa: “é incontestável o direito da Impugnante ao creditamento do valor, tanto do ICMS-ST, quanto do ICMS-Próprio destacado na nota fiscal de entrada dos produtos de telefonia móvel no Estado de Minas Gerais, ainda que extemporaneamente”.

Entretanto, não cabe, nesse momento, qualquer discussão quanto aos argumentos apresentados pelo Fisco e a sua decisão quando da análise do mencionado

pedido, uma vez que já analisado quando submetido à consideração da Autoridade Fiscal, responsável por tal análise.

A própria Impugnante afirma que “*o requerimento foi analisado pela d. Fiscalização Estadual, de modo a ser reconhecido o direito ao crédito apenas no valor de (...) – pois a fiscalização não concordou com as operações de transposição de estoque, não autorizando a apropriação do crédito relativo às remessas em comodato, resultando no valor autuado (...)*” (grifou-se).

Cabe ressaltar que o mencionado requerimento protocolado pela Autuada e que foi, em parte, indeferido refere-se a pedido de restituição de ICMS/ST e ICMS/OP, previstos nos arts. 22 a 31 da Subseção IV da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02 e no art. 66, § 10, da Parte Geral do RICMS/02, supratranscritos, em virtude de alegada saída não tributada (supostas saídas em “*operações de aluguel e comodato*”).

Assim, trata de matéria pertinente ao procedimento específico de restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou e deve ser pleiteada mediante tal procedimento administrativo específico, conforme disposto na legislação mencionada.

Ainda nesse contexto, importante registrar que a negativa da restituição do imposto por não cumprimento dos procedimentos previstos nos art. 22 a 31 da Subseção IV da Parte 1 do Anexo XV e no art. 66, § 10, da Parte Geral, ambos do RICMS/02, não se confunde com o indeferimento da restituição de indébito prevista no RPTA.

Assim, foge à competência deste Conselho, ao teor dos arts. 36 e 106, ambos do RPTA:

RPTA

Art. 36. Do indeferimento de pedido de restituição de indébito tributário cabe impugnação ao Conselho de Contribuintes.

(...)

Art. 106. Instaura-se o contencioso administrativo fiscal:

I - pela reclamação contra decisão que negar seguimento à impugnação;

II - pela impugnação regular contra lançamento de crédito tributário ou contra indeferimento de pedido de restituição de indébito tributário.

(...) (Grifou-se)

Conforme mencionado, trata tal pedido de restituição do imposto de matéria pertinente ao procedimento específico de ressarcimento do valor do imposto pago a título de substituição tributária, correspondente a fato gerador presumido que não teria se realizado e que foi pleiteada mediante tal procedimento administrativo específico, conforme disposto na legislação supratranscrita.

Portanto, a hipótese acima referida não se encontra albergada entre aquelas que compõem os termos do disposto no art. 106 do RPTA, supratranscrito, sobretudo,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

porque tem como objeto um pedido voluntário não sujeito à autuação em forma de PTA, nos termos do disposto no art. 2º do RPTA, portanto, não se encontram sujeitos ao contencioso administrativo fiscal, escapando-se às competências atribuídas ao Conselho de Contribuintes de Minas Gerais.

RPTA

Art. 2º Serão autuados em forma de Processo Tributário Administrativo (PTA):

I - a formalização de crédito tributário;

II - o pedido de reconhecimento de isenção concedida em caráter individual;

III - o pedido de restituição de indébito tributário, exceto em se tratando de devolução por iniciativa da Secretaria de Estado de Fazenda;

IV - a formulação de consulta sobre aplicação da legislação tributária;

V - o pedido de regime especial de caráter individual;

VI - a avaliação para fins de cálculo do Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - ITCD, na hipótese do art. 17 do Decreto nº 43.981, de 3 de março de 2005, que regulamenta o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos - RITCD.

Ademais, importante deixar registrado que este Órgão Julgador não tem competência para análise de legitimidade de tais créditos, em relação a fato gerador presumido não ocorrido. Nesse sentido, reporta-se, a título de exemplo, a recentes decisões deste Conselho de Contribuintes: Acórdãos nºs 23.888/25/2ª, 25.231/25/3ª, 24.315/23/1ª e 24.479/23/3ª.

No caso, aplicável as disposições da Lei Estadual nº 14.184, de 30/01/02, que dispõe sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Estadual.

Assim, a Impugnante apropriou-se indevidamente de créditos do imposto, contrariando as disposições da legislação sobre a hipótese, legislação à qual este Conselho de Contribuintes encontra-se adstrito em seu julgamento a teor do disposto no art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75.

