

Acórdão: 25.070/25/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.004087082-53  
Reclamação: 40.020159488-63  
Reclamante: Tim S/A  
IE: 062055220.00-33  
Proc. S. Passivo: André Gomes de Oliveira/Outro(s)  
Origem: DF/BH-4 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**RECLAMAÇÃO - IMPUGNAÇÃO – INTEMPESTIVIDADE. Restou comprovado nos autos que a impugnação foi apresentada após o prazo previsto na legislação, fato não elidido pela Reclamante. Reclamação indeferida. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento à menor do ICMS, em razão de aproveitamento indevido de créditos do imposto, lançado na DAPI, no mês de janeiro de 2022, relativo à integralidade do valor constante no requerimento de restituição do ICMS, operação Própria (ICMS/OP) e ICMS, substituição tributária (ICMS/ST), uma vez não configurada a hipótese prevista no art. 23, inciso II, Parte 1, Anexo XV, RICMS/02.

Apurou-se que na composição do valor da restituição do ICMS retido a título de substituição tributária e ICMS Operação Própria, decorrente das saídas de aparelhos celulares, a Autuada promoveu a inclusão das operações que intitulou como transposição de estoque, no cálculo do valor a ser restituído.

Essas operações, contudo, como bem se depreende da simples leitura das notas fiscais relacionadas nos arquivos do *one drive*, não podem, sob qualquer perspectiva, ser consideradas sob a ótica de restituição do ICMS/ST e ICMS/OP, conforme demonstrado no Relatório Fiscal Complementar e nos anexos que compõem o e-PTA.

Vale ressaltar a ocorrência da venda de aparelhos celulares, em operações denominadas pela Autuada como comodato, cujo pagamento se deu mediante cobrança mensal das parcelas referentes a planos de serviços de telefonia, com maior valor agregado e com fidelização do serviço de telecomunicação prestado pela Autuada aos clientes.

Dessa forma, encontram-se ausentes requisitos essenciais ao instituto do comodato.

Logo, as mercadorias foram destinadas à comercialização, não se amoldando à hipótese do inciso II do art. 23 da Parte 1 do Anexo XV do RICMS/02.

Exigência de ICMS, da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, todos da Lei nº 6.763/75.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 146/164, com os argumentos a seguir em síntese:

- argui a nulidade do Auto de Infração, por assentar-se em mera presunção do Fisco, em afronta ao art. 142 do Código Tributário Nacional, entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) consignado na Súmula nº 473 e ainda o art. 153-A do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA;

- informa que sua principal atividade é a prestação de serviços de telecomunicação, tanto serviço móvel pessoal – SMP, quanto serviço telefônico fixo comutado – STFC, nas modalidades local, longas distâncias: nacional e internacional;

- acrescenta que para “*incrementar as receitas inerentes ao seu objeto social, passou a promover a comercialização, junto aos seus clientes*”, de aparelhos celulares, SIM cards e produtos congêneres;

- esclarece que os produtos de telefonia celular se sujeitam à sistemática do ICMS/ST, conforme previsto no Convênio ICMS nº 135/06;

- aponta que o remetente destes produtos de telefonia celular é o responsável pelo recolhimento do ICMS/ST incidente sobre as operações internas subsequentes que serão realizadas com tais mercadorias, em favor do estado de Minas Gerais, nos termos da legislação de regência;

- sustenta que não ocorreu o fato gerador presumido do ICMS/ST, incidente sobre a aquisição interestadual dos produtos de telefonia móvel, e apresenta as informações a seguir transcritas:

- relata que parte dos produtos de telefonia móvel, adquirida para ser comercializada dentro do território mineiro, foi remetida aos seus clientes em operações de comodato;

- entende que nessa hipótese (operação em comodato), teria direito à restituição do valor do imposto, recolhido sob o regime de substituição tributária, em razão da inoccorrência do fato gerador presumido, conforme regras formais, previstas na legislação tributária;

