

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

Acórdão: 21.326/14/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000179295-02  
Impugnação: 40.010133533-14  
Impugnante: TIM Celular S/A  
IE: 062265683.00-86  
Proc. S. Passivo: Marcelo Tostes de Castro Maia/Outros  
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM PARA O ATIVO PERMANENTE - PROPORCIONALIDADE.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos às aquisições de bens para o Ativo Permanente, uma vez que a escrituração do livro CIAP se mostra incorreta, bem como o cálculo dos coeficientes mensais de apropriação dos créditos. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de crédito de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2008, em decorrência de apropriação a maior do crédito correspondente à parcela mensal de 1/48 (um quarenta e oito avos) do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bens destinados ao Ativo Permanente do estabelecimento.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 579/612 e requer, ao final, a procedência da peça de defesa.

O Fisco manifesta-se inicialmente em relação aos valores da denúncia espontânea, esclarecendo que o lançamento partiu dos livros fiscais retificados pela Impugnante após a denúncia espontânea (fls. 696/698), juntando os documentos de fls. 699/795.

Devidamente intimada, comparece a Autuada às fls. 801/802, quando requer o regular processamento do feito, mantendo os argumentos da peça inicial.

O Fisco, em manifestação de fls. 805/829, refuta as alegações da Impugnante e requer a procedência do lançamento.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do Conselho de Contribuinte, às fls. 832/839, opina pela procedência parcial do lançamento, para incluir na apuração dos coeficientes as parcelas relativas aos CFOPs nºs 5301 e 6301.

### **DECISÃO**

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

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de crédito de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2008, em decorrência de apropriação a maior do crédito correspondente à parcela mensal de 1/48 (um quarenta e oito avos) do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bens destinados ao Ativo Permanente do estabelecimento.

Para apuração dos coeficientes que entende corretos, o Fisco elaborou os anexos “1” a “10”, relacionados às fls. 17/18 dos autos.

O crédito tributário encontra-se demonstrado na planilha de fls. 20, em decorrência da apuração dos novos coeficientes de crédito (fls. 22).

De posse das informações constantes dos livros e documentos fiscais apresentados pela Autuada, o Fisco efetuou os seguintes procedimentos:

1 – Extração dos valores dos créditos do Ativo Imobilizado – retirados do livro CIAP, apresentado pela Autuada para o exercício de 2008.

2 – Extração e demonstração dos valores mensais consolidados dos créditos de Ativo Permanente utilizados pela Autuada e das parcelas por ela estornadas conforme livro Registro de Apuração do ICMS de 2008.

3 – Extração e consolidação dos valores das saídas totais e tributadas lançadas nos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS.

4 – Demonstração mensal dos valores consolidados dos CFOP que não se referem a atividade principal da Contribuinte, cujos valores foram excluídos do valor total das saídas e das saídas tributadas, ou seja, excluídos do cálculo do coeficiente.

5 – Demonstração da apuração do saldo acumulado de crédito de ICMS de bens do Ativo Imobilizado, considerando as notas fiscais lançadas no livro CIAP do ano de 2008.

6 – Demonstração do valor total das saídas e do valor total tributado para determinação do coeficiente de creditamento de 1/48 (um quarenta e oito avos) do ICMS de bens do Ativo Imobilizado.

7 – Cálculo e demonstração dos créditos de ICMS indevidamente apropriados relativos aos bens adquiridos para o Ativo Permanente no exercício de 2008.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Primeiramente, pede a Impugnante que os valores recolhidos a título de denúncia espontânea, relativos a créditos apropriados indevidamente, sejam deduzidos do presente lançamento.

No entanto, o Fisco esclarece que, em decorrência da denúncia espontânea, a Impugnante apresentou os “livros originais” e os “livros reapurados” (termo utilizado pela Impugnante), além dos cálculos realizados e os comprovantes de pagamento, em julho de 2011 e que esse fato foi levado em consideração no levantamento fiscal.

