

Acórdão:	25.138/25/1ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.004164221-51	
Impugnação:	40.010159298-09	
Impugnante:	Telefônica Brasil S.A.	
	IE: 062190468.00-45	
Proc. S. Passivo:	LUIZ GUSTAVO ANTÔNIO SILVA BICHARA/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-4 - Belo Horizonte	

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - PEDIDO DE RESTITUIÇÃO INDEFERIDO. Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS, lançados na escrita fiscal do Contribuinte, relativos a pedido de restituição do imposto de operações cujos valores seriam inferiores aos presumidos na legislação, no tocante à base de cálculo relativa à substituição tributária inerente às aquisições de mercadorias recebidas com retenção antecipada do imposto. Constatou o Fisco irregularidades no mencionado pedido, estando em desacordo com o disposto no art. 22, § único 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

Versa a presente autuação sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS/ST, nos meses de maio e julho de 2020, relativos a pedido de restituição do imposto (requerimento CAFT 1091117), sob o argumento de se tratar de operações cujos valores seriam inferiores aos presumidos na legislação, no tocante à base de cálculo relativa à substituição tributária inerente às aquisições de mercadorias, especialmente aparelhos celulares, recebidas com retenção antecipada do imposto.

Os créditos apropriados referem-se a fatos geradores ocorridos no período de outubro de 2016 a junho de 2019.

A restituição pleiteada foi indeferida pelo Fisco, face à constatação das seguintes irregularidades:

- 1.** Valores erroneamente classificados pela Autuada como descontos incondicionais, no momento da venda dos aparelhos celulares;
- 2.** Créditos de ICMS/ST em valores superiores aos destacados nas notas fiscais de entradas;
- 3.** Falta de apresentação e/ou indicação precisa das respectivas notas fiscais de entradas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As exigências referem-se ao ICMS/ST apurado, indevidamente mantido na escrita fiscal da empresa após o indeferimento do pedido de restituição, acrescido das Multas de Revalidação e isolada capituladas nos art. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Foram inseridos no processo os seguintes anexos:

- Anexo 1: demonstrativo do crédito tributário;
- Anexo 2: cópia do pedido de restituição (CAFT 1091117);
- Anexo 3: DAPIs relativas aos meses de maio e julho de 2020;
- Anexo 4: manifestação Fiscal relativa à restituição requerida (CAFT 1091117);
- Anexo 5: intimações realizadas pelo Fisco à Autuada;
- Anexos 6 e 7: Contratos de Adesão de Clientes abrangidos no pedido de Restituição;
- Anexo 8: Modelos de Contratos (amostragem - 2016 a 2019);
- Anexo 9: planilha elaborada pelo Fisco com a lista final de notas fiscais não localizadas;
- Anexo 10: planilha enviada pelo Autuada com a correção de dados de notas fiscais;
- Anexos 11 e 12: planilhas com a listagem de itens em que há pedido de restituição com valores de ICMS/ST superiores aos destacados nas notas fiscais;
- Anexos 13 e 14: planilhas com a listagem de itens em que há desconto condicionado nos aparelhos celulares;
- Anexos 15 e 16: planilhas enviadas pela Autuada contendo informações das notas fiscais de entradas, saídas e valores a restituir;
- Anexo 17: planilha contendo o valor deferido para cada item do pedido.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente, por meio de procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 210/243, apresentando, em síntese, os seguintes argumentos:

• **Quanto à Infração nº 01:**

a Impugnante inicia a sua defesa apresentando aspectos legais, doutrinários e jurisprudenciais relativos ao direito ao ressarcimento/restituição do ICMS/ST em casos da espécie, salientando que o Fisco glosou indevidamente os créditos lançados em sua escrita fiscal, mesmo sendo evidente que o fato gerador ocorreu com uma base de cálculo inferior ao que teria sido presumido.

Em seguida, a Impugnante passa a discorrer sobre a não incidência do ICMS sobre descontos incondicionais.

Nessa linha, a Impugnante ressalta, inicialmente, que RICMS/02 determina, em seu art. 12, inciso I, que a base de cálculo do imposto será o valor da operação, na hipótese de operação relativa à circulação de mercadoria, o memo ocorrendo com o art. 13, § 1º, inciso II, alínea “a” da LC nº 87/96, segundo o qual a base de cálculo do ICMS será o preço da mercadoria, considerando que apenas os descontos condicionais

(*aqueles concedidos sob a ocorrência de evento posterior à nota fiscal*) podem ser nela incluídos.

Pontua que, de acordo com a Instrução Normativa SRF nº 51/78, os descontos incondicionais são “*parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos*”, isto é, aqueles concedidos por razões comerciais, não sujeitos a eventos futuros e incertos, sendo tal conceito objeto de manifestação da Coordenação Geral de Tributação, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 34/13, nos seguintes termos:

“... 5. ANTE O EXPOSTO, RESPONDE-SE À CONSULENTE QUE, PARA EFEITO DE APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL:

A) OS DESCONTOS INCONDICIONAIS CONSIDERAM-SE **PARCELAS REDUTORAS DO PREÇO DE VENDAS, QUANDO CONSTAREM DA NOTA FISCAL DE VENDA DOS BENS OU DA FATURA DE SERVIÇOS E NÃO DEPENDEREM DE EVENTO POSTERIOR À EMISSÃO DESSES DOCUMENTOS**; ESSES DESCONTOS NÃO SE INCLUEM NA RECEITA BRUTA DA PESSOA JURÍDICA VENDEDORA E, DO PONTO DE VISTA DA PESSOA JURÍDICA ADQUIRENTE DOS BENS OU SERVIÇOS, CONSTITUEM DEDUÇÃO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO, NÃO CONFIGURANDO RECEITA;

B) OS DESCONTOS CONDICIONAIS SÃO AQUELES QUE DEPENDEM DE EVENTO POSTERIOR À EMISSÃO DA NOTA FISCAL, USUALMENTE, DO PAGAMENTO DA COMPRA DENTRO DE CERTO PRAZO, E CONFIGURAM DESPESA FINANCEIRA PARA O VENDEDOR E RECEITA FINANCEIRA PARA O COMPRADOR ...”

Assinala que, desta forma, são características dos descontos incondicionais:

(i) serem redutores de receita; (ii) constarem na nota fiscal ou fatura de serviços; e (iii) não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

Acrescenta que, com base no art. 121 do Código Civil, a condição subordina a efetivação de determinado negócio jurídico à ocorrência de evento futuro e incerto, ou seja, a configuração de desconto sob condição depende da ocorrência de determinado evento futuro e incerto.

Cita o art. 110 do CTN, o qual disciplina que a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela CF/88, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Reforça, neste contexto, que o conceito de desconto incondicional, como sendo aquele que não se sujeita a evento futuro e incerto, foi sedimentado pelo STJ, no ERESP nº 508.057/SP, que ensejou a edição da Súmula nº 457, conforme abaixo:

“TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ICMS. BASE DE CÁLCULO. DESCONTO CONDICIONAL.

1. OS VALORES CONCERNENTES AOS DESCONTOS DITOS PROMOCIONAIS, ASSIM COMO OS DESCONTOS PARA PAGAMENTO À VISTA, OU DE QUAISQUER OUTROS DESCONTOS CUJA EFETIVAÇÃO NÃO FIQUE A DEPENDER DE EVENTO FUTURO E INCERTO, NÃO INTEGRAM A BASE DE CÁLCULO DO ICMS, PORQUE NÃO FAZEM PARTE DO VALOR DA OPERAÇÃO DA QUAL DECORRE A SAÍDA DA MERCADORIA"

(HUGO DE BRITO, DIREITO TRIBUTÁRIO - II, SÃO PAULO, EDITORA RT, 1994, P. 237).

2. O VALOR DOS DESCONTOS INCONDICIONAIS OFERECIDOS NAS OPERAÇÕES MERCANTIS DEVE SER EXCLUÍDOS DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS, AO PASSO QUE OS DESCONTOS CONCEDIDOS DE MANEIRA CONDICIONADA NÃO GERAM A REDUÇÃO DO TRIBUTO. PRECEDENTES.

3. NA HIPÓTESE, O DESCONTO EFETUADO PELA EMBARGANTE ESTAVA CONDICIONAL À UTILIZAÇÃO DE FINANCIAMENTO OFERECIDO POR EMPRESA DO MESMO GRUPO, SEM VALIA PARA QUEM EFETUASSE AS COMPRAS UTILIZANDO-SE DE DINHEIRO, CARTÃO DE CRÉDITO OU CHEQUE.

4. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA CONHECIDOS E IMPROVIDOS"

Expõe que, levando em consideração o entendimento acima e da legislação pátria, o Fisco consignou no relatório colacionado ao Auto de Infração que *"o desconto incondicionado não integra a base de cálculo do ICMS, todavia, o desconto condicionado integra"*.

Após tais considerações, a Impugnante passa a sustentar que houve interpretação equivocada dos contratos por ela firmados com seus clientes, afirmando que o Fisco Estadual entendeu que os descontos por ela concedidos seriam condicionais, sob as justificativas de que **(a)** haveria período de fidelização, em que o usuário estaria sujeito à aplicação de cláusula penal, que é um evento futuro e incerto; **(b)** ao analisar o desconto no momento da ocorrência do fato gerador e da emissão da nota fiscal, seria inegável que o abatimento concedido no momento da venda dos aparelhos não pode ser considerado perfeito e acabado.

Ressalta, porém, que concedia diversos descontos incondicionais aos seus clientes na venda de aparelhos celulares com o objetivo de fidelizá-los, os quais eram previamente informados no momento da celebração do negócio e reduziam o preço das mercadorias vendidas. Paralelamente, eram celebrados contratos de prestação de serviço de telecomunicação (*outro negócio jurídico*), os quais previam multas rescisórias.

Reproduz, nesse sentido, trechos dos contratos firmados entre as partes, o qual deixaria evidente que a multa seria aplicada em caso de cancelamento de serviços da Vivo ou transferência para plano de serviço e/ou pacote de tráfego inferior ao contratado, não tendo qualquer relação com a aquisição do aparelho.

Destaca que as previsões contratuais por ela instituídas estavam em consonância com a Resolução nº 632/14, que aprovou o Regulamento Geral de Direitos do Consumidor de Serviços de Telecomunicações e autorizava que as prestadoras

oferecessem planos com prazo mínimo de vigência de 12 meses, prevendo multa por rescisão antecipada, complementando que a multa rescisória é aplicada por rescisão antecipada e imotivada do plano de serviços e não tem qualquer relação jurídica com o contrato de compra e venda do aparelho, vale dizer, não é possível igualar institutos de naturezas jurídicas distintas: desconto na venda de mercadoria e multa vinculada ao plano da prestação de serviços.

Frisa que, ao se analisar a linha de acusação utilizada pelo Fisco, pode-se concluir que a tese de que a multa rescisória corresponderia à reversão de um desconto condicionado parte de duas premissas equivocadas, quais sejam: **(a)** o não pagamento da multa seria um benefício (equivalente a um desconto) e **(b)** este benefício dependeria do implemento da condição de permanência no plano.

Contudo, de acordo com a Impugnante, o não pagamento de uma multa não é o benefício de um cliente, mas um direito do usuário que não infringe as obrigações contratuais assumidas, de tal forma que a multa só se torna devida com a prática de um ilícito: a rescisão precoce de um contrato de prestação de serviço.