- esclarece que a aquisição interestadual foi submetida ao recolhimento do ICMS/ST, portanto, segundo seu entendimento, teria direito ao aproveitamento do crédito do imposto/ operação própria (ICMS/OP), destacado na nota fiscal de aquisição em sua escrita fiscal, para fins de compensação com débitos de ICMS/OP apurados no mesmo período;

- informa que apresentou “Requerimento de Restituição do ICMS por substituição tributária, para recuperar o ICMS/ST, recolhido indevidamente;

- acrescenta que o requerimento não foi analisado pelo Fisco, no prazo de 90 (noventa) dias, nos termos do art. 10, § 1º da Lei Complementar (LC) nº 87/96,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

assim realizou o aproveitamento do crédito em questão, no período de apuração de novembro de 2021.

Em relação à análise promovida pelo Fisco acerca da restituição, apresenta as seguintes considerações:

- relata que o Fisco não autorizou a apropriação do crédito relativo às remessas em comodato, de modo que lavrou o Auto de Infração em exame, sob o fundamento de que as saídas em comodato, não estariam amparadas legalmente nas hipóteses de restituição do ICMS/ST;

- reitera a arguição de nulidade do lançamento fiscal, no que se refere à identificação da ocorrência do fato gerador e à matéria tributável, com inobservância do art. 142 do Código Tributário Nacional – CTN;

- acrescenta que a autuação não contém critérios técnicos que confirmem a natureza das operações autuadas, baseando-se em mera presunção de que as operações de comodato seriam, em verdade, vendas de aparelhos celulares cujo pagamento, supostamente, teria se dado mediante cobrança mensal das parcelas referentes a planos de serviços de telefonia;

- relata que o Fisco sustenta a glosa dos créditos, exclusivamente, ao seguinte argumento: *“a venda de aparelhos celulares através das operações de comodato, uma vez que, o pagamento se daria pelo aumento na cobrança mensal das parcelas referentes aos planos de serviços de telefonia, o que anularia os requisitos de comodato”*;

- entende que o fato gerador do ICMS sobre a circulação de mercadorias, é a comercialização interna ao consumidor final, portanto, não ocorreu o fato gerador do ICMS, na hipótese de os produtos, inicialmente adquiridos, para comercialização interna, serem cedidos em comodato;

- sustenta que tem o direito de aproveitar os créditos do ICMS/OP e ICMS/ST, relativos às aquisições interestaduais de produtos, posteriormente submetidos a saídas em comodato, uma vez que não há qualquer vedação nesse sentido, nos termos do art. 150, § 7º da Constituição da República de 1988 – CR/88, e art. 10 da Lei Complementar (LC) nº 87/96;

- acrescenta que a legislação mineira, autoriza a restituição do ICMS/ST, quanto ao fato gerador que ensejou seu recolhimento não ocorrer, nos termos dos arts. 22, 23, incisos I e II e 24 todos da Parte 1, Anexo XV, RICMS/02;

- reitera que a operação de comodato, não traduz circulação jurídica de mercadoria, uma vez que, a propriedade do bem continua a ser do comodante, portanto, tais operações não podem ser consideradas como fato gerador do ICMS;

- acrescenta que tem direito ao aproveitamento integral do ICMS/OP, destacado na nota fiscal de aquisição das mercadorias, cujo fato gerador presumido do ICMS/ST, não ocorreu;

- cita dispositivo constitucional (art. 155, § 2º, inciso I da CR/88), art. 66, § 10, RICMS/02 e entendimento do Tribunal de Justiça de Minas Gerais - TJMG, que

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tratam do creditamento do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou.

