

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.888/25/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.003605508-41
Impugnação: 40.010157952-41
Impugnante: Tim S/A
IE: 062055220.00-33
Proc. S. Passivo: André Gomes de Oliveira
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

EMENTA

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.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, lançados na escrita fiscal da Contribuinte, nos períodos de novembro de 2019 e setembro de 2021, relativos a pedido de restituição do imposto (“Requerimento de Restituição do ICMS Substituição Tributária”, CAFT nº 1016640), sob o argumento de se tratar de fatos geradores presumidos que não teriam se realizado em virtude de saídas em comodato ou vendas para fora do estado de Minas Gerais, em desacordo com o disposto no art. 23 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Informa o Fisco que tais créditos foram lançados na Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI) e na escrituração fiscal digital (EFD), nos períodos de novembro de 2019 e setembro de 2021.

Exigências 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.

Instruem o presente lançamento, dentre outros, os seguintes documentos: AIAF, Intimações fiscais e respostas da Autuada (Grupo “Intimações/comunicados/ofícios”), Auto de Infração, Relatório Fiscal complementar e os Anexos 1 a 14 (Grupo “Provas” do e-PTA).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação ao presente e-PTA e requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Juntada de Documentos pelo Fisco e Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, por meio do “Ofício DF/BH-4 nº 002/2024”, anexado ao presente e-PTA, promove a juntada dos seguintes documentos: (I) “NFe 000.069.324”; (II) “NFe 000.069.325”; (III) “NFST 000281821”; (IV) “NFST 000266564”; (V) “NFST 000003954”; (VI) “NFST 000005113”; (VII) “NFe 000.069.321”; (VIII) “NFe 000.069.320”, (IX) “Saída em comodato”; (X) “Retorno em comodato”.

Explica que a inclusão dos referidos documentos tem por objetivo demonstrar que os aparelhos celulares, cedidos em comodato, são estritamente relacionados à atividade econômica de venda.

Reaberta vista, a Impugnante comparece novamente aos autos, contestando os elementos de prova juntados pelo Fisco e requerendo o deferimento do pedido de dilação de prazo, por mais 15 (quinze) dias, para complementar a documentação solicitada pela Fiscalização. Reitera, ainda, os argumentos apresentados em sua peça de defesa inicial.

A Fiscalização, por meio de e-mail institucional, informa à Autuada que “o Fisco reconhece o esforço reiterado do contribuinte acerca da localização da documentação em questão, contudo, será dado prosseguimento ao processo em referência, sem esses documentos”. Em sede de manifestação fiscal, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CCMG decide deferir a juntada de documento protocolado pela Impugnante no SIARE, que se refere a “contrato de prestação de serviço de telecomunicação, firmado com o cliente ROCHA PROJETOS E SERVIÇOS LTDA ME (CNPJ 19.250.535/0001-49) (doc. nº 01) e anexos” e retornar os autos à origem para que a Fiscalização se manifeste nos termos do inciso I do art. 120 do citado RPTA.

A Fiscalização manifesta-se novamente nos autos, reiterando a Manifestação Fiscal anteriormente apresentada.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 1.475/1.493, opina, 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.

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, lançados na escrita fiscal da Contribuinte, nos períodos de novembro

de 2019 e setembro de 2021, relativos a pedido de restituição do imposto (“Requerimento de Restituição do ICMS Substituição Tributária”, CAFT nº 1016640), sob o argumento de se tratar de fatos geradores presumidos que não teriam se realizado em virtude de saídas em comodato ou vendas para fora do estado de Minas Gerais, em desacordo com o disposto no art. 23 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigências 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.

Informa o Fisco que tais créditos foram lançados na Declaração de Apuração e Informação do ICMS (DAPI) e na escrituração fiscal digital (EFD), nos períodos de novembro de 2019 e setembro de 2021.

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”.