Acrescenta que o cumprimento espontâneo dos deveres e obrigações é a regra, sendo o descumprimento a exceção, isto é, a permanência no plano não pode ser tomada como condição, como defende equivocadamente o Fisco.

Relembra, nessa linha, que o art. 121 do Código Civil (Lei nº 10.406/02), dispõe justamente que o termo “condição” representa “a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto”. Deste modo, a permanência no plano pelo período contratado é evento futuro e certo no âmbito do contrato celebrado entre as partes, não havendo que falar em incerteza ou disponibilidade quanto a este fato.

Acentua que, além disso, o art. 122 do mesmo diploma legal, estabelece que “são lícitas, em geral, todas as condições não contrárias à lei, à ordem pública ou aos bons costumes; entre as condições defesas se incluem as que privarem de todo efeito o negócio jurídico, ou o sujeitarem ao puro arbítrio de uma das partes”. Se o desconto concedido estivesse condicionado à manutenção do plano de serviços, sua rescisão antecipada caracterizaria condição resolutiva, uma vez que dependeria exclusivamente da vontade do usuário. Nesse caso, conforme redação do art. 124 do CC, tal condição deveria ser considerada inexistente, sem comprometer a validade do negócio jurídico ao qual está vinculada.

Assim, em sua visão, a aquisição do aparelho e a contratação simultânea do plano de serviços são negócios jurídicos diferentes e simultâneos, não podendo se falar de evento futuro e incerto, como exigem as condições jurídicas propriamente ditas, oportunidade em que reproduz precedente do TJ/SP para corroborar a sua afirmação.

De toda forma, segundo a Impugnante, caso se entenda que a previsão da multa contratual ainda está vinculada à aquisição do aparelho, é necessário observar que o cumprimento de determinada obrigação firmada entre as partes, antes de ocorrer a venda do produto que será objeto de desconto, consiste em uma característica natural do mundo dos negócios. Logo, eventuais multas previstas no contrato da venda dos aparelhos não são suficientes para descaracterizar a incondicionalidade dos descontos

concedidos, como alega o Fisco, pois a anuência do cliente para cumprir determinadas regras para fazer jus a um desconto que será concedido na aquisição do celular consiste em um evento pretérito à concessão do desconto, de ocorrência certa, caracterizando-se como desconto incondicionado, nos termos do art. 121 do CC.

Frisa que a RFB já analisou controvérsias semelhantes e editou a Solução de Consulta COSIT nº 49/15, concluindo que os descontos incondicionais podem até ser atrelados a determinados eventos e condições, desde que ocorram previamente à venda ou prestação do serviço – *exatamente a hipótese em análise*:

NESSE CASO O VALOR DO BÔNUS DO CLIENTE ACEITO POR UM DOS ESTABELECIMENTOS CONVENIADOS, NADA MAIS É QUE UM DESCONTO, JÁ QUE O BÔNUS PERDE SUAS FUNÇÕES UMA VEZ UTILIZADO PELO CLIENTE. **TRATA-SE DO CONCEITO DE DESCONTO INCONDICIONAL, ISTO É, NÃO HÁ CONDIÇÕES PÓS VENDA PARA OBTENÇÃO DO DESCONTO. A ÚNICA CONDIÇÃO É POSSUIR O BÔNUS. MAS ESTA CONDIÇÃO É PRÉ VENDA, O QUE NÃO DESCARACTERIZA O DESCONTO COMO INCONDICIONAL.**

OS DESCONTOS INCONDICIONAIS, **TAMBÉM CONHECIDOS COMO DESCONTOS 'AO PÉ DA NOTA FISCAL'** NORMALMENTE NÃO SÃO CONTABILIZADOS. A CONTABILIZAÇÃO DA OPERAÇÃO ASSUME SOMENTE O VALOR LÍQUIDO DA NOTA FISCAL. (GRIFOS DA IMPUGNANTE)

Equipara, por analogia, a matéria em apreço com as bonificações de mercadorias, concedidas por varejistas (*prática muito comum no mercado e amplamente conhecida como desconto incondicional*), em que há um preço diferenciado a depender da quantidade das mercadorias, salientando que essa prática já foi objeto de análise pelo STJ em recurso repetitivo, de forma favorável aos contribuintes.

Enfatiza que, por razões de natureza comercial, o contrato firmado exige compromisso de permanência (cláusula de fidelidade) e, caso ocorra a rescisão antecipada, há a previsão de multa de caráter indenizatório, destacando que tal penalidade (*seja pela perda do benefício, seja pela necessidade de devolução dos valores*) não configura condição para a concessão do desconto, que é mantido independentemente de qualquer contrapartida enquanto vigente o contrato, tratando-se, na verdade, de uma reparação pelo descumprimento de cláusula contratual expressamente pactuada.

Salienta que a imposição de multa nos casos de inadimplemento não pode ser confundida com a revogação de um desconto concedido, pois representa tão somente o exercício legítimo de seu direito à indenização, diante da quebra do acordo.

Resume o acima exposto da seguinte forma: a obrigação de fidelidade faz parte integrante do acordo celebrado entre as partes, sendo elemento certo e concomitante à contratação. As partes assumem, desde o início, o compromisso de manter o contrato em vigor. Assim, não há qualquer dúvida ou condição suspensiva quanto às obrigações assumidas: enquanto vigente o contrato, permanecem os descontos. Havendo rescisão antecipada e sem justificativa, naturalmente cessam os benefícios contratuais, aplica-se a multa indenizatória conforme pactuado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma que este E. Conselho já analisou controvérsia semelhante, definindo pela incondicionalidade dos descontos, conforme ementa abaixo:

“PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - BASE DE CÁLCULO - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS – ABATIMENTOS DE VALORES TRIBUTÁVEIS. IMPUTAÇÃO FISCAL DE QUE A AUTUADA EXCLUIU DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS VALORES RELATIVOS À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, EQUIVALENTES AOS DESCONTOS CONCEDIDOS SOBRE AS VENDAS DE APARELHOS CELULARES. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO INCISO VII DO ART. 55 DA LEI Nº 6.763/75. ENTRETANTO, COMPROVADO NOS AUTOS TRATAR-SE DE DESCONTOS INCONDICIONAIS, NÃO CONVENCIONADOS A QUALQUER EVENTO FUTURO OU INCERTO, JUSTIFICA-SE O CANCELAMENTO DAS EXIGÊNCIAS FISCAIS. LANÇAMENTO IMPROCEDENTE. DECISÃO PELO VOTO DE QUALIDADE.” (GRIFOS DA IMPUGNANTE)

A seguir, no tópico por ela intitulado de “Desconto incondicional indicado na nota fiscal”, a Impugnante afirma que a legislação e a jurisprudência pátria têm o pacífico entendimento de que a indicação do desconto na nota fiscal é requisito suficiente para caracterizá-lo como incondicional, pelo simples fato de que é fornecido antes da efetiva prestação de serviço e, conseqüentemente, não podem ser condicionados a evento futuro e incerto. Explica-se.

Volta a transcrever o conceito de descontos incondicionais, desta vez baseando-se na Instrução Normativa RFB nº 51/78, segundo a qual *“descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de venda, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos”*, destacando que, seguindo essa orientação normativa, o STJ tem a jurisprudência pacificada de que os descontos incondicionais precisam estar indicados nas notas fiscais, sendo este o mesmo entendimento do TJ/MG, o qual já consignou que, *“como condição para não inclusão dos descontos incondicionais na base de cálculo, há exigência de que eles estejam destacados na respectiva nota fiscal”*.

Argumenta que, seguindo esta linha de raciocínio, os descontos condicionais são aqueles que não estão destacados nas notas fiscais, cuja concessão depende da ocorrência de um evento futuro e incerto. Por outro lado, os incondicionais são aqueles destacados na nota fiscal, que a concessão não depende da ocorrência de nenhum evento futuro e incerto posterior à prestação do serviço e emissão do documento fiscal, como ocorreu no presente caso.

Aduz que, no presente caso, todas as notas fiscais por ela emitidas já indicavam qual era o valor da mercadoria e qual foi o desconto concedido, apresentando exemplos de documentos fiscais nesse sentido.

Reitera que é certo que os descontos por ela fornecidos são incondicionais e não podem compor a base de cálculo do ICMS, uma vez que as regras são estipuladas em momento anterior à venda, como também os descontos são indicados nas notas fiscais e são concedidos independentemente da ocorrência de evento futuro e incerto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Consequentemente, a base de cálculo foi inferior àquela presumida no momento do recolhimento do ICMS/ST, motivo pelo qual faz jus aos créditos glosados.

• Quanto à infração nº 02:

A Impugnante afirma que, contrariamente ao entendimento do Fisco, não se creditou de um valor superior ao autorizado pela legislação estadual.

Transcreve o art. 47 do Anexo VII do RICMS/23 e informa que, baseando-se em tal dispositivo, utilizou a seguinte fórmula, para fins de cálculo do ICMS/ST a que teria direito:

ICMS – ST a restituir: Alíquota na operação interna x (valor da base de cálculo presumida – valor efetivo da mercadoria)

Demonstra, a título de exemplo, os cálculos por ela efetuados relativos à NF nº 134.105, e afirma que o seu procedimento está em conformidade com a previsão contida no dispositivo supracitado, não havendo motivos para se manter o lançamento do item 02 do Auto de Infração.

• Quanto à Infração nº 03:

Com relação à terceira infração, a Impugnante afirma que não foi possível identificar qual teria sido o motivo pelo qual o Fisco não localizou as notas fiscais por ela indicadas.

Apresenta, a título exemplificativo, print de nota fiscal constante no Anexo 10 do Auto de Infração, indicada como inexistente pelo Fisco:

Chave de Acesso	Número NF-e	Versão
53-1610-12.527.175/0014-55-55-001-000.000.588-143.511.619-5	588	3.10

Dados da NF-e

Modelo	Série	Número	Data de Emissão	Data Saída/Entrada	Valor Total da Nota Fiscal
55	1	588	25/10/2016 11:23:44:02:00		33.581,34

Emitente

CNPJ	Nome / Razão Social	Inscrição Estadual	UF
12.527.175/0014-55	Celstics Distribuicao Brasilia	768916500245	DF

Destinatário

CNPJ	Nome / Razão Social	Inscrição Estadual	UF
02.558.157/0471-26	TELEFONICA BRASIL S.A	0621904680045	MG
Destino da operação	Consumidor final	Presença do Comprador	
2 - Operação Interestadual	0 - Normal	9 - Operação não presencial (outros)	

Emissão

Processo	Versão do Processo	Tipo de Emissão	Finalidade
0 - com aplicativo do Contribuinte	SAP NFE 3.10	1 - Normal	1 - Normal
Natureza da Operação	Tipo da Operação	Forma de Pagamento	Digest Value da NF-e
Venda merc.adq.recebe.de terceiros	1 - Saída	1 - A prazo	m993/vvqdtPgptQyGOCTEy/FJl=

Informa que, com o objetivo de comprovar que faz jus aos créditos pleiteados, já foi enviado ao Fisco a correta indicação das notas fiscais que deram

origem ao crédito, comprovando a existência de tais documentos. Logo, eventual erro material no preenchimento do primeiro arquivo entregue ao Fisco não é suficiente para deslegitimar os créditos, em homenagem ao princípio da verdade material.