Acerca da impossibilidade de presunção de venda de aparelhos cedidos em comodato, apresenta os seguintes argumentos:

- aduz que adquiriu uma série de mercadorias com o intuito inicial de revenda, entretanto, tais mercadorias foram, posteriormente, transpostas do estoque, para integrar o ativo da companhia (transposição de estoque), haja vista que além das saídas a título de revenda, a Impugnante realiza com seus clientes operações de comodato de seus produtos;

- assevera que há o direito ao crédito, uma vez que no momento da transposição do bem para o ativo imobilizado, emite-se outra nota fiscal, pagando o tributo novamente;

- pondera que *“não há dúvidas de que a natureza do comodato permanece intacta após o aumento nas cobranças mensais, isso porque, é natural que o cliente contrate alterações no plano de serviços, já que o cliente demandará de mais estrutura dos serviços de telefonia, de modo a comportar a utilização do novo equipamento cedido pela Impugnante”*;

- acrescenta que *“o comum ajuste no plano, está apenas refletindo os custos operacionais envolvidos na disponibilização do aparelho como parte do serviço, portanto, não se trata de uma venda disfarçada e não há fundamento para descaracterizar a operação”*;

- aduz que a multa de revalidação é aplicada nos casos de falta de recolhimento do imposto e a hipótese dos autos é de suposto creditamento indevido;

- entende que é ilegal a exigência cumulativa das multas de revalidação e isolada;

- pontua que a infração referente ao recolhimento à menor do imposto deve ser absorvida pela infração de escrituração dos créditos de forma indevida, afim de se evitar dupla penalização pelo mesmo fato;

- cita doutrina acerca de ilicitude e sansão tributária;

- requer:

- o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração, eis que eivado de nulidades;

- o cancelamento integral do lançamento fiscal ou a exclusão da multa de revalidação, na medida que o caso trata-se de aproveitamento indevido de crédito.

Pede a procedência da impugnação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização manifesta-se às págs. 305/326, refuta as alegações da Defesa e pugna pela procedência do lançamento.

### **Da Instrução Processual**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Divisão de Triagem e Expedição – DITEX do Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CCMG, encaminha os autos à origem para verificação da tempestividade da impugnação, págs. 327.

### **Da Intempestividade da Impugnação**

A Delegacia Fiscal (DF/BH-4), nega seguimento à impugnação apresentada por constatar sua intempestividade (págs. 328/331).

### **Da Reclamação**

Tendo em vista tal decisão, a Autuada apresenta, por seu procurador regularmente constituído, Reclamação às págs. 332/351. Reitera os argumentos já apresentados em sede de impugnação. Pede o deferimento da reclamação.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, novamente, manifesta-se às págs. 407/408, e pugna pela manutenção ao indeferimento à reclamação apresentada.

### **Da Instrução Processual**

Em sessão realizada em 22/07/25, acorda a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em retirar o processo de pauta, marcando-se extrapauta para o dia 24/07/25. Pela Reclamante, assistiu à deliberação o Dr. Túlio Gustavo Teixeira Souza, (págs. 413).

---

### **DECISÃO**

Trata-se de Reclamação por meio da qual a Autuada, ora Reclamante, insurge-se contra decisão que declarou a intempestividade de sua impugnação em razão da aplicação do art. 114, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais - RPTA, estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

#### RPTA

Art. 114. O chefe da repartição fazendária, ou funcionário por ele designado, negará seguimento à impugnação que:

I - for apresentada fora do prazo legal ou for manifesta a ilegitimidade da parte;

(...)

O prazo previsto nas normas tributárias mineiras para apresentação de impugnação é de 30 (trinta) dias, nos termos do art. 163 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

#### Lei nº 6.763/75

Art. 163 - A impugnação será dirigida ao Conselho de Contribuintes e entregue na repartição fazendária competente ou remetida por via postal ou outro meio, conforme dispuser o regulamento, no prazo de trinta dias.

(...)

No mesmo sentido, apresenta-se o art. 117 do RPTA:

RPTA

Art. 117. A impugnação será apresentada em petição escrita, dirigida ao Conselho de Contribuintes, no prazo de trinta dias contados da intimação do lançamento de crédito tributário ou do indeferimento de pedido de restituição de indébito tributário.

§ 1º - A impugnação será entregue:

I - em se tratando de e-PTA, por meio do SIARE;

II - em se tratando de PTA em meio físico, na repartição fazendária a que estiver circunscrito o impugnante ou na repartição fazendária indicada no Auto de Infração.