Destaca-se que o presente aproveitamento indevido do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não teria se realizado foi devidamente analisado, à época da apresentação do requerimento pela Autuada, pela autoridade competente para tal, que constatou irregularidades no mencionado pedido, estando em desacordo com o disposto no art. 23 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Nesse sentido, desnecessário repetir todos os argumentos da Fiscalização, muito bem apresentados na manifestação acostada aos autos, acerca dos motivos que

acarretaram o indeferimento do pedido de restituição em questão e o consequente estorno do crédito indevidamente apropriado.

Ademais, deixou registrado o Fisco 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*”.

Ainda, quanto ao argumento de que não teria havido duplicidade nos valores apropriados, uma vez que os CAFTs 1016639 e 1151843 tratariam de créditos distintos, com diferenças de natureza e período, afirma que “*os valores coincidem aos centavos e, foram, por erro, considerados em duplicidade no cálculo da Impugnante*”.

Veja-se uma apertada síntese dos esclarecimentos apresentadas pelo Fisco:

Manifestação Fiscal

Assim, perquire-se: seria possível a Impugnante ceder gratuitamente um aparelho celular, no valor total de R\$ (...), 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 através 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 através da 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 nos exemplos acima.

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.

(...)

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 54 a 55 do e-PTA). (...)

(...)

Contudo, decorrido o prazo concedido, a Impugnante não atendeu ao item “II” da intimação, ou seja, não apresentou os contratos de comodato dos clientes acima citados.

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 (...)

(...)

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, veja-se o excerto abaixo extraído do documento “TERMO_ATENDIMENTO_08-02-2023_ASS”, anexado aos autos no Grupo “Documento de Início de Ação Fiscal”, Tipo “Intimações/comunicados/ofícios” (página 48 do e-PTA):

“*Nos casos em que não houve o retorno, provavelmente o cliente seguiu com a utilização do aparelho, a exemplo de um cliente ativo abaixo*”:

(...)

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 56 e 57, 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 unidades, enquanto a soma das quantidades de retorno dos aparelhos celulares, cedidos em comodato, é 5.157 unidades.

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

Essa constatação simplesmente invalida a lógica do comodato, já que comprova que não há retorno de boa parte (mais de 92%) 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.

(...)

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.

(...)

DA INAPLICABILIDADE DA RESTITUIÇÃO POR PAGAMENTO EM DUPLICIDADE DOS VALORES DO ICMS OPERAÇÃO PRÓPRIA

Não há, no presente caso, que se falar em pagamento em duplicidade dos valores do ICMS-OP, isso porque, 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 CIAP. Nesse sentido, veja-se o excerto abaixo extraído

do documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (página 236 do e-PTA):

(...)

LANÇAMENTOS EM DUPLICIDADE DOS VALORES LEVADOS À RESTITUIÇÃO

Nesse ponto, é preciso uma breve retrospectiva histórica: à época em que o requerimento supracitado foi protocolado, aos 28/10/2021, a Impugnante, já tinha protocolado outro pedido de restituição de ICMS-OP e ICMS-ST, aos 28/03/2019, do período de janeiro a junho de 2018, conforme CAFT 1016639 (páginas 171 a 178 do e-PTA).

(...)

Conforme se depreende da análise da documentação, referente ao período de janeiro a junho de 2018 (Anexos 04 a 29), em consonância com a análise da documentação referente ao pedido de restituição (CAFT 1016639), o Fisco verificou que as planilhas em formato Excel, referentes ao CAFT 1016639 (Anexos 33 a 44), coincidem com as elencadas na relação de planilhas elaboradas pela Impugnante, discriminadas nos arquivos do pedido em referência. Nesse sentido, veja-se o quadro abaixo:

(...)

Veja-se que os valores coincidem aos centavos e, foram, por erro, considerados em duplicidade no cálculo da Impugnante.

Registre-se que a Manifestação Fiscal relativamente ao CAFT 1016639 ocorreu aos 14/09/2023 (páginas 249 a 256 do e-PTA) e, a notificação da Impugnante sobre o pedido de restituição em epígrafe ocorreu no dia 09/11/2023 (página 258 do e-PTA).

Portanto, é imperativo que esses valores deixem de impactar o imposto a ser restituído pelo Fisco, devendo ser desconsiderados no cálculo da Impugnante.

Por fim, cumpre esclarecer que, na verdade, o cálculo do Fisco foi acatado em sua integralidade pela Impugnante.