Finaliza afirmando que, sem qualquer indicação do motivo para tanto, o Fisco não observou o princípio da verdade material e optou por glosar os créditos de ICMS/ST de notas fiscais que existem e foram devidamente registradas nos sistemas fazendários, motivo pelo qual deve haver o cancelamento do item 3 do auto de infração.

Na parte final de sua Impugnação, a Autuada argui a impossibilidade de dupla penalização pelo mesmo fato (*bis in idem*), requerendo, subsidiariamente, a limitação das sanções a ela impostas, em sintonia com os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e não confisco.

Às fls. 377/389, o Fisco refuta os argumentos da Impugnante e requer, ao final, a manutenção integral do feito fiscal.

A Assessoria deste Conselho, por sua vez, em Parecer de págs. 390/435, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, 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.

Da Preliminar

Do Requerimento de Prova Pericial

Com o intuito de demonstrar a regularidade dos créditos por ela apropriados, a Impugnante requer a realização de prova pericial, apresentando os seguintes quesitos:

Quesito nº 01: analisando-se as notas fiscais de saída das mercadorias, pode-se afirmar que o valor dos descontos estava plenamente indicado nos documentos e, conseqüentemente, são incondicionais?

Quesito nº 02: com base nos documentos colacionados ao processo e com as regras previstas no art. 47 do Anexo VII do RICMS/23, é possível refazer o cálculo dos valores devidos a título de ICMS/ST e confirmar que a empresa levou em consideração os critérios legais para se creditar?

Quesito nº 03: após analisar os documentos juntados ao processo, é possível confirmar que as notas fiscais que deram origem aos créditos existem?

Quesito nº 04: diante das respostas aos quesitos anteriores, pode-se confirmar que a Impugnante faz jus aos créditos de ICMS/ST glosados?

Com relação ao primeiro quesito, trata-se de questão eminentemente de direito, qual seja, determinar se os descontos concedidos, vinculados a contratos de

fidelização, devem ser considerados como condicionais ou como incondicionais, integrando ou não a base de cálculo do ICMS, conforme o caso.

Antecipa-se, nesse sentido, que o fato de o desconto constar no documento fiscal emitido é condição necessária, porém não suficiente, para que possa ser considerado como incondicional, sendo imperativo, para que possa ser assim considerado, que não esteja submetido a qualquer evento futuro e incerto.

No caso dos autos, será demonstrado que os descontos concedidos por contratos de permanência (também conhecidos como descontos de fidelização), são descontos concedidos sob condição resolutiva, motivo pelo qual seu valor deve integrar a base de cálculo do ICMS, nos termos da legislação vigente, isto é, não tem fundamento o pedido de restituição sob o argumento de que o valor da operação a consumidor final foi inferior ao legalmente presumido, baseando-se em um desconto submetido, contratualmente, a evento futuro e incerto.

Quanto ao segundo quesito, o art. 31-D do Anexo XV do RICMS/02 é claro ao estabelecer que a restituição, nos casos em que o fato gerador se realizar por um valor inferior ao da base de cálculo presumida, não pode ultrapassar o montante do ICMS/ST antecipadamente retido na nota fiscal de aquisição original da mercadoria comercializada.

RICMS/02- Anexo XV

Art. 31-D - A restituição de que trata o art. 46 desta parte corresponderá à aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre o montante relativo à diferença entre o valor da base de cálculo presumida do ICMS ST da mercadoria constante do documento fiscal que acobertou sua entrada e o valor da mesma mercadoria em operação interna destinada a consumidor final, limitada ao valor do ICMS ST constante da nota fiscal de entrada. (Destacou-se)

Conforme demonstrado nos Anexos XI e XII do AI, elaborados com base em dados fornecidos pela própria Impugnante, o Fisco se limitou a glosar os créditos indevidamente apropriados/pleiteados que excederam o limite legalmente estabelecido no dispositivo acima, vale dizer, independentemente de a Impugnante ter seguido ou não a fórmula para o cálculo do valor passível de restituição, está devidamente comprovado nos autos que os créditos por ela apropriados excederam o valor do ICMS/ST retido antecipadamente na operação anterior.

No tocante ao terceiro quesito, apesar das intimações que lhe foram dirigidas, a Impugnante não apresentou informações precisas quanto às notas fiscais de entradas listadas no Anexo IX do AI, especialmente quanto às respectivas chaves eletrônicas, que permitissem ao Fisco verificar a sua real existência no Portal da NFe, inviabilizando a correlação de cada uma delas com os créditos apropriados.

Na impugnação apresentada, a única nota fiscal mencionada pela Impugnante, ainda que a título exemplificativo, como indevidamente desconsiderada, não se encontra listada no Anexo IX, mas sim no Anexo X do AI, que se refere às notas

fiscais inicialmente caracterizadas como “inexistentes”, mas que foram posteriormente acatadas, para os casos em que houve retificação das informações, permitindo a correlação supracitada.

Portanto, caberia à Impugnante, para refutar a acusação fiscal, apresentar os dados corretos das notas fiscais listadas no Anexo IX, efetivamente consideradas como “inexistentes/não encontradas”, sendo incabíveis os seus argumentos quanto a eventuais notas fiscais listadas no Anexo X, que não se encontram inseridas no Anexo IX, questão que foi muito bem abordada pelo Fisco em sua manifestação, nos seguintes termos:

Manifestação Fiscal

“... Adentrando em novo tópico de discussão, que versa sobre as notas fiscais inexistentes, novamente parece que a Impugnante não entendeu o que foi discorrido no Auto de Infração ou se fez de desentendida. O exemplo de nota citado como ‘encontrado através de simples consulta realizada no site da Fazenda’ consta no Anexo X do AI, ou seja, é um anexo que já contém inúmeras correções realizadas pela Autuada, que num primeiro momento foram consideradas inexistentes pelo Fisco.

Importante salientar que as referidas notas fiscais localizadas pelo Fisco, após as correções feitas pela Telefônica, podem ser verificadas através do Anexo X (Coluna Chave_Correta), além disso, **cumpre salientar que as referidas notas localizadas foram retiradas da glosa do Anexo IX.**

Tal fato pode ser comprovado através da **análise do anexo IX, que consta quais notas realmente foram glosadas por não terem sido localizadas, não sendo encontrada na lista a referida nota fiscal elencada pela Autuada, já que esta foi devidamente corrigida e excluída do Anexo IX.**

Ainda quanto a este tópico, a Telefônica alega que houve correta indicação das notas fiscais que deram origem ao crédito e que o fisco deveria buscar, por diversos meios, a verdade dos fatos, todavia, as alegações são totalmente infundadas pelos fatos a seguir narrados.

Esta Fiscalização, ao contrário do que foi afirmado de forma infundada na Impugnação, utilizou-se de todos os meios cabíveis para identificar as notas fiscais inexistentes através de cruzamento de banco de dados, todavia, como as tentativas foram infrutíferas, **a Telefônica foi intimada a apresentar, por diversas vezes, os dados corretos para que fosse possível identificar as notas.** Desta forma, percebe-se que não há que se falar em correta indicação das notas fiscais

já que se estivessem com preenchimento adequado seriam facilmente encontradas nos bancos de dados da SEF.

Além disso, não tem qualquer respaldo a alegação que não houve indicação de motivo da falta de diligências necessárias à complementação da prova ou esclarecimento de dúvidas. **No Anexo V é possível perceber que a Telefônica foi intimada, por mais de uma vez, a apresentar os dados corretos das notas fiscais**, além de ser devidamente informada sobre o preenchimento inadequado das mesmas, ou seja, não há que se falar na falta de indicação do motivo e houve, de fato, **inúmeras diligências e tentativas por parte do Fisco para que a planilha fosse preenchida de forma adequada ...**” (Destacou-se)

Quanto ao último quesito, diante de todo o acima exposto, a resposta é negativa, pois inexistente nos autos comprovação da legitimidade dos créditos apropriados pela Impugnante.

Ademais, a decisão do Fisco quanto ao indeferimento de pedido de restituição/ressarcimento de ICMS/ST é irrecorrível na esfera administrativa, a teor do disposto no art. 22, § 13, item “2” da Lei nº 6.763/75 c/c art. 58-A da Lei nº 14.184/02 (Lei geral dos processos administrativos do processo administrativo no âmbito da Administração Pública estadual), não competindo a este E. Conselho reexaminar as razões fáticas e legais relativas ao mencionado indeferimento do Pedido de Restituição/Ressarcimento de ICMS/ST, questão que será melhor esclarecida na parte de mérito deste acórdão.

Lei nº 6.763/75

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

[...]

§ 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 irrecorrível na esfera administrativa, o contribuinte substituído, no prazo de 15 (quinze) dias contados da ciência da decisão, procederá ao estorno dos créditos lançados, devidamente atualizado, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis. (Destacou-se)

Lei nº 14.184/02

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 58-A. **Não interposto ou não conhecido o recurso, a decisão administrativa tornar-se-á definitiva**, certificando-se no processo a data do exaurimento da instância administrativa. (Destacou-se)

Deve ser indeferida, portanto, a prova pericial requerida, nos termos do art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA (Decreto nº 44.747/08):

RPTA

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas;

Do Mérito

A Impugnante protocolizou requerimento de restituição do ICMS/ST (Anexo 2), nos termos do art. 22, § único do Anexo XV do RICMS/02, sob o argumento de se tratar de operações cujos valores seriam inferiores aos presumidos na legislação, no tocante à base de cálculo relativa à substituição tributária inerente às aquisições de mercadorias, especialmente aparelhos celulares, recebidas com retenção antecipada do imposto.

RICMS/02 - Anexo XV

Art. 22. Para a restituição do valor do imposto pago a título de substituição tributária correspondente a fato gerador presumido que não se realizou, o contribuinte observará o disposto nesta Subseção.

Efeitos de 01/12/05 a 31/12/20

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 neste Capítulo.

Parágrafo único - Nos casos em que o fato gerador se realizar em montante inferior ao valor da base de cálculo presumida, o contribuinte deverá observar a Subseção IV-A desta seção.

Efeitos de 01/01/18 a 28/02/19

Parágrafo único - Nos casos em que o fato gerador se realizar em montante inferior ao valor da base de cálculo presumida, a

restituição a que se refere o caput somente será efetivada após inequívoca comprovação de que não houve repasse do valor do imposto pleiteado no preço da mercadoria, ou, no caso de tê-lo feito, estar expressamente autorizado a recebê-lo por quem o suportou.

Os créditos apropriados referem-se a fatos geradores ocorridos no período de outubro de 2016 a junho de 2019.

A restituição pleiteada foi indeferida pelo Fisco, face à constatação das seguintes irregularidades:

- 1.** Valores erroneamente classificados pela Autuada como descontos incondicionais, no momento da venda dos aparelhos celulares;
- 2.** Créditos de ICMS/ST em valores superiores aos destacados nas notas fiscais de entradas;
- 3.** Falta de apresentação e/ou indicação precisa das respectivas notas fiscais de entradas.

No entanto, apesar de ter sido regularmente cientificada sobre o indeferimento de seu pleito (Anexo 4), uma vez não comprovada a hipótese estabelecida no dispositivo legal acima, a Impugnante não estornou os créditos por ela apropriados, contrariando o disposto no art. 22, § 13 da Lei nº 6.763/75.

