

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.168/13/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000182777-20  
Impugnação: 40.010133164-51  
Impugnante: Tim Celular S.A.  
IE: 062265683.00-86  
Proc. S. Passivo: Marcelo Tostes de Castro Maia/Outro(s)  
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - CRÉDITO SEM ORIGEM – Constatado o aproveitamento indevido de crédito de ICMS sem a apresentação da respectiva documentação fiscal, tratando-se, portanto, de crédito sem lastro documental ou sem origem comprovada. Não foi comprovada a alegação da Impugnante, de que se trata de estorno de débito, lançado em duplicidade. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75. Lançamento procedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação de recolhimento a menor de ICMS no período de 01/06/07 a 31/10/07, em razão de aproveitamento indevido de crédito, referente a estorno de débito do imposto, sem a comprovação de sua legitimidade. O valor do estorno foi lançado no livro Registro de Apuração do ICMS - LRAICMS, a título de crédito do imposto, no campo 007, como “estorno de débitos ICMS s/ crédito especial em duplicidade”.

Consta do relatório fiscal, que a Contribuinte, em 2007, formalizou pedido de restituição do ICMS, sob o argumento de que havia lançado um produto, denominado “crédito especial”, destinado aos clientes que possuem planos pré-pagos de telefonia celular, que consiste em um adiantamento de crédito, no valor de R\$ 3,00 (três reais), onde o cliente seleciona uma opção e recebe o valor adicional, que será descontado na próxima recarga que realizar.

Entretanto, alegava a Requerente, que tributou o referido valor no momento da concessão aos seus clientes e o fez novamente quando da recarga, ou seja, tributou integralmente o valor da recarga, sem descontar o adiantamento. Esclarece, ainda, o Fisco, que o mencionado pedido de restituição foi indeferido e não impugnado, sendo, portanto, arquivado. Todavia a empresa estornou mensalmente os valores que entendeu haver tributado em duplicidade, os quais estão sendo exigidos no presente PTA.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, previstas respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 81/104.

Em seguida, houve negativa de seguimento da Impugnação, em razão de ilegitimidade de representação. Posteriormente, a Autuada apresentou Reclamação, nos termos do art. 116 e seguintes do RPTA, acompanhada de documentos. Assim, nos termos do art. 124 do RPTA, a Repartição Fazendária acatou a Reclamação e reformou a negativa de seguimento da Impugnação, retornando o PTA à sua regular tramitação.

O Fisco se manifesta às fls. 215/225, refutando os argumentos trazidos na peça impugnatória.

A Assessoria do CC/MG solicita diligência às fls. 282, para que o aditamento à Impugnação, protocolizado pelo Sujeito Passivo junto a este Órgão, seja juntado aos autos e que eles retornem à origem para que a Fiscalização se pronuncie, resultando na juntada do documento de fls. 283/287 e Manifestação Fiscal de fls. 289/301.

Na sequência, a Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 304/315, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e no mérito, pela procedência do lançamento.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram, basicamente, os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo algumas alterações de estilo.

### **Da Preliminar**

Inicialmente, às fls. 98/99 dos autos, a Impugnante requer a realização de perícia contábil, a fim de comprovar que os créditos de ICMS em análise, foram aproveitados com o único intuito de evitar a bitributação, em decorrência da concessão de créditos especiais aos seus clientes pré-pagos, com os seguintes quesitos apresentados a seguir:

1) queira o Sr. Perito informar, com base nos documentos ora apresentados e, ainda, naqueles que se encontram à disposição do Fisco Estadual por força do Convênio ICMS nº 115/03, a que períodos de apuração se referem os créditos de ICMS no valor de R\$ 1.680.530,25 (um milhão, seiscentos e oitenta mil, quinhentos e trinta reais e vinte e cinco centavos), aproveitados pela Impugnante no período de apuração de junho a outubro de 2007; e

2) queira o Sr. Perito informar se os créditos aproveitados pela Impugnante causaram qualquer prejuízo ao erário público, na medida em que foram aproveitados com o único intuito de evitar a cobrança em duplicidade do imposto estadual, já que a Impugnante iria recolher duas vezes o ICMS que recai sobre a prestação de serviço de comunicação sob a modalidade pré-paga, nos casos relacionados à concessão de “Créditos Especiais” aos seus usuários.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É de se notar que o pedido de prova pericial suscitado pela Impugnante não envolve questões que requeiram conhecimento técnico especializado acerca do assunto, por outro lado, verifica-se que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para o esclarecimento da questão.

Assim, a realização da perícia é desnecessária à elucidação dos fatos, sendo portanto, indeferida nos termos do art. 142, § 1º, inciso II, alíneas “a” e “c” do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747 de 03 de março de 2008.

### **Do Mérito**

Em primeiro lugar, cumpre analisar a pretensão da Impugnante de aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN, de modo a caracterizar a decadência do crédito tributário, tendo em vista que o presente PTA se refere a fatos geradores ocorridos até 31/10/07 e a intimação do AI ocorreu em 29/11/12.

O dispositivo mencionado prevê que, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA.

INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...). TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório (de comunicação) não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, em situação semelhante à questão em análise, entenderam os ilustres Julgadores que não havendo o pagamento

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, inciso I do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEGUINTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante refere-se à fundamentação do decisum. Após abordar as hipóteses vinculadas ao § 4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

OUTRA HIPÓTESE, ENTRETANTO, É AQUELA EM QUE O SUJEITO PASSIVO NÃO CUMPRE, OU CUMPRE DE MODO DIVERSO, COM SUAS OBRIGAÇÕES. ASSIM OCORRENDO, A ATIVIDADE A SER PRATICADA PELO FISCO NÃO PODERÁ SER CARACTERIZADA COMO MERA HOMOLOGAÇÃO, JÁ QUE ESTA PRESSUPÕE A EXISTÊNCIA DAS PROVIDÊNCIAS ADOTADAS PELO CONTRIBUINTE PASSÍVEIS DE CONFIRMAÇÃO PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. NESSE CASO, CABE AO FISCO, NA FORMA ESTABELECIDADA PELO ART. 149 DO CTN, PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO, QUE É EXECUTADO TAMBÉM NOS CASOS DE OMISSÃO OU INEXATIDÃO DO SUJEITO PASSIVO NO CUMPRIMENTO DOS DEVERES QUE LHE FORAM LEGALMENTE ATRIBUÍDOS. COM EFEITO, EM TAIS CASOS, NÃO HÁ O QUE SE HOMOLOGAR.

Assim, no caso dos autos, aplica-se a regra do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Dessa forma, ao contrário do entendimento externado pela Autuada, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2007, somente expirou em 31/12/12, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente a qualquer parcela do crédito tributário exigido.

Consoante já mencionado, a autuação versa sobre a constatação de recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/06/07 a 31/10/07, em razão de apropriação indevida de créditos do imposto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os créditos têm como origem, suposta bitributação de “créditos especiais de R\$ 3,00 (três reais)”, concedidos pela operadora ao cliente e posteriormente descontados da próxima recarga realizada.

O valor foi lançado no livro Registro de Apuração do ICMS – LRAICMS, a título de crédito do imposto, no campo 007, com a denominação “estorno de débito de ICMS s/ crédito especial em duplicidade”, mas não foram apresentados documentos que comprovem a origem e legitimidades dos créditos apropriados.

Em primeiro lugar, cumpre esclarecer sobre a sequência dos fatos que levou à lavratura do presente Auto de Infração, conforme a seguir demonstrado.

A Impugnante, no período de junho a outubro de 2007, registrou a título de crédito do imposto, no campo 007 de seu LRAICMS, valores constantes da rubrica “estorno de débito de ICMS s/ crédito especial em duplicidade”, e esclarece que lançou no mercado um novo produto, denominado “Crédito Especial”, que consiste em um adiantamento de crédito para clientes pré-pagos, que estão com sua recarga acabando, e desejam um crédito extra, os quais recebem um valor adicional de R\$ 3,00 (três reais), que será descontado na próxima recarga.

Afirma ainda que, de forma inadequada, o ICMS foi recolhido sobre os R\$ 3,00 (três reais) do crédito especial e também sobre o montante integral da próxima recarga, quando na verdade, em relação a esta última, a tributação deveria ter incidido sobre o valor da recarga menos os R\$ 3,00 (três reais) do crédito especial antecipado e já tributado.

Este seria o fundamento do lançamento realizado na coluna 007 do LRAICMS, a título de “estorno de débito de ICMS s/ crédito especial em duplicidade”, durante o período de junho a outubro de 2007.

O Fisco lavrou o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.000003262-13 (fl. 02), que foi entregue ao Contribuinte em 01/10/12, acompanhado da Intimação s/n de fls. 03/04.

Nesta intimação, o Fisco solicitou a justificativa para os estornos de débitos de ICMS promovidos pela Impugnante em seu LRAICMS no período autuado. Além disso, pediu a apresentação, em meio eletrônico, da relação mensal das notas fiscais na qual constasse, individualmente, os faturamentos que foram considerados indevidos e que compuseram esses estornos de débitos.

A Autuada apresentou apenas uma pequena amostragem das Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicações - NFST envolvidas na autuação (CD de fl. 21). Dessa amostragem consta o número, a série e a data da NFST referente ao crédito especial de R\$ 3,00 (três reais), assim como o número, a série e a data de outra NFST, identificada como a primeira recarga posterior ao crédito especial, na qual teria sido abatido o valor deste crédito especial concedido anteriormente.

Entendendo que os documentos apresentados não atendiam às solicitações contidas no AIAF, não sendo suficientes para comprovar a origem e legitimidade dos créditos apropriados pela Impugnante, procedeu o Fisco à lavratura do presente Auto de Infração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O lançamento em análise se refere, portanto, aos casos em que o crédito especial e a primeira recarga imediatamente posterior se deram dentro do mesmo mês, ou seja, toda a operação ocorreu dentro do mesmo período de apuração do ICMS, não havendo um pedido de restituição para esses valores, mas sim o lançamento direto, no livro de apuração do imposto, dos valores que a Impugnante entendeu haver tributado em duplicidade.