O aproveitamento indevido de créditos de ICMS, ora autuado, é referente ao pedido de restituição do imposto, constante das págs. 34 do e-PTA, protocolado, pela Autuada, por meio de formulário CAFT nº 1016640, relativos a fatos geradores presumidos que não teriam se realizado em virtude de saídas em comodato ou vendas para fora do estado de Minas Gerais.

Reporta-se, inicialmente, às explicações da Fiscalização relativas ao histórico dos pedidos de restituição apresentados pela Autuada, constantes do Relatório Fiscal Complementar que, a título de esclarecimento, traz as seguintes informações e análises:

DO CAFT 1016640

Conforme se depreende da leitura do processo referente ao CAFT 1016640 (Anexo 2), é possível verificar que o contribuinte TIM S/A requer pedido de Restituição do ICMS retido por Substituição Tributária pelos fundamentos de fatos expostos na sua solicitação.

Inicialmente, esclarece que, trata-se de pedido de restituição de ICMS-OP e ICMS-ST, no período de janeiro a dezembro de 2017, decorrente da transposição de estoque de mercadorias realizada para atendimento dos contratos de comodatos realizados pela Requerente, dessa forma, não houve o fato gerador previsto no momento em que ocorria a entrada das mercadorias “*neste estado*”.

(...)

Em resumo, asseverou a Requerente que suportou o ônus da cobrança do tributo na aquisição das mercadorias, entretanto, “*apesar de ter adquirido as mercadorias com o intuito de revendê-las no Estado do*

Espirito Santo, foram, posteriormente, transpostas do estoque para integrar o ativo da companhia (transposição de estoque).”

Como anteriormente explanado, além das saídas a título de revenda, a Requerente realiza com seus clientes operações de aluguel e comodato de seus produtos, assim entende que, “o comodato pressupõe a aquisição de ativo, esse não está sujeito ao regime de substituição tributária, que só alcança os produtos destinados à comercialização e, por tal razão, não enseja no pagamento do ICMS-ST”.

(...)

Assim sendo, a Requerente, pelo exposto, requer: (i) “Seja RECONHECIDA a existência dos créditos de ICMS próprio e ST sobre operações de transposição de estoque em seu favor, no valor total de R\$ 2.808.835,25 (dois milhões, oitocentos e oito mil, oitocentos e trinta e cinco reais e vinte e cinco centavos), decorrente da não realização do fato gerador originalmente presumido do ICMS; e sucessivamente (ii) “Seja AUTORIZADA a compensação, mediante lançamento em conta gráfica dos referidos créditos, devidamente atualizados, com débitos vincendos de ICMS”.

Nesse ponto, é preciso uma breve retrospectiva histórica: à época em que o Requerimento supracitado foi protocolado, a Requerente, também, protocolou outro pedido de restituição de ICMS-OP e ICMS-ST (protocolo nº 201.908.078.594-1), do período de junho a dezembro de 2017, conforme CAFT 1053930 - PTA 16.001.469.692-82 (Anexo 3).

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 junho a dezembro de 2017.

Nesse cenário, era muito razoável supor que a Requerente solicitasse o cancelamento do processo referente ao CAFT 1053930, contudo, acabou por pedir a desistência do processo referente ao CAFT 1016640, relativo ao período de janeiro a dezembro de 2017. Nesse sentido, veja-se o excerto abaixo, extraído do documento “E-mail DOC 01”, anexado aos autos no Grupo “Documento de Início de Ação Fiscal”, Tipo “Intimações/comunicados/ofícios”:

(...)

Frise-se: houve um equívoco de interpretação por parte da Requerente, isso é inconteste. A própria Requerente

reconhece o erro e notifica o Fisco. Nesse sentido, veja-se os excertos abaixo, extraídos do documento “E-mail DOC 01”, anexado aos autos no Grupo “Documento de Início de Ação Fiscal”, Tipo “Intimações/comunicados/ofícios”:

(...)