Lei nº 6.763/75

Art. 22. Ocorre a substituição tributária, quando o recolhimento do imposto devido pelo:

[...]

§ 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 irrecorrível na esfera administrativa, o contribuinte substituído, no prazo de 15 (quinze) dias contados da ciência da decisão, **procederá ao estorno dos créditos lançados**, devidamente atualizado, com o pagamento dos acréscimos legais cabíveis. (Destacou-se)

Assim, o Fisco lavrou o presente Auto de Infração, exigindo o ICMS/ST indevidamente apropriado, acrescido das Multas de Revalidação e isolada capituladas nos art. 56, inciso II e 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75.

Por se tratar de procedimento específico, subordinado às regras estabelecidas nos arts. 22 a 31 do Anexo XV do RICMS/02, inexistindo recurso hierárquico ou se este não for conhecido, a decisão do Fisco quanto ao indeferimento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de pedido de restituição/ressarcimento de ICMS/ST torna-se irrecorrível na esfera administrativa, a teor do disposto no art. 58-A da Lei nº 14.184/02 (Lei geral dos processos administrativos do processo administrativo no âmbito da Administração Pública estadual).

Lei nº 14.184/02

Art. 58-A. **Não interposto ou não conhecido o recurso, a decisão administrativa tornar-se-á definitiva**, certificando-se no processo a data do exaurimento da instância administrativa.

(...)

(Destacou-se)

Em tais casos, não compete a este E. Conselho reexaminar as razões fáticas e legais relativas ao indeferimento do Pedido de Restituição/Ressarcimento de ICMS/ST.

Há reiteradas decisões deste E. Conselho que corroboram o entendimento acima, podendo ser citada, a título de exemplo, a relativa ao Acórdão nº 24.918/25/1ª, envolvendo o mesmo sujeito passivo e matéria similar (pedidos de restituição de ICMS/ST indeferidos pela Repartição Fiscal). Confira-se:

ACÓRDÃO Nº 24.918/25/1ª

PTA/AI: 01.003880877-98

IMPUGNANTE: TELEFÔNICA BRASIL S.A.

“... CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS, LANÇADOS NA ESCRITA FISCAL, NO PERÍODO DE NOVEMBRO DE 2019, RELATIVOS A PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO (PROTOCOLO CAFT Nº 995.660), NA MODALIDADE DE RESSARCIMENTO DE IMPOSTO, SOB O ARGUMENTO DE SE TRATAR DE FATOS GERADORES PRESUMIDOS QUE NÃO TERIAM SE REALIZADO EM VIRTUDE DE SAÍDAS EM COMODATO.

O PEDIDO FOI INDEFERIDO PELO FISCO, UMA VEZ NÃO CONFIGURADA A HIPÓTESE PREVISTA NO INCISO II DO ART. 23 DA PARTE 1 DO ANEXO XV DO RICMS/02.

[...]

DIANTE DA DEVIDA CIENTIFICAÇÃO DA FISCALIZAÇÃO, **A AUTUADA NÃO CUMPRIU COM A DETERMINAÇÃO DE ESTORNO DOS CRÉDITOS INDEVIDAMENTE APROPRIADOS, CONFORME PREVISTO NO § 13º DO ART. 22 DA LEI Nº 6.763/75.**

[...]

NA PEÇA DE DEFESA APRESENTADA, A IMPUGNANTE APRESENTA DIVERSOS ARGUMENTOS CONTESTANDO O MÉRITO DO INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO PELA FISCALIZAÇÃO.

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, INDEFERIDO PELA FISCALIZAÇÃO E, AINDA, QUE A AUTUADA CUMPRIU COM OS PROCEDIMENTOS PREVISTOS NA LEGISLAÇÃO DE REGÊNCIA, ENTENDENDO QUE O FISCO AGIU COM EXCESSO DE FORMALISMO NA ANÁLISE DO REFERIDO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO.

EM SÍNTESE, TODA A SUA ARGUMENTAÇÃO SE DÁ NA TENTATIVA DE DEMONSTRAR QUE OS VALORES DE ICMS REFERENCIADOS NO CITADO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO FORAM CORRETAMENTE RECOLHIDOS POR PARTE DA AUTUADA E QUE DEVEM SER RESSARCIDOS NOS TERMOS INICIALMENTE SOLICITADOS.

[...]

ENTRETANTO, NÃO CABE, NESSE MOMENTO, QUALQUER DISCUSSÃO QUANTO AOS ARGUMENTOS APRESENTADOS PELO FISCO QUANDO DA ANÁLISE E INDEFERIMENTO DO MENCIONADO PEDIDO, UMA VEZ QUE JÁ ANALISADO E NEGADO O DIREITO À PRETENDIDA RESTITUIÇÃO QUANDO SUBMETIDO À CONSIDERAÇÃO DA AUTORIDADE FISCAL RESPONSÁVEL POR TAL ANÁLISE.

CABE RESSALTAR QUE O MENCIONADO REQUERIMENTO PROTOCOLADO PELA AUTUADA E QUE FOI 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, SUPRATRASCritos, EM VIRTUDE DE ALEGADA SAÍDA NÃO TRIBUTADA.

VEJA-SE QUE TRATA TAL PEDIDO 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 SE REALIZOU E DEVE SER PLEITEADA MEDIANTE TAL PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ESPECÍFICO, CONFORME DISPOSTO NA LEGISLAÇÃO MENCIONADA.

PRELIMINARMENTE, FAZ-SE NECESSÁRIO ESCLARECER QUE O EXPEDIENTE ACIMA REFERIDO FOI OBJETO DE ANÁLISE JUNTO À UNIDADE ADMINISTRATIVA DE ORIGEM, **CUJA DECISÃO ADMINISTRATIVA SE ENCONTRA EM PERFEITA CONSONÂNCIA COM A EXIGÊNCIA LEGAL QUE PRECONIZA A INDICAÇÃO DOS PRESSUPOSTOS DE FATO E DE DIREITO EM QUE FORAM EMBASADAS, NOS EXATOS TERMOS DO QUE PRESCREVE A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA PERTINENTE.**

CONSTAM NOS AUTOS, DO EXPEDIENTE APRESENTADO, A MOTIVAÇÃO CLARA, SUFICIENTE E COERENTE COM AS RAZÕES DE FATOS E DE DIREITO APRESENTADOS NO REQUERIMENTO INICIAL DO SUJEITO PASSIVO, EM PERFEITA SINTONIA COM O QUE SE ENCONTRA ESTABELECIDO NO § 1º DO ART. 46 DA LEI Nº 14.184 DE 31/01/02.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CUMPRE ESCLARECER QUE A LEI Nº 14.184/02, DE 31/01/02, CUIDA DE TODOS OS CONTENCIOSOS ADMINISTRATIVOS QUE NÃO TÊM UMA LEGISLAÇÃO ESPECÍFICA.

CITADA LEI ESTABELECE NORMAS GERAIS SOBRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA, DAS AUTARQUIAS E DAS FUNDAÇÕES DO ESTADO, VISANDO À PROTEÇÃO DE DIREITO DAS PESSOAS E AO ATENDIMENTO DO INTERESSE PÚBLICO PELA ADMINISTRAÇÃO.

OS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS ESPECÍFICOS REGEM-SE POR LEI PRÓPRIA, COMO NO CASO DO CCMG, QUE TEM O REGULAMENTO DO PROCESSO E DOS PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRATIVOS – RPTA, APROVADO PELO DECRETO Nº 44.747/08.

IMPORTA OBSERVAR QUE EM RELAÇÃO AO CCMG, E A OUTROS ÓRGÃOS QUE TÊM LEGISLAÇÃO PRÓPRIA, A LEI 14.184/02 APLICA-SE APENAS SUBSIDIARIAMENTE.

OBSERVA-SE QUE COMO FUNÇÃO PRECÍPUA DA ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA, ELA TEM O DEVER DE EMITIR DECISÃO MOTIVADA NOS PROCESSOS, BEM COMO EM SOLICITAÇÃO OU RECLAMAÇÃO EM MATÉRIA DE SUA COMPETÊNCIA.

COM EFEITO, **CASO DISCORDASSE DAS RAZÕES APRESENTADAS PELA FISCALIZAÇÃO, CONSTANTES DA MANIFESTAÇÃO FISCAL DE INDEFERIMENTO DO REFERIDO PEDIDO, PODERIA A AUTUADA TER APRESENTADO RECURSO DIRIGIDO À CONSIDERAÇÃO DA AUTORIDADE HIERÁRQUICA SUPERIOR, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ART. 51 DA LEI REFERIDA.**

LEI Nº 14.184/02

ART. 51 – DAS DECISÕES CABE RECURSO ENVOLVENDO TODA A MATÉRIA OBJETO DO PROCESSO.

§ 1º – O RECURSO SERÁ DIRIGIDO À AUTORIDADE QUE PROFERIU A DECISÃO, A QUAL, SE NÃO RECONSIDERAR A DECISÃO NO PRAZO DE CINCO DIAS, ENCAMINHÁ-LO-Á À AUTORIDADE IMEDIATAMENTE SUPERIOR.

(...)

ENTRETANTO, **NÃO CONSTA DOS AUTOS QUALQUER INTERPOSIÇÃO DE RECURSO POR PARTE DA AUTUADA**, O QUE PODERIA TER SE DADO, NO PRAZO DE 10 (DEZ) DIAS, CONTADO DA CIÊNCIA DA DECISÃO DA FISCALIZAÇÃO, NOS TERMOS DO ART. 55 DA LEI Nº 14.184/02. ASSIM, A DECISÃO ADMINISTRATIVA TORNOU-SE DEFINITIVA, CONFORME PREVISTO NO ART. 58-A DO MESMO DIPLOMA LEGAL. VEJA-SE:

LEI Nº 14.184/02

ART. 55 – SALVO DISPOSIÇÃO LEGAL ESPECÍFICA, É DE DEZ DIAS O PRAZO PARA INTERPOSIÇÃO DE RECURSO, CONTADO DA CIÊNCIA PELO INTERESSADO OU DA DIVULGAÇÃO OFICIAL DA DECISÃO.

(...)

ART. 58 – INTERPOSTO O RECURSO, O INTERESSADO SERÁ INTIMADO A APRESENTAR ALEGAÇÃO NO PRAZO DE CINCO DIAS CONTADOS DA CIÊNCIA DA INTIMAÇÃO.

ART. 58-A. NÃO INTERPOSTO OU NÃO CONHECIDO O RECURSO, A DECISÃO ADMINISTRATIVA TORNAR-SE-Á DEFINITIVA, CERTIFICANDO-SE NO PROCESSO A DATA DO EXAURIMENTO DA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

(GRIFOU-SE)

ADEMAIS, RESSALTA-SE QUE NÃO SE TRATA, PORTANTO, DE PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DE INDÉBITO PREVISTA NO REGULAMENTO DO PROCESSO E DOS PROCEDIMENTOS TRIBUTÁRIOS ADMINISTRATIVOS - RPTA, ESTABELECIDO PELO DECRETO Nº 44.747/08.

