

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 25.195/26/1ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.004434650-94
Impugnação: 40.010160106-21
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 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 o aproveitamento extemporâneo indevido de créditos de ICMS/ST, lançados na escrita fiscal do Contribuinte sob o código de ajuste “MG029999” em junho de 2021, apurado no período de janeiro a novembro de 2020, 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, todos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 119/139 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.

A Fiscalização, em sede de manifestação fiscal, às págs. 283/305, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante argui a nulidade do lançamento sob o argumento de que o Auto de Infração seria nulo por falta de motivação, erro de direito e inadequada tipificação.

Requer, assim, que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de alegada violação ao art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN, por entender que não teria havido o “*cumprimento do requisito concernente à apuração da materialização da hipótese de incidência tributária abstratamente prevista em lei*”.

Argumenta, ainda, que não seria possível identificar, a partir do relatório do Auto de Infração, qual seria efetivamente o foco da glosa realizada, se a Fiscalização teria descaracterizado a transposição de estoque ou a saída em comodato.

Entende que em qualquer dos cenários, o Auto de Infração não se sustentaria, pois não expõe de forma clara e objetiva os fatos que configurariam a infração, deixando a Impugnante em incerteza quanto ao alcance da acusação, além de incorrer em erro material grave, porque comodato e transposição são operações distintas, com fatos geradores e documentos fiscais diferentes.

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 esmerada 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.

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

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento extemporâneo indevido de créditos de ICMS/ST, lançados na escrita fiscal do Contribuinte sob o código de ajuste “MG029999”, apurado no período de janeiro a novembro de 2020, 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, todos da Lei nº 6.763/75.

Os principais argumentos e razões da Impugnação podem ser resumidos nos seguintes pontos:

Que a Impugnante atua preponderantemente na prestação de serviços de telecomunicação (SMP e STFC), comercializando também aparelhos celulares e acessórios;

Que os aparelhos celulares estão sujeitos ao regime de substituição tributária;

Que parte dos aparelhos teria sido destinada a operações de comodato, não ocorrendo o fato gerador presumido do ICMS/ST;

Que diante da não ocorrência do fato gerador, a Impugnante teria direito à restituição do ICMS/ST e ao aproveitamento do crédito de ICMS-OP;

Que a transposição de estoque para o ativo imobilizado descaracterizaria a circulação mercantil;

Que o pedido de restituição não teria sido analisado no prazo legal, o que justificaria o creditamento;

Que as multas aplicadas seriam indevidas ou cumulativas de forma ilegítima.

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.

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

A Fiscalização requereu, conforme documento “Doc. 01 - E-mail Atendimento 18.07.2025”, anexado aos autos no grupo “Documento de Início de Ação Fiscal”, tipo “Intimações/comunicados/ofícios”, a apresentação do número do processo (pedido de restituição), referente ao aproveitamento de créditos lançados na EFD da TIM S/A em junho de 2021.

Em resposta, a TIM S/A informou que “*O número do Protocolo é 1.031.281*”. Todavia, o Fisco verificou que esse número de protocolo não coincide com o número referente ao excerto acima “Proc.771416”, constante na EFD referente ao aproveitamento dos créditos.

O Fisco afirma não ter localizado o registro de nenhum dos dois números acima citados, concluindo que o presente caso não teria sido submetido à análise da Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais.

Assim, em busca da verdade material, o Fisco requereu, novamente, a apresentação de documentação que sintetizasse as informações das notas fiscais e destacasse os valores que deveriam ser objeto de restituição em cada mês.

Em atendimento, a Impugnante disponibilizou um arquivo eletrônico contendo a documentação solicitada.

Da leitura da documentação entregue, o Fisco verificou que na composição do valor da restituição do ICMS retido a título de substituição tributária, decorrente das saídas de aparelhos celulares, a Impugnante teria promovido a inclusão das operações que intitulou como “transposição de estoque”, no cálculo do valor a ser restituído.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco demonstra, por meio de notas fiscais inseridas em sua manifestação fiscal, que essas operações não podem ser consideradas sob a ótica de restituição do ICMS/ST e nem do ICMS-OP.

O Fisco utiliza a Nota Fiscal nº 000.027.870 como exemplo e explica que a natureza da operação descrita nessa NF é “Saída baixa de estoque para ativo”. Logo em seguida, as mesmas mercadorias constam da Nota Fiscal nº 000.027.871, com natureza da operação “Rem de bem de contrato de comodato”. As mercadorias constantes das duas notas fiscais acima são aparelhos celulares cuja numeração dos IMEIS coincidem, comprovando se tratar dos mesmos aparelhos.

A Fiscalização analisa, também, as Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicações – NFST, emitidas pela Impugnante para clientes que receberam as mercadorias constantes da nota fiscal de saída em suposto comodato de aparelhos celulares.

O Fisco analisou a NFST nº 026.647.661 (pág. 74 do e-PTA), de 02/08/20, cujo cliente era assinante dos planos “Tim Black Empresa” e “Liberty Web 600MB”, com cobrança dos valores de R\$ 163,10 e R\$ 25,20, respectivamente.