Esse deslize de interpretação, contudo, não tem o condão de desnaturar a materialidade do pedido inicial, ou seja, de fazer com que ele deixe de ser analisado pelo Fisco. Portanto, e também em atenção ao princípio da verdade material, que deve nortear o processo administrativo, referido pedido (CAFT 1016640) deve ser verificado, por se tratar da totalidade do período solicitado (janeiro a dezembro de 2017).

Desse modo, estando caracterizada a duplicidade de períodos (junho a dezembro de 2017) sobre a mesma matéria, a alternativa correta é cancelar o pedido referente ao CAFT 1053930 - PTA 16.001.469.692-82.

É o que passa a demonstrar.

Conforme se depreende da simples leitura do requerimento (CAFT 1016640), é possível verificar que as operações objeto do referido pedido de restituição são de outra Unidade da Federação, a própria Requerente informou que, *“apesar de ter adquirido as mercadorias com o intuito de revendê-las no Estado do Espírito Santo, foram, posteriormente, transpostas do estoque para integrar o ativo da companhia (transposição de estoque)”*.

Assim, tendo em vista a sistemática explicada acima, o presente caso, a princípio, não se amolda à hipótese de restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou no Estado de Minas Gerais, afinal, está-se a tratar de ICMS devido sobre operações de saída de mercadoria supostamente submetida ao regime de substituição tributária no Estado do Espírito Santo.

Ocorre que, a documentação contida na mídia DVD gravável, anexo ao pedido em referência, não permite averiguar, de forma clara e precisa, a regularidade do procedimento e nem muito menos as operações dentro das quais poderia ser exercido o direito à restituição por parte da Requerente, questão que, representa inarredável cerceamento a verificação fiscal.

Além disso, não há, na documentação apresentada, singela planilha contendo a compilação de valores que

coincidem aos centavos com o montante pleiteado pela Requerente.

(...)

DO CAFT 1053930

Como anteriormente explanado, à época em que o Requerimento relativo ao CAFT 1053930 (Anexo 3) foi protocolado, a Requerente, também, protocolou outro pedido de restituição de ICMS-OP e ICMS-ST, do período de janeiro a dezembro de 2017, conforme CAFT 1016640 (Anexo 2).

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 junho a dezembro de 2017.

Registre-se que o Fisco promoveu a verificação integral do processo referente ao CAFT 1016640 (Anexo 2), referente ao período de janeiro a dezembro de 2017.

Diante disso, foi indeferido o PTA nº 16.001469692-82, referente ao CAFT 1053930 (Anexo 3).

DA INCOERÊNCIA DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO

(...)

Em verdade, a TIM S/A promove uma doação 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”:

(...)

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.

LANÇAMENTOS EM DUPLICIDADE DOS VALORES DO ICMS OPERAÇÃO PRÓPRIA

Como anteriormente explanado, a TIM S/A tomou por base na apuração do valor total a ser restituído os valores do ICMS-ST e, também os valores do ICMS-OP. Contudo, ao promover esse cálculo, a TIM S/A acabou por acrescer em duplicidade os valores oriundos do ICMS-OP.

(...)

Ou seja, além do pedido de restituição ir de encontro à legislação mineira, haveria, em verdade, imposto em duplicidade a ser restituído. (Grifou-se).

Como explica a Fiscalização, foi solicitado, conforme documento “E-mail 20102023 DOC 02”, anexado aos autos no Grupo “Documento de Início de Ação Fiscal”, Tipo “Intimações/comunicados/ofícios”, a apresentação da documentação que apresentasse as informações de notas fiscais e valores que deveriam ser objeto de restituição em cada mês.

Contudo, a Autuada não atendeu à solicitação do Fisco.

Assim, o Fisco, com o objetivo de carrear ao presente caso todos os dados, informações, documentos e demais provas que comprovassem a realidade dos fatos efetivamente ocorridos, intimou a Autuada a apresentar, novamente, os documentos considerados necessários para a comprovação das operações objeto do referido pedido.