ASSIM, AINDA QUE A IMPUGNANTE TENHA APRESENTADO, EM MOMENTO OPORTUNO, RECURSO CONTRA A DECISÃO DE INDEFERIMENTO DO PEDIDO EM QUESTÃO, FOGE À COMPETÊNCIA DESTE CONSELHO AO TEOR DOS ARTS. 36 E 106 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 O PRESENTE 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 SUPRATRASCRIPTA (**ART. 22 A 31 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 SUPRATRASCRIPTO**, 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 DO ESTADO 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.

ASSIM, COMO MENCIONADO, COM RELAÇÃO AO REFERIDO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO, UMA VEZ QUE NÃO CONSTA DOS AUTOS QUE A AUTUADA EXERCEU, EM MOMENTO OPORTUNO, O SEU DIREITO DE RECORRER ADMINISTRATIVAMENTE, VIA RECURSO HIERÁRQUICO, **TORNOU-SE DEFINITIVA A DECISÃO DA FISCALIZAÇÃO, NO TERMO DA MANIFESTAÇÃO FISCAL ACOSTADA AO AUTO DE INFRAÇÃO** (ANEXO 5).

CASO TENHA RECORRIDO, NA FORMA MENCIONADA, OU SEJA, VIA RECURSO HIERÁRQUICO, TAL RECURSO FOI INDEFERIDO, CASO CONTRÁRIO, NÃO TERIA A FISCALIZAÇÃO LAVRADO O PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO.

ASSIM, TORNOU-SE, NO MESMO SENTIDO, DECISÃO DEFINITIVA ADMINISTRATIVAMENTE.

PORTANTO, REPITA-SE, NÃO CABE, NESSE MOMENTO, QUALQUER DISCUSSÃO QUANTO AOS ARGUMENTOS APRESENTADOS PELO FISCO QUANDO DA ANÁLISE E INDEFERIMENTO DO MENCIONADO PEDIDO.

NO MESMO SENTIDO, NÃO É TAMBÉM O MOMENTO PARA A REALIZAÇÃO DE DILIGÊNCIA “PARA QUE SEJA POSSÍVEL ATESTAR

E QUANTIFICAR OS FATOS EXPOSTOS PELA IMPUGNANTE”, COMO SOLICITADO PELA DEFESA.

ASSIM, OBSERVA-SE QUE OS ARGUMENTOS APRESENTADOS PELA IMPUGNANTE CONTESTAM O MÉRITO DO INDEFERIMENTO DO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO, MATÉRIA DIVERSA DO PRESENTE FEITO, QUE VERSA SOBRE O APROVEITAMENTO INDEVIDO DE CRÉDITOS DE ICMS.

ADEMAIS, CONFORME JÁ MENCIONADO, **TAL ANÁLISE SEQUER É DE COMPETÊNCIA DESTES CONSELHO.**

DESTACA-SE QUE, CONFORME MENCIONADO, **A DECISÃO DA FISCALIZAÇÃO QUANTO AO REFERIDO PEDIDO DE RESTITUIÇÃO DO IMPOSTO É DECISÃO IRRECORRÍVEL NA ESFERA ADMINISTRATIVA E TORNA-SE DEFINITIVA, CONFORME PREVISTO NO ART. 58-A DA LEI Nº 14.184/02**, DEVENDO, ASSIM, A CONTRIBUINTE PROCEDER AO DEVIDO ESTORNO DOS CRÉDITOS INDEVIDAMENTE APROPRIADOS, O QUE NÃO FOI FEITO PELA AUTUADA, MOTIVO PELO QUAL LAVROU-SE O PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO.

VEJA-SE QUE O § 13º DO ART. 22 DA LEI Nº 6.763/75, SUPRATRASCrito, É CLARO AO DETERMINAR QUE SOBREVINDO DECISÃO CONTRÁRIA IRRECORRÍVEL NA ESFERA ADMINISTRATIVA, O CONTRIBUINTE SUBSTITUÍDO, NO PRAZO DE 15 (QUINZE) DIAS CONTADOS DA CIÊNCIA DA DECISÃO, PROCEDERÁ AO ESTORNO DOS CRÉDITOS LANÇADOS, DEVIDAMENTE ATUALIZADO, COM O PAGAMENTO DOS ACRÉSCIMOS LEGAIS CABÍVEIS, O QUE, REPITA-SE, NÃO FOI FEITO PELA AUTUADA.

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 ...”

(...)

(DESTACOU-SE)

Esclareça-se que, assim como ocorreu na decisão acima, no caso do presente processo inexistia comprovação de que tenha havido interposição de recurso hierárquico contrário à decisão administrativa que indeferiu a restituição pleiteada pela Impugnante. Se houve tal recurso, ele foi negado, sendo o Auto de Infração uma mera consequência da falta de estorno dos créditos indeferidos.

Portanto, como já afirmado, por se tratar de decisão irrecorrível proferida por quem de direito, nos termos do art. 58-A da Lei nº 14.184/02, não compete a este E. Conselho reexaminar as razões fáticas e legais relativas ao mencionado indeferimento do Pedido de Restituição/Ressarcimento de ICMS/ST.

Não obstante o acima exposto, para melhor compreensão da matéria em apreço, nas linhas que se seguem será demonstrado que a glosa dos créditos promovida pelo Fisco está em perfeita sintonia com a legislação vigente, sendo utilizados para este fim os mesmos argumentos do Fisco constantes no indeferimento do pedido de

ressarcimento/restituição do ICMS/ST e no excelente e detalhado Relatório Fiscal complementar anexado ao AI, com adequações de estilo e algumas inserções.

Da Infração nº 01:

Esclareça-se, inicialmente, que aproximadamente de 98% dos créditos glosados pelo Fisco, vinculados ao pedido de restituição, referem-se a vendas de celulares com descontos, mediante contratos de fidelização.

Nos termos do art. 13, § 1º, inciso II, alínea “a” da Lei Complementar nº 87/96, os descontos concedidos sob condição devem integrar a base de cálculo do ICMS.

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

[...]

§ 1 Integra a base de cálculo do imposto, inclusive nas hipóteses dos incisos V, IX e X do caput deste artigo:

[...]

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como **descontos concedidos sob condição;**

(...)

(Destacou-se)

A interpretação jurídica relacionada à venda de aparelhos celulares com desconto vinculado à fidelização, sob a imposição de uma cláusula penal em caso de rescisão antecipada do contrato, levanta questões cruciais para o desfecho deste item.

Neste sentido, à luz do disposto no art. 109 do CTN, a definição, conteúdo e alcance do sobredito conceito jurídico pressupõe incursão nos princípios gerais do direito privado, notadamente na legislação civil.

O conceito de condição é insculpido no art. 121 da Lei nº 10.406/02 (Código Civil de 2002), segundo o qual condição é a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto, ou seja, tem o condão de postergar a eficácia do negócio jurídico a um acontecimento futuro e não certo.

Assim, o desconto condicional é aquele concedido em razão de evento futuro e incerto, ao passo que o desconto incondicional é aquele independe de qualquer evento futuro.

Outro ponto que merece destaque é o aspecto temporal da verificação da condicionalidade do desconto.

Como é sabido, a verificação da condicionalidade deve ser feita no momento da operação mercantil ou prestação de serviço.

Deste modo, se na ocasião da venda do aparelho celular já for possível identificar que o desconto será concedido, ele será tido como incondicional, todavia, se depender de eventos futuros ao momento da venda, o desconto será condicional.

Ao tratar de evento futuro e incerto, o conceito de cláusula penal é muito importante para sua caracterização no caso concreto analisado.

Conforme leciona a melhor doutrina, a cláusula penal tem como função pré-liquidar perdas e danos pelo descumprimento do contrato e, ainda, tem natureza acessória, porque sua existência depende de outra obrigação, em função da qual é estipulada. Não existe cláusula penal fora de contexto contratual.

É importante ressaltar que não há que se falar em inclusão de eventual multa (reembolso) na base de cálculo do imposto, mas sim o valor total da operação de venda, que engloba o desconto condicionado a um evento futuro e incerto (a obrigatoriedade de permanecer fidelizado por 12 meses, sob pena de reembolsar o benefício concedido). Assim, não se trata de incidência do ICMS sobre multas contratuais, mas sobre o valor do desconto condicional refletido no documento fiscal.

Feitas essas considerações iniciais, torna-se imperiosa a análise detalhada e pormenorizada dos contratos utilizados pela Autuada na venda dos aparelhos celulares com o propósito de identificar se, no momento da venda dos aparelhos celulares, os requisitos para o desconto são presentes e certos ou se há requisitos futuros e incertos que podem ensejar o reembolso do valor do desconto (benefício) conferido na nota fiscal.

Considerando a grande quantidade de notas fiscais objeto do pedido de restituição, algumas delas foram escolhidas pelo Fisco, por amostragem, para análise aprofundada, conforme explicitado na Intimação Fiscal realizada no dia 12/06/24 (IF12062024 – fls. 5/15 - Anexo 5).

Como resultado da entrega dos contratos (Anexos 6 e 7), foi possível realizar sua análise e concluir que a obrigatoriedade de continuidade da avença durante o período acordado (fidelização) mediante cláusula penal é evento futuro e incerto que condiciona a manutenção do desconto concedido no momento da aquisição do aparelho, conforme será explanado a seguir.

O Contrato de Permanência por Benefício (na aquisição de aparelho celular), em sua Cláusula “A”, estipula que, no caso de cancelamento dos serviços, o cliente deverá reembolsar à Vivo os valores recebidos conforme o benefício concedido, sempre de forma proporcional ao valor do benefício e ao tempo restante para o término do prazo de permanência.

Ainda, a Cláusula “E” prevê que, conforme Cláusula Quarta do Contrato de Prestação do Serviço Móvel Pessoal Pós-Pago e em função de benefício na aquisição do aparelho, este DEVERÁ permanecer vinculado ao Plano de Serviço, sob pena de reembolso, em função do benefício concedido. Os Contratos encaminhados pela Impugnante e as referidas cláusulas mencionadas podem ser encontrados nos Anexos 6 e 7 do AI.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A fim de elucidar o ocorrido no parágrafo anterior, é importante realizar a transcrição literal das referidas cláusulas:

“... A. **No caso de cancelamento** dos serviços da Vivo ou de transferência para o Plano de Serviço e/ou pacote de tráfego com valor mensal inferior ao contratado, durante o prazo de permanência, **o Cliente deverá reembolsar à Vivo**, sempre proporcionalmente aos meses faltantes para o término da permanência (pro rata), os valores abaixo mencionados, **de acordo com o benefício recebido**, e especificados neste documento no item E, conforme o caso;

[...]

E. O Cliente está ciente de que, conforme Cláusula Quarta das Cláusulas Gerais do Contrato de Prestação do Serviço Móvel Pessoal Pós-Pago e **em função do Recebimento de benefício na aquisição do aparelho, deverá permanecer vinculado ao Plano de Serviço ora contratado pelo prazo de 12 (doze) meses**. No caso de cancelamento dos serviços da Vivo ou de transferência para o Plano de Serviço e/ou pacote de tráfego com valor mensal inferior ao contratado, durante o prazo de permanência, **o Cliente deverá reembolsar à Vivo**, sempre proporcionalmente aos meses faltantes para o término da permanência (pro rata), os valores abaixo: ...” (Destacou-se)

Em poucas palavras, a cláusula penal, transcrita no contrato como reembolso, advém única e exclusivamente do benefício conferido ao cliente, que no caso aqui tratado é o benefício na aquisição do aparelho celular.