Para o mesmo cliente, foi emitida a NFST nº 027.849.354 (pág. 72 do e-PTA), em 02/09/20, ou seja, no mês seguinte e, posteriormente à remessa dos aparelhos celulares em comodato, que ocorreu aos 11/08/20, conforme a NF-e nº 000.027.871 (pág. 62 do e-PTA).

Verifica-se, das notas fiscais citadas, que ocorreu um acréscimo nos valores dos planos “Tim Black Empresa” e “Liberty Web 600MB”, com cobrança de R\$ 289,03 e R\$ 44,38, respectivamente.

Além disso, é possível verificar que o cliente tornou-se, no mês seguinte, assinante dos “Liberty Web 10GB” e “Conectividade Radar 360”, com cobrança nos valores de R\$ 93,24 e R\$ 2,31, respectivamente.

Realizada essa comparação, observa-se que o cliente constante das notas fiscais vinculou-se a plano mais oneroso, ou seja, mais favorável à Impugnante, além de ter recebido supostamente em comodato sete aparelhos celulares.

Diante disso, pode-se concluir que os aparelhos celulares cedidos supostamente em comodato, tiveram uma efetiva participação nessa relação negocial.

Em outras palavras, a Impugnante não facultaria a seu cliente a possibilidade de receber sete aparelhos celulares em comodato sem que, em contrapartida, houvesse uma compensação financeira.

Em verdade, o preço desses 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 desses 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.

Observa-se 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, 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.

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, conseqüentemente, o recolhimento a menor do ICMS.

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;

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

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", "88STITNF" 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Vê-se que a legislação tributária determina os procedimentos a serem observados na hipótese de creditamento do imposto, na hipótese de não concretização dos fatos geradores presumidos não realizado.

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.

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

Verifica-se, pela impugnação apresentada, que a base da argumentação de defesa da Impugnante repousa na tentativa de demonstrar que não teria ocorrido o fato gerador do ICMS, pois a operação de saída dos aparelhos celulares como “*transposição de estoque 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.

Entretanto, como anteriormente explicado, os clientes da Impugnante recebem os aparelhos celulares como se fosse 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 que teria sido fornecido em comodato.

Na verdade, 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 nesses 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 19 do e-PTA):

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

No intuito de comprovar que não houve o retorno de boa parte destes aparelhos celulares, cedidos supostamente em comodato, o Fisco elaborou as planilhas “Saída em comodato” e “Retorno em comodato”, ambas em formato Excel, Anexos 29 e 30, contendo a relação das notas fiscais emitidas pela Impugnante, no período de janeiro de 2017 a maio de 2024.

Conforme relacionado nas colunas ‘P’ dessas planilhas, é possível verificar que a soma das quantidades de saída dos aparelhos celulares, cedidos supostamente 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 bastante reduzido (menos de 8%). Essa constatação invalida a lógica do comodato, já que comprova que não há retorno de boa parte (mais de 92%) dos aparelhos celulares à Impugnante.

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 supostamente em comodato.

Com relação ao argumento de que a glosa dos créditos seria uma ofensa ao princípio constitucional da não cumulatividade, sem razão à Impugnante.

Na hipótese de o Fisco considerar correto o creditamento do imposto, conforme metodologia esposada pela Impugnante, haveria o barateamento do custo desses aparelhos celulares. Logo, a concessão dos créditos apropriados extemporaneamente, além de trazer prejuízo ao Estado, acabaria 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.

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.

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.

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.

De fato, o que se observa é que as chamadas operações de “transposição de estoque” estão intrinsecamente ligadas à saída dos aparelhos em comodato, ocorrendo emissão sucessiva de notas fiscais.

Os aparelhos são efetivamente entregues a clientes vinculados a contratos de planos mais onerosos, com fidelização, havendo contraprestação econômica indireta, caracterizando verdadeira venda disfarçada.

Reitera-se que não se verifica o retorno dos aparelhos em percentuais compatíveis com a natureza jurídica do comodato. De fato, foram constatados menos de 8% de retorno das saídas de aparelhos supostamente cedidos.

As hipóteses de restituição do ICMS/ST previstas no art. 23 do Anexo XV do RICMS/02 não abrangem a transposição de estoque, nem a cessão de aparelhos vinculada à prestação onerosa de serviços, o que impossibilitaria a concretização da pretensão da Impugnante.

Os clientes da TIM configuram-se como consumidores finais, restando caracterizado o fato gerador presumido da substituição tributária.

Constatou-se, ainda, o aproveitamento simultâneo dos créditos via CIAP, afastando qualquer alegação de pagamento em duplicidade.

Não há qualquer ilegalidade na exigência cumulativa das multas de revalidação e isolada, posto que decorrem de fatos jurídicos distintos.

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;

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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

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, uma vez 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, emendada 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 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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante equivocou-se quando afirma, em sua impugnação, que “apresentou *Requerimento de Restituição do ICMS CAFT nº 1151843, objetivando o direito de aproveitar o valor em questão na escrita fiscal*”, pois ela não comprovou o efetivo protocolo de requerimento de restituição para o presente caso.

Registre-se, ainda, que consta na documentação solicitada pelo Fisco, uma minuta do pedido de restituição que, em tese, seria protocolado na Secretaria de Fazenda do Estado de Minas Gerais (págs. 43/45 do e-PTA).

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. 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**

D