Informa a Fiscalização que a Autuada disponibilizou um link de acesso ao OneDrive, contendo a documentação solicitada na intimação, conforme documento “E-mail link”, anexado aos autos no Grupo “Documento de Início de Ação Fiscal”, Tipo “Intimações/comunicados/ofícios”.

A Fiscalização explica que, em análise da documentação apresentada, foram encontradas divergências entre os valores apropriados pela Autuada e os apurados pelo Fisco, uma vez que a 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”*.

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;”

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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 irrecurável 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.

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

I - ressarcimento junto a sujeito passivo por substituição inscrito no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado;

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, várias decisões do E. Tribunal de Justiça de Minas Gerais (TJMG):

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. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0000.22.022587-4/002, RELATOR(A): DES.(A) PEIXOTO HENRIQUES, 7ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 28/11/2023, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 06/12/2023)

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 À 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. (TJMG - APELAÇÃO CÍVEL 1.0000.23.243409-2/001, RELATOR(A): DES.(A) CARLOS HENRIQUE PERPÉTUO BRAGA, 19ª CÂMARA CÍVEL, JULGAMENTO EM 23/11/2023, PUBLICAÇÃO DA SÚMULA EM 30/11/2023).

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 caso*, 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 de R\$ 306.214,88 (trezentos e seis mil, duzentos e quatorze reais e oitenta e oito centavos), deduzido do valor do crédito apropriado pela Autuada, de R\$ 2.808.835,25 (dois milhões, oitocentos e oito mil, oitocentos e trinta e cinco reais e vinte e cinco centavos). Assim, o valor devido e que

ora se exige é a diferença entre o valor total do crédito apropriado: R\$ 2.808.835,25, (dois milhões, oitocentos e oito mil, oitocentos e trinta e cinco reais e vinte e cinco centavos, com a dedução do valor a ser restituído: R\$ 306.214,88 - (trezentos e seis mil, duzentos e quatorze reais e oitenta e oito centavos), apurado pelo Fisco, ou seja, R\$ 2.502.620,37 (dois milhões, quinhentos e dois mil, seiscentos e vinte reais e trinta e sete centavos).

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 pela própria Contribuinte, resultando nas diferenças, ora exigidas no presente Auto de Infração.

O Demonstrativo do Crédito Tributário encontra-se Anexo 1 do Auto de Infração.

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

- que não se concretizou o fato gerador presumido do ICMS/ST incidente sobre a aquisição interestadual de diversos produtos de telefonia móvel, ocorridas em duas situações: (I) parte desses produtos foi revendida para contribuintes localizados em outra Unidade da Federação; e (II) outra parte foi remetida aos seus clientes em operações de aluguel e comodato;

- que a Constituição da República de 1.988 - CR/88, bem como a Lei Complementar (LC) nº 87/96 e o RICMS/02, prevê 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 1016640 não foi 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 nos períodos de apuração de 11/2019 e 09/2021;

- que, posteriormente, o requerimento foi analisado pela Fiscalização Estadual, tendo sido autorizada apenas a apropriação do crédito relativo às novas remessas interestaduais, no valor de R\$ 306.214,88 (trezentos e seis mil, duzentos e quatorze reais e oitenta e oito centavos), tendo a diferença sido 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 87/1996, 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

- que todos os produtos de telefonia cedidos em comodato estavam 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 há qualquer elemento que demonstre a ocorrência de “venda” dos aparelhos que afirma terem saído em comodato, como entendeu o Fisco;

- não há mácula na idoneidade das notas fiscais (NF) emitidas pela Autuada para o registro das saídas e retorno em comodato, destacando que, para tais operações de comodato, houve o correto tratamento fiscal;

- na operação de comodato, não há comercialização do bem, apenas uma transferência temporária da posse direta da coisa para um terceiro, não alterando em nada o direito de propriedade da Impugnante;

- a multa de revalidação deve ser cancelada, por falta de fundamento que a justifique;

- cita legislações, jurisprudências 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 protocolo de pedido de restituição, negado pela Fiscalização e, ainda, que a Autuada cumpriu 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 devem 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A própria Impugnante afirma que “o requerimento foi analisado pela Fiscalização Estadual, tendo sido autorizada apenas a apropriação do crédito relativo às novas remessas interestaduais, no valor de R\$ 306.214,88, tendo a diferença sido glosada”.