A título exemplificativo, no Termo de Adesão do cliente Jurandir Ribeiro de Souza (fls. 03/04 - Anexo 7), há a informação de benefício concedido para aquisição de aparelho e que a referida aquisição se deu com “fidelização”.

O Plano de Serviço contratado foi o “Vivo V”, que tem como multa pela não permanência o valor de R\$ 3.899,97, quantia bem próxima ao desconto constante na Nota Fiscal nº 66.459, que representa a compra do aparelho celular. Confira-se:

Plano	Valor da multa
8. Vivo Pós 12GB*	R\$ 509,97
9. Vivo Família 30GB*	R\$ 689,97
10. Vivo Família 40GB*	R\$ 869,97
11. Vivo Família 50GB*	R\$ 1.199,97
12. Vivo Família 70GB*	R\$ 1.499,97
13. Vivo V	R\$ 3.899,97
14. Vivo Controle Digital 2GB	R\$ 134,97

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Figura 08 – Multa pela não permanência

Linha 1

Plano de Serviços / Pacotes e Dados do Aparelho	Código de Acesso	34999271509
	Marca / Modelo / Tecnologia	IPHONE XS MAX
	Nota Fiscal	3731
	Plano de Serviço	VIVO V
	Serviço Adicional	
	Serviço Adicional	
	Número de Homologação	164
	Titular / Dependente	TITULAR
	Aquisição sem Permanência	NAO
	Benefício para Aquisição de Aparelho	SIM
Desconto Concedido no Aparelho		

Figura 09 – Plano de Serviços

CÁLCULO DO IMPOSTO																							
BASE DE CÁLCULO DO ICMS		0,00		VALOR DO ICMS		0,00		BASE DE CÁLCULO DO ICMS SUBST.		0,00		VALOR CO ICMS SUBST.		0,00		VALOR TOTAL DOS PRODUTOS		4,917,96					
VALOR DO FRETE		0,00		VALOR DO SEGURO		0,00		DESCONTO		3,718,96		OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS		0,00		VALOR TOTAL DO IPI		0,00		VALOR TOTAL DA NOTA		1,199,00	

Figura 09 – Plano de Serviços

CÁLCULO DO IMPOSTO																							
BASE DE CÁLCULO DO ICMS		0,00		VALOR DO ICMS		0,00		BASE DE CÁLCULO DO ICMS SUBST.		0,00		VALOR CO ICMS SUBST.		0,00		VALOR TOTAL DOS PRODUTOS		4,917,96					
VALOR DO FRETE		0,00		VALOR DO SEGURO		0,00		DESCONTO		3,718,96		OUTRAS DESPESAS ACESSÓRIAS		0,00		VALOR TOTAL DO IPI		0,00		VALOR TOTAL DA NOTA		1,199,00	

Figura 10 – Desconto constante no DANFE

Frise-se que, embora o Fisco tenha citado apenas um contrato para fins exemplificativos, o mesmo ocorreu em todos os modelos de contrato de adesão encaminhados pela Autuada.

Nesse diapasão, resta claro, através da leitura dos documentos apresentados, que há uma correlação direta entre o benefício concedido (desconto na aquisição dos aparelhos celulares) e a fidelização com obrigação de permanência no Plano de Serviço sob pena de reembolso (evento futuro e incerto).

Insta ressaltar, ainda, que a correlação está demonstrada no próprio Contrato de Permanência, que faz referência direta à Cláusula Quarta das Cláusulas Gerais do Contrato de Prestação de Serviço.

Desta forma, apesar de contratos apartados (Termo de Adesão e Contratação de Serviços SMP e Contrato de Permanência), ambos se encontram vinculados, uma vez que a existência do Contrato de Permanência estará sempre ligada ao Contrato de

Prestação do Serviço/Aquisição de Aparelho com Benefício como forma de reembolso pelo benefício na aquisição do aparelho celular.

Assim, como dever de permanecer vinculado ao Plano de Serviço, há a cobrança de multa (cláusula penal) no caso de cancelamento antecipado.

Outrossim, mesmo que haja redução proporcional da multa no decorrer dos meses, não resta dúvida que a multa nada mais é do que uma forma de reembolso do benefício ofertado, conforme a própria redação contida nos contratos apresentados pela Autuada.

Corroborando com entendimento acima, ao levar em consideração o conceito de cláusula penal e sua natureza acessória, é incontestável que a função de sua existência é reembolsar o benefício concedido na aquisição dos aparelhos celulares, como já demonstrado pela redação dos próprios contratos utilizados pelo Autuada.

Deste modo, a multa contratual configura reembolso/reversão do benefício concedido na aquisição do celular, afastando qualquer tipo argumentação no sentido que a cláusula penal advém do contrato de prestação de serviço (contrato autônomo) e que surge como consequência da quebra de expectativa da fidelização.

Em busca da verdade material e para reforçar a argumentação acima, foi solicitado, através de Intimação Fiscal realizada no dia 29/07/24 (IF29072024 – fl. 21 - Anexo 5), os modelos dos Termos de Adesão e Contratações de Serviços SMP/Contrato de Permanência por Benefício utilizados pelo contribuinte na contratação de serviços e aquisição de aparelhos no período de outubro de 2016 a junho de 2019. Os modelos encaminhados podem ser encontrados no Anexo 8 do AI.

Como resultado, foi possível identificar que, em todos os modelos utilizados no período, há a necessidade de reembolso do benefício ofertado no caso de não permanência durante o período de fidelização, assim, não divergindo do contrato utilizado como parâmetro/exemplo acima.

O entendimento esposado acima encontra respaldo na própria norma da ANATEL através da Resolução 632, de 7 de março de 2017. O art. 57 da referida Resolução cita que o Contrato de Permanência é exigido em contrapartida ao benefício oferecido ao Consumidor, que no caso aqui narrado é o desconto na aquisição do aparelho celular.

Art. 57. A Prestadora pode oferecer benefícios ao Consumidor e, em contrapartida, exigir que permaneça vinculado ao Contrato de Prestação do Serviço por um prazo mínimo.

§ 1º O tempo máximo para o prazo de permanência é de 12 (doze) meses.

(...)

§ 3º O Contrato de Permanência não se confunde com o Contrato de Prestação do Serviço, mas a ele se vincula, sendo um documento distinto, de caráter comercial e regido pelas regras previstas no Código de Defesa do Consumidor, devendo conter claramente:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - o prazo de permanência aplicável;

II - a descrição do benefício concedido e seu valor;

III - o valor da multa em caso de rescisão antecipada do Contrato; e,

IV - o Contrato de Prestação de Serviço a que se vincula.

(...)

(Grifou-se)

Foi questionado, ainda, através da Intimação Fiscal datada de 12/08/24 (IF12082024 – fl. 22 - Anexo 5), se existia algum caso de desconto conferido na nota fiscal, no qual não fosse exigida a assinatura do Contrato de Permanência por parte do cliente.

Em resposta à referida intimação, foi informado que, ao aderir a modalidade de Fidelização, o cliente possui oferta e condição diferenciada, todavia, foi omissa em citar qualquer situação em que haja desconto na Nota Fiscal sem contrato de permanência.

O que se percebe na resposta é que não existe a venda de aparelho com desconto puro e simples, mas sempre atrelado a um Contrato de Permanência com necessidade de reembolso se não permanecer durante o prazo preestabelecido (cláusula penal).

Quanto ao aspecto temporal do desconto condicionado, ao analisar o desconto conferido no momento de ocorrência do fato gerador e emissão da nota fiscal, é inegável que o desconto efetivo depende de evento futuro e incerto, em outras palavras, o desconto fica sujeito a não ocorrência de condição resolutiva, qual seja, o encerramento precoce do contrato e o consequente pagamento do reembolso exigido nos contratos, ou seja, não se pode dizer que os abatimentos concedidos no momento da venda dos aparelhos podem ser considerados perfeitos e acabados.

Reitere-se que não é a eventual multa (reembolso) exigida que integra a base de cálculo do imposto, mas o valor da própria operação de venda, no qual se integra o valor do desconto condicionado a evento futuro e incerto (obrigatoriedade de manter-se fidelizado por 12 meses sob pena de arcar com o reembolso do benefício concedido). Deste modo, não há que se falar que o ICMS estaria incidindo sobre multas contratuais, mas sim sobre o valor do próprio desconto condicional conferido no documento fiscal.

Ademais, a previsão contratual de redução proporcional da multa só ocorre por determinação da ANATEL, conforme previsão contida no Art. 58 da Resolução nº 632/2014. A previsão de redução proporcional tem como premissa resguardar os direitos dos usuários dos serviços de telefonia da cobrança abusiva de multas dado que, no decorrer do período de fidelização, as empresas de telefonia conseguem reaver parte do benefício concedido através da prestação do serviço de telecomunicação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O entendimento sobre a fidelização com previsão de cláusula penal e de desconto condicionado é corroborado pela decisão relativa ao Acórdão nº 24.056.22/1ª deste E. Conselho, *verbis*:

ACÓRDÃO Nº 24.056.22/1ª

“... A CONCESSÃO DO SUPOSTO DESCONTO NO SCM DEPENDERIA DE FATOS FUTUROS E INCERTOS, OU SEJA, DA PERMANÊNCIA DO CLIENTE NO PLANO CONTRATADO (FIDELIZAÇÃO) E A PONTUALIDADE DO PAGAMENTO DAS PARCELAS DO APARELHO A VENCER E, CONFORME INFORMAÇÃO ACIMA DA PRÓPRIA IMPUGNANTE, ESSES FATOS FUTUROS NEM SEMPRE SE CONCRETIZARAM, POIS OCORRERAM INADIMPLÊNCIAS E RESCISÕES DE CONTRATOS (FIDELIDADE).

PORTANTO, SE DESCONTO FOSSE, A REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO PERPETRADA PELA AUTUADA, NA MEDIDA EXATA DO VALOR DAS PRESTAÇÕES DE AQUISIÇÃO DE UM APARELHO CELULAR, SE ENQUADRARIA NO CONCEITO DE DESCONTO CONDICIONADO E, PORTANTO, DEVERIA INTEGRAR A BASE DE CÁLCULO DO ICMS-COMUNICAÇÃO ...” (DESTACOU-SE)

Apesar de tratar de desconto no Serviço de Comunicação Multimídia (SCM), a decisão traz o mesmo raciocínio delineado nos parágrafos anteriores, já que considera a permanência do cliente no plano contratado (fidelização) como evento futuro e incerto.

Além disso, o TJ/MG proferiu decisão nessa mesma linha, o mesmo ocorrendo com o TJ/SP e o TJ/AC, confira-se:

“EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL – ICMS - PROMOÇÃO "SEMPRE VIP" - DESCONTOS CONCEDIDOS NAS VENDAS DE APARELHOS CELULARES - ABATIMENTO INDEVIDO SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO - REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO - CONFIGURADA - DESCONTOS EFETUADOS SOB CONDIÇÃO - CARACTERIZAÇÃO - INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS - SÚMULA Nº. 457 DO STJ - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - DEVIDAS – RECURSO IMPROVIDO.

[...]