§ 2º - Na hipótese do inciso II do § 1º, a impugnação poderá ser enviada por via postal com Aviso de Recebimento a uma das repartição fazendárias referidas no dispositivo, hipótese em que a data da postagem será considerada como a de protocolização.

(...)

Ressalte-se que o art. 12, inciso VI, do RPTA é claro ao dispor que:

RPTA

Art. 12 - As intimações dos atos do PTA serão consideradas efetivadas:

(...)

VI - em se tratando de intimação por meio de Domicílio Tributário Eletrônico - DT-e -, na data em que o contribuinte ou o interessado acessar eletronicamente o seu teor.

(...)

A forma de contagem dos prazos se dá conforme o art. 13 do RPTA/08, *in verbis*:

RPTA

Art. 13. Os prazos do PTA serão contínuos, excluindo-se na contagem o dia do início e incluindo-se o dia do vencimento, e só se iniciam ou vencem em dia de expediente normal na repartição em que corra o PTA ou deva ser praticado o ato.

§ 1º Salvo disposição em contrário, os prazos contar-se-ão da intimação, do recebimento do PTA ou da prática do ato.

§ 2º Em se tratando de intimação por meio de publicação no Diário Eletrônico da Secretaria de Estado de Fazenda, o prazo processual terá início

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

no primeiro dia útil que se seguir ao considerado como a data da publicação.

§ 3º - Em se tratando de e-PTA:

I - o horário para a transmissão de documento encerra-se às vinte e quatro horas do último dia do prazo estabelecido, considerado o horário de Brasília;

II - caso o SIARE, por motivo técnico de responsabilidade da Secretaria de Estado de Fazenda, apresente indisponibilidade para a entrega de documento no último dia do prazo, este será prorrogado para até às vinte e quatro horas do primeiro dia útil seguinte à resolução do problema.

(...)

A intimação do lançamento do crédito tributário ocorreu no dia 10/01/25, conforme Termo de Ciência de págs. 144 dos autos.

Assim, o prazo final para interposição do recurso administrativo encerrou-se em 11/02/25. A impugnação somente foi protocolada na Repartição Fazendária em 21/02/25 (págs. 330), portanto, intempestiva.

A Reclamante não se insurge especificamente sobre o ato administrativo que considerou intempestiva sua impugnação. Em sua peça, aborda apenas o mérito do lançamento.

A Fiscalização esclarece que a Reclamante foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração no endereço constante da referida peça fiscal, fato não elidido pela Impugnante.

Dessa forma, restou comprovado que a impugnação foi apresentada após o prazo previsto na legislação (trinta dias contados da intimação), fato não elidido pela Reclamante.

Conforme o art. 153-A do RPTA, a seguir transcrito, a intempestividade da impugnação poderá ser relevada pela Câmara de Julgamento, quando esta vislumbrar que assiste à parte direito quanto ao mérito da questão.

RPTA

Art. 153-A - No julgamento de reclamação por intempestividade da impugnação, a Câmara, quando vislumbrar que assiste à parte direito quanto ao mérito da questão, poderá relevar a intempestividade.

(...)

Contudo, importante ressaltar que não se aplicou o referido artigo para relevação da intempestividade da impugnação, uma vez que não se vislumbra que assiste razão à Autuada quanto ao mérito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, à unanimidade, em indeferir a Reclamação. Em seguida, ainda à unanimidade, em negar a relevação de intempestividade da impugnação. Pela Reclamante, sustentou oralmente o Dr. Túlio Gustavo Teixeira Souza e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participaram do julgamento, além das signatárias, os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles (Revisor) e Frederico Augusto Lins Peixoto.

**Sala das Sessões, 24 de julho de 2025.**

**Gislana da Silva Carlos**  
**Relatora**

**Melissa Freitas Ribeiro**  
**Presidente**

CSP

25.070/25/1ª

Disponibilizado no Diário Eletrônico em 03/09/2025 - Cópia WEB

8