No mesmo sentido, não é, também, o momento para a realização de diligência, como solicitado pela Defesa.

Cabe ressaltar que o mencionado requerimento protocolado pela Autuada e que foi, em parte, indeferido, refere-se à restituição de ICMS/ST, previsto nos art. 22 a 31 da Subseção IV da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02, supratranscritos, em virtude de alegada saída não tributada / saída para outra unidade da Federação.

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 art. 66, § 10 do RICMS/02 não se confunde com o indeferimento da restituição de indébito prevista no Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

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 (art. 22 a 31 todos do Anexo XV do RICMS/02).

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 Processo Tributário Administrativo - 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 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 a 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*”. Veja-se uma apertada síntese dos esclarecimentos apresentadas pelo Fisco, que analisou, ainda, os documentos apresentados pela Defesa, posteriormente, cuja juntada foi deferida pela Assessoria do CCMG:

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):

(...)

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, anexado aos autos no Grupo “Manifestação Fiscal”, Tipo “Outros”, 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.

(...)

O Fisco, vem, MANIFESTAR acerca da documentação juntada pela Impugnante aos autos, bem como apresentar os esclarecimentos abaixo, a fim de corroborar a Manifestação Fiscal ao auto de infração apresentada (páginas 1.359 a 1.376 do e-PTA).

Em primeiro lugar, boa parte da documentação referente ao contrato de prestação de serviço de telecomunicação, firmado com o cliente ROCHA PROJETOS E SERVIÇOS LTDA (páginas 1.430 a 1.469 do e-PTA), foram juntados em duplicidade pela Impugnante aos autos, uma vez que, já foram, anteriormente, levados aos autos pela própria Impugnante (páginas 1.306 a 1.335 do e-PTA).

Especificamente quanto à documentação complementar do cliente ROCHA PROJETOS E SERVIÇOS LTDA, cabe esclarecer que em nada agrega para nova averiguação do Fisco.

Dentre os documentos acostados aos autos pela Impugnante, estão “*modelos de contratos*” (páginas 1.379 a 1.429 do e-PTA), o que apenas reforça o completo distanciamento da verdade material.

O documento “*modelos de contratos*”, além de não ser possível afirmar a sua vigência no período das operações objeto do referido pedido de restituição, não pode se sustentar, uma vez que não se pode vincular a nenhum dos clientes da Impugnante, destinatários de aparelhos celulares, portanto, não serve para comprovar, no presente caso, a realidade das operações e registros da Impugnante.

Repita-se, tal análise sequer é de competência do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais.

Dessa forma, conforme já amplamente debatido, o objeto do presente 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 a 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. 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 10º do art. 53.

(...)

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, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos anteriores - 50% (cinquenta por cento) do valor do crédito indevidamente apropriado; (...) (Grifou-se)

Equivoca-se a Impugnante quando defende a impossibilidade de aplicação da multa de revalidação por entender que a mesma é aplicada 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.

Relativamente 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.

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) (GRIFOU-SE)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 da Lei nº 6.763/75 (e 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 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Carolina Nogueira Margulies e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Thiago Elias Mauad Abreu. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Tarcísio Andrade Furtado (Revisor) e Ivana Maria de Almeida.

Sala das Sessões, 26 de fevereiro de 2025.

Juliana de Mesquita Penha
Relatora

Antônio César Ribeiro
Presidente

CS/P