DESSA FORMA, NÃO PROCEDE A ARGUMENTAÇÃO DE QUE NÃO FOI AUTUADA POR TER DADO DESCONTO CONDICIONADO, QUANDO ESSE É O REAL FUNDAMENTO DA AUTUAÇÃO, UMA VEZ QUE OS DISPOSITIVOS MENCIONADOS ACIMA COMO INFRINGIDOS PODEM, PERFEITAMENTE, EMBASAR A AUTUAÇÃO FEITA.

DE ACORDO COM AS CONDIÇÕES GERAIS DA PROMOÇÃO SEMPRE VIP (FLS. 197- 199), OBSERVAR-SE QUE A OPERAÇÃO MERCANTIL POSSUÍA DESCONTO CONDICIONAL:

"1.4 - EM CONTRAPRESTAÇÃO AOS BENEFÍCIOS CONCEDIDOS NESTA PROMOÇÃO, O(S) CLIENTE(S) DECLARA(M), POR SUA LIVRE E ESPONTÂNEA VONTADE, ESTAR CIENTE DE QUE DEVERÁ ATENDER ÀS SEGUINTE CONDIÇÕES:

C) **PERMANÊNCIA DA HABILITAÇÃO DA NOVA LINHA NO PLANO SEMPRE VIP, POR UM PERÍODO DE 12 (DOZE) MESES SUCESSIVOS**, CONTADOS DA DATA DE HABILITAÇÃO;

[...]

ASSIM, RESTANDO CARACTERIZADA A CONDIÇÃO NO CONTRATO DE ADESÃO FORMULADO PELA EMPRESA APELANTE, ENTENDO QUE O DESCONTO EM QUESTÃO **DEVE SER INCLUÍDO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS, UMA VEZ QUE NÃO É INCONDICIONAL**, CONFORME PRECEITUA A SÚMULA Nº. 457 DO STJ." (GRIFOU-SE)

(BELO HORIZONTE. TRIBUNAL DE JUSTIÇA. 1.0024.11.056281-6/001. APELANTE: TIM, CELULAR S/A. APELADO: FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE MINAS GERAIS, RELATORA: DES.(A) HILDA TEIXEIRA DA COSTA, BELO HORIZONTE, 29 JAN. 2013).

“APELAÇÃO E REMESSA NECESSÁRIA EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS PRELIMINAR AFASTADA NÃO MANIFESTAÇÃO SOBRE ASPECTO FÁTICO ALEGADO NA PEÇA INICIAL - NORMA DO ARTIGO 489, §1, IV, DO NCPC, INVOCADA PELA EMBARGANTE, QUE NÃO IMPÕE AO JULGADOR O ENFRENTAMENTO DOS ARGUMENTOS DEDUZIDOS NO PROCESSO QUE NÃO SÃO CAPAZES DE INFIRMAR A CONCLUSÃO POR ELE ADOTADA - ENUNCIADOS N.º 12 E 13 DA ESCOLA NACIONAL DE FORMAÇÃO E APERFEIÇOAMENTO DE MAGISTRADOS (ENFAM) MÉRITO AUTO DE INFRAÇÃO E IMPOSIÇÃO DE MULTA LAVRADO PELO FISCO ESTADUAL POR NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS EM OPERAÇÃO DE VENDA DE APARELHOS CELULARES, AO CONSIDERAR QUE A MULTA RESCISÓRIA (CLÁUSULA PENAL) PREVISTA NOS CONTRATOS FIRMADOS PELA EMPRESA EMBARGANTE COM SEUS CLIENTES, EM RAZÃO DA FIDELIZAÇÃO AOS PLANOS CONTRATADOS, COMPREENDE DESCONTO CONDICIONADO PARA FINS DE INCIDÊNCIA DO ICMS TESE DA EMBARGANTE NO SENTIDO DE QUE A MULTA RESCISÓRIA CONSISTE EM DESCONTO INCONDICIONAL, QUE NÃO DEVE SER INCLUÍDO NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO REJEIÇÃO **FRUIÇÃO DO DESCONTO OFERTADO PELA EMBARGANTE QUE SE CONDICIONA À PRESERVAÇÃO DA RELAÇÃO CONTRATUAL, ISTO É: O DESCONTO SOMENTE É CONCEDIDO SE O CLIENTE, NO ATO DA COMPRA, CONTRATAR A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TELEFONIA POR PRAZO MÍNIMO DETERMINADO, PRÁTICA CONHECIDA COMO “FIDELIZAÇÃO” - EM CASO DE ROMPIMENTO CONTRATUAL, A MULTA RESCISÓRIA (CLÁUSULA PENAL) ESTIPULADA É CALCULADA EM FUNÇÃO DO DESCONTO CONCEDIDO, OU MELHOR: EM CASO DE RESILIÇÃO UNILATERAL POR INICIATIVA DO CLIENTE, DÁ-SE A PERDA DO DESCONTO QUE**

ESTÁ ATRELADO À CONTINUIDADE DA AVENÇA CONTRATUAL, EVENTO FUTURO E INCERTO QUE SE ERIGE EM CONDIÇÃO ACOPLADA À COMPRA E VENDA DO APARELHO CELULAR POR PREÇO PROMOCIONAL DESCONTO QUE NÃO É GRATUITO OU INCONDICIONAL, MAS, ANTES, DIRETAMENTE JUNGIDO À MANUTENÇÃO DA AVENÇA (EVENTO FUTURO E INCERTO), SENDO CONDICIONADO E, POR VIA DE CONSEQUÊNCIA, SUJEITO À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO, NOS TERMOS DOS ARTIGOS 24, §1, I, DA LEI ESTADUAL Nº 6.374/1989 E 27, §1, DO RICMS - RECOLHIMENTO A MENOR O ICMS DEVIDO NAS OPERAÇÕES, COM SUPRESSÃO DO VALOR DOS DESCONTOS SUBSISTÊNCIA DO ITEM I.1 DO AIIM.” (GRIFOU-SE)

(SÃO PAULO. TRIBUNAL DE JUSTIÇA. APELAÇÃO CÍVEL N. 1000731- 15.2015.8.26.0014. APELANTE: TIM CELULAR S/A. APELADO: ESTADO DE SÃO PAULO, RELATOR: DES. MARCOS PIMENTEL TAMASSIA. SÃO PAULO, 5 FEV. 2019).

“EMENTA TRIBUTO AIIM – EMPRESA DE TELECOMUNICAÇÃO – SERVIÇOS DE DISCAGEM DIRETA A RAMAL - DDR – PLANO DE FIDELIZAÇÃO DO CONSUMIDOR – **DESCONTOS CONDICIONAIS – ICMS – BASE DE CÁLCULO – POSSIBILIDADE: – OS SERVIÇOS DE DISCAGEM DIRETA A RAMAL – DDR COM O OBJETIVO DE FIDELIZAÇÃO DO CLIENTE CONFIGURAM DESCONTO CONDICIONAL, POIS SUBORDINADOS AO EVENTO FUTURO E INCERTO DE MANTER O CONSUMIDOR ASSOCIADO AO PLANO. – DESCONTOS CONDICIONAIS INCLUEM-SE NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS.** TAXA DE JUROS – ART. 96 DA LEI 6.374/89 NA REDAÇÃO DADA PELA LEI 13.918/09 – CRÉDITO TRIBUTÁRIO E MULTA – INCONSTITUCIONALIDADE RECONHECIDA PELO ÓRGÃO ESPECIAL – RECÁLCULO PELA SELIC – POSSIBILIDADE: – A TAXA DE JUROS APLICÁVEL AO IMPOSTO OU À MULTA NÃO PODE EXCEDER AQUELA INCIDENTE NA COBRANÇA DOS TRIBUTOS FEDERAIS. AÇÃO ANULATÓRIA – AIIM – MULTA PUNITIVA – PERCENTUAL SUPERIOR A 100% – CONFISCO – IMPOSSIBILIDADE: – A MULTA PUNITIVA NÃO PODE ULTRAPASSAR 100% DO TRIBUTO NÃO RECOLHIDO, SOB PENA DE VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO (SÃO PAULO. TRIBUNAL DE JUSTIÇA. APELAÇÃO CÍVEL N. 1000259- 52.2019.8.26.0053. APELANTE: ESTADO DE SÃO PAULO. APELADO: TELEFÔNICA BRASIL S.A, RELATOR: DES. TERESA RAMOS MARQUES. SÃO PAULO, 3 MAI. 2021). (GRIFO MEU)

APELAÇÃO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. AUTUAÇÃO POR NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS EM OPERAÇÃO DE VENDAS DE APARELHOS CELULARES, BEM COMO PELO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. PLEITO DA AUTORA DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, BEM COMO DE CANCELAMENTO DA MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. SENTENÇA QUE JULGA PARCIALMENTE PROCEDENTES OS EMBARGOS, AFASTANDO A AUTUAÇÃO PELO PRINCIPAL, MANTENDO AS MULTAS. REFORMA. **DESCONTO OFERTADO QUE É**

CONDICIONADO À CONTRATAÇÃO DE PLANO DE SERVIÇOS COM VIGÊNCIA MÍNIMA, A CHAMADA “FIDELIZAÇÃO”. DESCONTO QUE SE ATRELA DIRETAMENTE À CONTINUIDADE DO CONTRATO, SENDO DEVOLVIDO A TÍTULO DE MULTA NO CASO DE QUEBRA DA VIGÊNCIA MÍNIMA ESTABELECIDA. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE OS VALORES DOS DESCONTOS CONDICIONADOS. MULTA PUNITIVA, NO ENTANTO, QUE DEVE SER REDUZIDA PARA 100% DO VALOR DO IMPOSTO. PATAMAR QUE RESPEITA OS PRINCÍPIOS DA PROPORCIONALIDADE, RAZOABILIDADE E NÃO-CONFISCO, DE ACORDO COM ENTENDIMENTO DO STF, SEGUIDO POR ESTA CÂMARA. SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS QUE DEVEM SER FIXADOS DE FORMA EQUITATIVA, DE ACORDO COM PRECEDENTES DA CÂMARA E DO TRIBUNAL, EM VALOR PROPORCIONAL E RAZOÁVEL, O QUE NÃO ACONTECERIA SE FOSSEM UTILIZADOS COMO BASE DE CÁLCULO O VALOR DA CAUSA OU O PROVEITO ECONÔMICO OBTIDO. SENTENÇA REFORMADA. RECURSOS PARCIALMENTE PROVIDOS.” (GRIFOU-SE)

(SÃO PAULO. TRIBUNAL DE JUSTIÇA. APELAÇÃO CÍVEL N. 1001243-61.2016.8.26.0014. APELANTE: TIM CELULAR S/A. APELADO: ESTADO DE SÃO PAULO, RELATOR: DES. MARCELO SEMER. SÃO PAULO, 8 JUN. 2020).

“DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. REEXAME NECESSÁRIO. INDEFERIMENTO DE PROVA. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO DO REQUERIMENTO PROBATÓRIO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. AUTOS DE INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. INDIVIDUALIZAÇÃO DO FATO GERADOR DO TRIBUTO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ICMS.BASE DE CÁLCULO. SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL. DESCONTOS PROMOCIONAIS. NATUREZA (IN)CONDICIONAL DOS BENEFÍCIOS. MULTA TRIBUTÁRIA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INEXISTÊNCIA.

[...]