O Fisco, ao lavrar o AIAF nº 10.000003258.96 de 25/09/12, solicitou à Impugnante os seguintes livros fiscais : livro Registro de Entrada, livro Registro de Saídas, livro Registro de Apuração de ICMS, todos do período de 01/01/08 a 31/12/08, sendo que os documentos foram entregues em 03/10/12, devidamente corrigidos após os recolhimentos realizados pela Impugnante.

Às fls. 696/795, o Fisco promoveu a juntada dos livros Registro de Apuração de ICMS (“originais” e os “recalculados”) para comprovar que os livros entregues ao Fisco e utilizados no presente lançamento foram os corrigidos pela Impugnante após os recolhimentos.

Assim, a própria Impugnante corrigiu os livros, alterando os valores registrados de acordo com os recolhimentos efetuados.

Para comprovar as suas afirmativas, o Fisco elaborou a planilha de fls. 795, demonstrando as diferenças existentes nos 02 (dois) livros Registro de Apuração, que equivalem às diferenças recolhidas pela Impugnante.

Assim, não há que se falar em considerar os recolhimentos efetuados pela Impugnante, haja vista que a própria Autuada já se apropriou de tais valores quando corrigiu os seus livros.

Cumpra registrar que após a vista dos autos, inclusive em relação à mencionada planilha de fls. 795, a Impugnante não mais se manifestou sobre a denúncia espontânea.

Quanto ao mérito propriamente dito, a Impugnante aponta a existência de erros na apuração do percentual de créditos a ser aproveitado, fato que gerou um indevido estorno de créditos do Ativo Permanente da Autuada.

Sustenta que o Fisco considerou como receitas “isentas e não tributadas” parcelas sobre as quais incide o imposto estadual, bem como deixou de excluir do denominador da fração as parcelas desconexas do fato gerador do ICMS na prestação de serviço de comunicação.

Entende que a apuração do coeficiente de creditamento deve corresponder ao resultado da divisão entre as operações ou prestações tributadas e o total das operações ou prestações ocorridas no período de apuração.

Em síntese, requer os seguintes ajustes no cálculo dos coeficientes:

a) Pede que os valores dos CFOPs nºs 5403, 6403, 5409 e 6409 sejam classificados como operações tributadas, apesar de escriturados na coluna “outras”, por se tratar de mercadorias comercializadas no regime de substituição tributária.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) Roga que os CFOPs n<sup>os</sup> 5301 e 6301 sejam considerados como prestações tributadas, por se tratar de diferimento nas prestações de DETRAF (interconexão e cessão de meios de rede), muito embora escrituradas como prestações “isentas” e “outras”.

c) Alega que os CFOPs n<sup>os</sup> 5152, 6152, 5949 e 6949 devem ser considerados no cálculo do coeficiente, excluindo-se os valores classificados como “outras”, uma vez que parte das operações foi realizada com tributação do ICMS.

d) Solicita que o CFOP n<sup>o</sup> 5307, com lançamentos isentos, seja considerado na equação do coeficiente de creditamento.

e) Alega que registrou saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária nos CFOPs n<sup>os</sup> 5102 e 6102 erroneamente, quando o correto seria 5403.

Sustenta a Defesa que a adequada classificação demonstraria o mesmo coeficiente de creditamento utilizado na apuração das parcelas de crédito.

A Lei Complementar n<sup>o</sup> 87/96 assim trata a matéria:

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

§ 5o Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I - a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

III - para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

Ao analisar as questões levantadas pela Defesa, o Fisco elabora as planilhas de fls. 820/822, para demonstrar que o trabalho realizado está correto, destacando que, se adotadas as premissas da Impugnante, os coeficientes de creditamento seriam menores que aqueles adotados no presente lançamento tributário, uma vez que o Fisco efetuou ajustes em favor da Autuada ao subtrair, do valor contábil total das saídas e da base de cálculo total das saídas (saídas tributadas), CFOPs que não representam receita da atividade principal da empresa.