Passa-se agora à análise dos elementos contidos no Auto de Infração.

Nos termos do Convênio ICMS nº 55/05 (que dispõe sobre os procedimentos para a prestação pré-paga de serviços de telefonia), relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia, deverá ser emitida NFST, com destaque do imposto devido, por ocasião da disponibilização dos créditos passíveis de utilização.

Logo, para o processo descrito pela Impugnante, duas NFST deveriam ser emitidas: uma primeira, no momento da disponibilização do crédito especial, no valor de R\$ 3,00 (não pago) e outra, no momento da recarga, com o valor desta, acrescido do desconto de R\$ 3,00.

Toda a discussão gira em torno da necessidade de se comprovar a origem e a legitimidade dos créditos de ICMS aproveitados.

O aproveitamento de crédito efetuado pelo Contribuinte, sob a alegação de faturamento em duplicidade, depende de prova inequívoca de tal fato.

No presente caso, necessário se faz a vinculação entre as NFST emitidas para o suposto crédito especial (adiantamento de R\$ 3,00) disponibilizado e a recarga posterior realizada pelo mesmo cliente, cuja fatura, apesar de cobrada integralmente, deveria ter sido abatido o serviço de comunicação referente ao citado crédito especial, concedido anteriormente.

A Impugnante elaborou, por meio de relatórios gerenciais internos, as planilhas contidas nos CDs de fl. 14, referente aos períodos (01/07 a 01/08 e 03/08) e fl. 127 referente aos períodos (06/07 a 10/07), que se prestariam a realizar a supracitada vinculação do crédito especial e a recarga posterior.

No entanto, como observado pelo próprio Fisco, quando da emissão da NFST, a Impugnante não faz distinção entre os “créditos especiais de R\$ 3,00” e os “créditos normais de R\$ 3,00” (vendidos e recebidos imediatamente). Ambos são descritos na NFST como “recarga valor R\$ 3,00”.

Inclusive, o próprio arquivo eletrônico enviado pela Autuada com base no Convênio ICMS nº 115/03, foi elaborado neste formato, não fazendo qualquer distinção entre “créditos especiais de R\$ 3,00” e “créditos normais de R\$ 3,00”.

Isso, por si só, já inviabilizaria a identificação inequívoca dos créditos a que faria jus a Impugnante, visto que o ICMS referente aos créditos normais de R\$ 3,00 (três reais), não enseja qualquer devolução ou compensação.

Todavia, o Fisco efetuou o confronto das novas planilhas do Pedido de Compensação apresentadas pela Autuada (CD de fl. 287) com os arquivos eletrônicos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

enviados, em conformidade com o Convênio ICMS nº 115/03, que representam as 2ªs vias eletrônicas das NFSTs (DVD de fl. 212).

Porém, diversas irregularidades e inconsistências foram encontradas, tais como:

- códigos de autenticação do registro (Hash Code) que não conferem com os arquivos originais do Convênio ICMS nº 115/03 (amostra à fl. 298);

- supostos “créditos especiais” relacionados em duplicidade (amostra à fl. 296) e também situações em que uma só NFST de recarga subsequente foi vinculada a vários créditos especiais de R\$ 3,00 (três reais), concedidos anteriormente (amostra à fl. 297);

- recebimento de vários créditos especiais seguidos, sem uma recarga específica vinculada a cada um deles;

- situações em que, na recarga subsequente, o valor destacado na NFST é menor que o valor do crédito especial anterior concedido;

- créditos especiais que não tiveram uma recarga subsequente vinculada.

Deste modo, o que se depreende é que não existe vinculação entre as Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação referentes aos créditos especiais de R\$ 3,00 (três reais) concedidos e as da recarga posterior, na qual teria sido quitado este crédito. Não há ainda qualquer diferenciação entre a descrição do produto contida nas Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação referentes aos créditos especiais de R\$ 3,00 e a descrição do produto referente aos créditos normais de R\$ 3,00.

Sendo assim, torna-se impossível afirmar que exista liquidez ou certeza em relação aos créditos de ICMS pleiteados, restando prejudicada a pretensão de compensar tais valores com os débitos correntes do tributo estadual.

Quanto às multas, a Impugnante afirma que são confiscatórias, desproporcionais e desprovidas de razoabilidade.

A Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor efetuado pela Autuada, quando da apropriação indevida de créditos de ICMS.

Já a Multa Isolada, capitulada no art. 55, inciso XXVI, da citada lei, foi exigida pela apropriação de crédito tributário em desacordo com a legislação tributária, descumprindo obrigação acessória, qual seja, o dever de apropriar os créditos somente nos termos previstos na legislação tributária, de forma a não interferir indevidamente no montante de ICMS a ser recolhido aos cofres do Estado.

Em suma, enquanto a multa de revalidação decorre do não pagamento do tributo a tempo e modo (obrigação principal), a multa isolada decorre do não cumprimento de uma obrigação acessória.

Por conseguinte, a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira e Orias Batista Freitas.

**Sala das Sessões, 25 de setembro de 2013.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Presidente / Revisora**

**Cindy Andrade Moraes  
Relatora**

T