(...) (Grifos originais)

Ademais, ficou sobejamente demonstrado nos autos (págs. 05/11 da Manifestação Fiscal) que a Autuada, 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, jogando por terra seu argumento-chave de que as mercadorias objeto da restituição pleiteada, cujos créditos

do ICMS foram aproveitados extemporaneamente, não teriam sido destinadas à comercialização, mas sim dadas em comodato a seus clientes.

Pela importância, repita-se, tal análise sequer é de competência do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais, posto que foram esgotadas na esfera da Autoridade Competente todas as controvérsias relativas aos pedidos de ressarcimento em questão tornando-se consumada e definitiva a decisão prolatada por aquela Autoridade Administrativa.

Por fim, em atenção aos argumentos da Defesa relativos à decisão proferida pela 2ª Vara de Feitos Tributários do Estado da Comarca de Belo Horizonte, no bojo da Ação nº 2325612-30.2014.8.13.0024, registra-se a análise do Fisco que demonstra a falta de relação com o caso dos autos:

Manifestação Fiscal

Conforme se depreende da leitura da decisão proferida no referido processo (páginas 396 a 403 do e-PTA), não se debatia a ocorrência da venda de aparelhos celulares, em operações denominadas pela Autuada como comodato, cujo pagamento se deu mediante cobrança mensal das parcelas referentes a planos de serviços de telefonia, com maior valor agregado e com fidelização do serviço de telecomunicação prestado pela Autuada aos clientes.

O presente caso, por óbvio, não se amolda ao referido processo, isso porque, encontram-se ausentes requisitos essenciais ao instituto do comodato. (...)

Dessa forma, conforme já amplamente debatido, o objeto do Auto de Infração é o aproveitamento indevido de crédito de ICMS. As exigências referem-se ao ICMS, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e da Multa Isolada de 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado, prevista no inciso XXVI do art. 55, ambos da Lei nº 6.763/75.

Assim, como já destacado, a Autuada apropriou-se indevidamente de créditos do imposto, contrariando as disposições da legislação sobre a hipótese, legislação à qual o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais encontra-se adstrito em seu julgamento, como já mencionado.

Diante disso, correto o estorno do crédito do imposto indevidamente apropriado e as exigências do 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:

Lei nº 6.763/75

Art. 53. As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

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

(...)

XXVI - por apropriar crédito em desacordo com a legislação tributária, inclusive no caso de apropriação de crédito relativo à aquisição de mercadoria alcançada por redução da base de cálculo na entrada ou na operação subsequente, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado;

(...)

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

(...)

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

(...) (Grifou-se)

Registra-se que referida penalidade isolada já foi exigida no percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação ou prestação, respeitando o disposto no inciso I do § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, com a redação dada pelo art. 5º da Lei nº 25.378, de 23/07/25:

Lei nº 6.763/75

Art. 55 (...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

Efeitos a partir de 1º/08/2025 - Redação dada pelo art. 5º e vigência estabelecida pelo art. 18, II, ambos da Lei nº 25.378, de 23/07/2025.

I - ficam limitadas a 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto incidente na operação ou prestação;

(...)

Equivoca-se a Impugnante quando defende a impossibilidade de aplicação da Multa de Revalidação, por entender que seria aplicável somente para os casos de acusação fiscal de falta de recolhimento do imposto e que a autuação refere-se a apropriação indevida de crédito.

Ora, em razão da legislação do ICMS, o aproveitamento indevido de crédito acarreta, por consequência, o recolhimento a menor do imposto.

A multa de revalidação é calculada, no presente trabalho fiscal, sobre o valor do ICMS devido, nos exatos termos da legislação tributária.

Ainda em relação às multas aplicadas, não cabe razão também à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, em razão da aplicação do princípio da consunção.

Com efeito, a multa 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 descumprimento de obrigação acessória, isto é, pela apropriação de crédito em desacordo com a legislação tributária.

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 depreende-se da Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, ementada da seguinte forma:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003

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.

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, à pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, por apropriação de crédito em desacordo com a legislação tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso XXVI, da mencionada lei.

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

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, inciso I, da Lei nº 6.763/75 (e do art. 110, inciso I, do 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, observa-se que as infrações restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Defesa apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é o lançamento em exame.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª 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 o Dr. José Gabriel Paraizo Barci e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Rafael Simião Marques Pereira. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos (Revisora), Frederico Augusto Lins Peixoto e Mellissa Freitas Ribeiro.

Sala das Sessões, 12 de fevereiro de 2026.

Geraldo da Silva Datas
Presidente / Relator

m/D