Importante registrar, para o deslinde da questão, que, uma vez definida a exclusão da prestação ou operação, por não se referir à atividade central da Impugnante, os valores devem ser excluídos tanto no numerador, quanto no denominador, de modo que os valores remanescentes se refiram às prestações e operações que compõem a atividade negocial do estabelecimento.

No entanto, deve-se levar em consideração que a discussão, ora travada nos autos, diz respeito aos créditos originários de aquisições de bens do Ativo Permanente. Logo, tais bens devem ser os aplicados no objeto negocial da Autuada, ou seja, no caso dos autos, no serviço de comunicação.

Certo é que os bens do Ativo Permanente autorizam a apropriação de créditos de ICMS quando vinculados ao processo produtivo, que no caso presente se refere aos instrumentos e aparelhos necessários para a realização dos serviços de telecomunicações.

Assim, a aquisição e comercialização de mercadorias (*smart cards* e *simcards – chips* – e aparelhos telefônicos) constitui atividade-meio, que não está atrelada à prestação do serviço de comunicação (disponibilização), servindo apenas para alavancar essa prestação de serviço.

Assim, no caso dos CFOPs nºs 5403, 6403, 5409 e 6301, que se referem às saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, os valores devem ser expurgados para a apuração dos coeficientes, estando correta a atitude do Fisco.

A regra é a mesma para os demais CFOPs indicados pela Impugnante às fls. 11 e 19 de sua peça de defesa (fls. 589 e 597 dos autos), incluindo-se, também, as chamadas “vendas de seguros”.

No tocante às prestações de DETRAF (interconexão e cessão de meios de rede – CFOPs nºs 5.301 e 6.301), está correta a afirmativa da Defesa de que tais serviços estão amparados pelo diferimento do imposto. Assim, para efeito de apuração dos coeficientes de crédito de bens do Ativo Permanente, tais prestações são consideradas tributadas.

Sob o aspecto técnico, portanto, o lançamento não está correto ao excluir tais rubricas da apuração, conforme se apura pelo quadro de fls. 28/33 (Anexo 5 – Demonstrativo dos valores dos CFOPs excluídos das saídas totais e das saídas tributadas). Nesse caso, devem ser computados os valores totais referentes aos CFOPs

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nºs 5301 e 6301, nos quais se constate seu registro na escrita fiscal para o ano de 2008, tanto para o valor total das prestações, quanto para as prestações tributadas.

Quanto ao CFOP nº 5307, cumpre registrar que ele não compõe a planilha de fls. 28/33 e a Impugnante afirma que o Fisco deixou de computar operações financeiras e operações não tributadas.

Considerando que o CFOP nº 5.307 refere-se a “Prestação de serviço de comunicação a não contribuinte”, a Impugnante não logrou comprovar que as parcelas não tributadas, lançadas em “Outras” e “Isentas”, se refiram a operações fora do campo de incidência e que mereçam a exclusão para cálculo dos coeficientes.

No tocante aos efeitos confiscatórios das multas aplicadas pelo Fisco, cumpre lembrar que as penalidades foram lançadas nos exatos termos das disposições contidas na Lei nº 6.763/75, razão pela qual tal alegação deve ser afastada, a teor do que dispõe o inciso I do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Corretas em parte, portanto, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da mencionada lei.

Por outro lado, alega a Impugnante que, por força do que dispõe o art. 132 do CTN, a Autuada, na condição de incorporadora da Tim Nordeste S/A, a partir de 30/12/09, não deve suportar as multas de ofício, mas tão somente o tributo.

Não obstante a utilização de expressões variadas ao longo do capítulo que trata da responsabilidade tributária no CTN, na esteira do disposto no art. 128 do referido *Codex*, a responsabilidade atinge o crédito tributário, composto pelas parcelas de tributo, multas e encargos de juros.

Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça – STJ pronunciou-se no sentido de que a responsabilidade do sucessor atinge tributos e multas, independentemente da redação do Código Tributário Nacional – CTN. No REsp 923012 MG 2007/0031498-0, sob a relatoria do Ministro LUIZ FUX, proferiu-se decisão no seguinte sentido:

### EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. RESPONSABILIDADE POR INFRAÇÃO. SUCESSÃO DE EMPRESAS. ICMS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA OPERAÇÃO MERCANTIL. INCLUSÃO DE MERCADORIAS DADAS EM BONIFICAÇÃO. DESCONTOS INCONDICIONAIS. IMPOSSIBILIDADE. LC N.º 87/96. MATÉRIA DECIDIDA PELA 1ª SEÇÃO, NO RESP 1111156/SP, SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC.

1. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SUCESSOR ABRANGE, ALÉM DOS TRIBUTOS DEVIDOS PELO SUCEDIDO, AS MULTAS MORATÓRIAS OU PUNITIVAS, QUE, POR REPRESENTAREM DÍVIDA DE VALOR, ACOMPANHAM O PASSIVO DO PATRIMÔNIO ADQUIRIDO PELO SUCESSOR, DESDE QUE SEU FATO GERADOR TENHA OCORRIDO ATÉ A DATA DA SUCESSÃO. (PRECEDENTES: RESP 1085071/SP, REL. MINISTRO BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 21/05/2009, DJE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

08/06/2009; REsp 959.389/RS, REL. MINISTRO CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 07/05/2009, DJE 21/05/2009; AGRG NO REsp 1056302/SC, REL. MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 23/04/2009, DJE 13/05/2009; REsp 3.097/RS, REL. MINISTRO GARCIA VIEIRA, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 24/10/1990, DJ 19/11/1990) 2. "(...) A HIPÓTESE DE SUCESSÃO EMPRESARIAL (FUSÃO, CISÃO, INCORPORAÇÃO), ASSIM COMO NOS CASOS DE AQUISIÇÃO DE FUNDO DE COMÉRCIO OU ESTABELECIMENTO COMERCIAL E, PRINCIPALMENTE, NAS CONFIGURAÇÕES DE SUCESSÃO POR TRANSFORMAÇÃO DO TIPO SOCIETÁRIO (SOCIEDADE ANÔNIMA TRANSFORMANDO-SE EM SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA, V.G.), EM VERDADE, NÃO ENCARTA SUCESSÃO REAL, MAS APENAS LEGAL. O SUJEITO PASSIVO É A PESSOA JURÍDICA QUE CONTINUA TOTAL OU PARCIALMENTE A EXISTIR JURIDICAMENTE SOB OUTRA "ROUPAGEM INSTITUCIONAL". PORTANTO, A MULTA FISCAL NÃO SE TRANSFERE, SIMPLEMENTE CONTINUA A INTEGRAR O PASSIVO DA EMPRESA QUE É: A) FUSIONADA; B) INCORPORADA; C) DIVIDIDA PELA CISÃO; D) ADQUIRIDA; E) TRANSFORMADA. (SACHA CALMON NAVARRO COELHO, IN CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, ED. FORENSE, 9ª ED., P. 701).

(...)

No caso dos autos, incumbe à empresa incorporadora assumir todos os encargos fiscais e tributários constituídos, em curso de constituição e aqueles constituídos posteriormente, nos termos do disposto no art. 129 do CTN.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para incluir no cálculo do coeficiente de crédito os CFOP 5301 e 6301, onde se constate seu registro na escrita fiscal para o ano de 2008, devendo ser computados, tanto para as prestações tributadas, quanto para o valor total das prestações. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Sala das Sessões, 19 de março de 2014.**

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

**Alexandre Périssé de Abreu**  
**Relator**

D