3. CONSOANTE DISPOSTO NA ALÍNEA "A" DO INCISO II DO §1 DO ART. 13 DA LC N.º 87/96 (LEI KANDIR), OS DESCONTOS CONCEDIDOS EM SERVIÇOS DE TELEFONIA MÓVEL SOMENTE COMPÕEM A BASE DE CÁLCULO DO ICMS QUANDO SUA EFICÁCIA ESTIVER SUJEITA A CONDIÇÃO (EVENTO FUTURO E INCERTO), NADA IMPORTANDO A INTENÇÃO SUBJACENTE À OFERTA.

[...]

7. CONFIGURA DESCONTO CONDICIONADO AQUELE CONCEDIDO MEDIANTE CONTRATO DE FIDELIZAÇÃO GARANTIDO POR CLÁUSULA PENAL. HAVENDO CLÁUSULA PENAL NESTES MOLDES, O DESCONTO DECLARADO PELAS EMPRESAS DE TELEFONIA NAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS DURANTE O PRAZO DA FIDELIZAÇÃO

FICA SUJEITO A NÃO OCORRÊNCIA DE CONDIÇÃO RESOLUTIVA, QUAL SEJA, O ENCERRAMENTO PRECOCE DO CONTRATO. NESTE CASO, O QUE CONFERE O CARACTERE DE CONDICIONALIDADE A ESTES BENEFÍCIOS É O FATO DE O CONSUMIDOR EVENTUALMENTE TER QUE PAGAR À PRESTADORA (INTEGRAL OU PARCIALMENTE) OS VALORES ANTERIORMENTE ABATIDOS DE SUAS FATURAS, CIRCUNSTÂNCIA QUE EM EFEITO DESFAZERIA O DESCONTO ANTERIORMENTE CONCEDIDO.” (GRIFOU-SE)

(ACRE. TRIBUNAL DE JUSTIÇA. APELAÇÃO CÍVEL N. 0704007-89.2020.8.01.0001. APELANTE: TIM S/A. APELADO: ESTADO DO ACRE. RELATOR: DES. ROBERTO BARROS. RIO BRANCO, OUT/2021).

A SEFAZ/RJ, por meio do Parecer Normativo nº 02/19 (DOE-RJ 14/05/19), examinou exatamente a mesma matéria, tendo concluído que os descontos concedidos por contrato de permanência (também conhecidos como desconto de fidelização), são descontos concedidos sob condição resolutiva, devendo, portanto, seu valor integrar a Base de Cálculo do ICMS, conforme disposto na alínea ‘a’ do inciso II do art. 5º da Lei nº 2.657/96, *in verbis*:¹

SEFAZ/RJ

Parecer Normativo nº 02 de 13 de maio de 2019

DESCONTO VINCULADO A CONTRATO DE PERMANÊNCIA (FIDELIDADE). DESCONTO CONDICIONADO. INCIDÊNCIA DO ICMS. ART. 5º, II, ‘A’ DA LEI Nº 2.657/96. DOE-RJ 14.05.2019.

Como forma de incentivar a manutenção dos clientes, as empresas de telecomunicação têm concedido na sua base de usuários desconto no valor do contrato de prestação de serviços subordinado à fidelização de 12 meses, como tempo mínimo de permanência.

Neste contexto cumpre ressaltar que, segundo disposto na alínea ‘a’ do inciso II do art. 5º da Lei nº 2.657/96 (assim como o **art. 13, § 1º, II, ‘a’ da Lei Complementar federal nº 87/96**), **os descontos condicionados devem ser incluídos na Base de Cálculo do ICMS.**

‘Art. 5º Integra a base do cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V, do artigo 4º:

II – o valor correspondente a:

a) seguro, juro e qualquer importância paga, recebida ou debitada, bem como descontos concedidos sob condição;’.

¹ Disponível em:

<https://www.ibet.com.br/sefaz-rj-parecer-normativo-no-02-de-13-de-maio-de-2019-2/>

Por sua vez os descontos incondicionais não são tributados pelo ICMS, conforme interpretação a contrario sensu da regra supra colacionada. Tal entendimento encontra, ainda, amparo em diversos julgados do Superior Tribunal de Justiça no verbete 457 da Súmula do mesmo tribunal, com o seguinte texto:

‘Os descontos incondicionais nas operações mercantis não se incluem na base de cálculo do ICMS.’.

Desta forma, observa-se ser de salutar importância conceituar e distinguir o ‘desconto incondicional’ do ‘desconto condicionado’, para verificar, posteriormente, em qual deles o aludido desconto de ‘fidelidade’ se enquadra.

Nessa linha, cumpre observar a inexistência na legislação tributária, de norma que justifique os mencionados termos, razão pelo qual devem ser utilizadas as regras de integração previstas no art. 108 do Código Tributário Nacional.

Como anteriormente ressaltado, não encontramos na legislação tributária disciplina jurídica expressa para definir e distinguir o ‘desconto condicionado’ e o ‘desconto incondicional’, mesmo em relação a outros tributos, inaplicável, portanto, a analogia.

Ao analisar a legislação privada, verifica-se que o Código Civil (Lei nº 10.406/02) prevê em seu art. 121 a definição de ‘condição’, como uma subordinação dos efeitos do negócio jurídico a eventos futuros e incertos.

‘Art. 121. Considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto.’.

Deve-se, neste ponto, ressaltar o disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional, que determina a utilização das normas privadas para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos institutos privados.

‘Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.’.

Assim, utilizando-se o conceito de ‘condição’ fixado na legislação civilista, por força do disposto no art. 110 do CTN supra, verifica-se que, para fins de incidência do ICMS, comporá a base de cálculo do imposto os descontos condicionados, assim considerados, aqueles que dependam de evento futuro e incerto. Por outro lado, o imposto não incidirá sobre os descontos incondicionados, que não dependem de qualquer evento ulterior, sendo definitivo o preço da mercadoria ou do serviço.

Ressalte-se, quanto a este aspecto, que a conclusão supra está de acordo com o decidido pelo Supremo Tribunal Federal, especificamente no voto do Ministro Marco Aurélio, no julgamento do RE 567.935-SC, por meio do qual apontou como principal distinção entre os descontos condicionado e incondicionado a inexistência de vinculação a evento posterior, conforme se extrai do trecho a seguir:

‘Sob a óptica jurídico-contábil, os descontos incondicionais são parcelas redutoras dos preços de compra e venda, outorgados independentemente de evento posterior, devendo figurar no corpo da nota fiscal emitida. Esse tipo de abatimento, também conhecido como “desconto comercial”, normalmente utilizado para atrair clientela, repercute necessariamente no preço final praticado, ou seja, no ‘valor da operação’. Uma vez concedido, o valor correspondente não será pago pelo adquirente do produto, não fazendo parte do preço praticado em definitivo.’ (grifos nossos)

Deve-se, ainda, observar que o Código Civil conceitua em seus artigos 125 a 127 a condição resolutiva e a suspensiva, sendo: (i) suspensiva aquela que susta os efeitos da regra até seu implemento; e (ii) resolutiva aquela que encerra os efeitos do dispositivo desde a sua ocorrência.

‘Art. 125. Subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa.

Art. 126. Se alguém dispuser de uma coisa sob condição suspensiva, e, pendente esta, fizer quanto àquela novas disposições, estas não terão valor, realizada a condição, se com ela forem incompatíveis.

Art. 127. Se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o negócio jurídico,

podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido.’.

Assim, considerando o supra exposto, em síntese, o desconto será:

(a) incondicional quando não for subordinado a qualquer evento futuro e incerto; (b) **sob condição resolutiva quando aplicável desde a celebração do negócio jurídico, mas encerrando seus efeitos com a verificação de determinado evento futuro e incerto**; e (c) sob condição suspensiva quando apenas produzir efeitos a partir da ocorrência de determinado evento futuro e incerto.

Uma vez fixado o alcance dos termos acima referidos, faz-se **necessário analisar as características do desconto concedido pelas prestadoras de serviços de telecomunicações**, para verificar o seu enquadramento em algumas daquelas espécies.

O desconto conferido pelas prestadoras de serviços de telecomunicações possui três características principais:

(i) o desconto somente seria concedido aos usuários que firmassem, além do contrato de prestação de serviços, um contrato de permanência que defina um período de fidelização;

(ii) **o desconto seria aplicável apenas durante o período de fidelização** previsto no contrato de permanência;

(iii) **caso o usuário cancelasse o contrato de prestação de serviços antes do período de fidelização**, haveria a incidência de multa cujo montante seria calculado pelo somatório dos valores dos descontos recebidos, multiplicado pela proporção do tempo restante para o final do prazo de fidelização.

Conforme facilmente se verifica, o desconto concedido não é definitivo, dependendo de condição ulterior e incerta (a permanência pelo período de 12 meses) para sua confirmação, o que indica ser, materialmente, qualificado como desconto sob condição resolutiva.

Deve-se, ainda, ressaltar que a multa referida no item III acima, configura, na realidade, o **cancelamento retroativo do desconto concedido, com o abatimento proporcional do tempo de carência cumprido**, o que reforça o entendimento supra exposto.

Pelo exposto, conclui-se que os descontos concedidos por contrato de permanência (também conhecidos como desconto de fidelização), são

descontos concedidos sob condição resolutiva, devendo, portanto, seu valor integrar a Base de Cálculo do ICMS, conforme disposto na alínea 'a' do inciso II do art. 5º da Lei nº 2.657/96.

Por fim, cumpre ressaltar que existem decisões judiciais no mesmo sentido da conclusão acima apresentada, como, por exemplo, **a Apelação / Reexame Necessário nº 1040396-81.2016.8.26.0053 proferida pela 2ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo**, cuja ementa se segue.

NULIDADE DA SENTENÇA. Inocorrência. Sentença adequadamente fundamentada. Inexistência de vícios. Preliminar afastada.

ICMS. AIIM. Base de cálculo do imposto. Desconto condicionado à contratação de prestação de serviços de telefonia. Auto de Infração e Imposição de Multa lavrado por falta de recolhimento de ICMS em operação de contratação de telefonia. Descontos condicionados à contratação de prestação de serviço de telefonia e manutenção de tais servidos por certo período. Cláusula contratual que prevê o pagamento dos descontos concedidos no caso de rompimento do contrato antes do prazo contratual ou por rescisão por culpa da contratante. Desconto que se caracteriza como condicionado. Valor do desconto que deve integrar a base de cálculo do ICMS nos termos dos artigos 12 e 13 da Lei Complementar nº 87/96, Lei Estadual nº 6.374/89, e art. 37, §1º, item 01 do Decreto Estadual nº 45.490 (RICMS/SP). Súmula nº 457 do STJ.

MULTA PUNITIVA. Pretensão de reduzir a multa. Inadmissibilidade. Multa de 50% do valor do imposto devido. Precedente do STF. Correta a incidência dos juros e correção monetária sobre a multa, com a ressalva de que a taxa dos juros deve ser limitada à taxa Selic.

JUROS DE MORA. A taxa de juros deve ser limitada à taxa da SELIC. Reconhecimento da inconstitucionalidade parcial da Lei Estadual nº 13.918/09 pelo Órgão Especial. Decisão que vincula os demais julgamentos. Sentença mantida. Reexame necessário e recurso improvidos.

(Apelação / Reexame Necessário nº 1040396-81.2016.8.26.0053, Relator Des. Claudio Augusto

Pedrassi, 2ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, julgado em 21/03/2017) Grifos Nossos.’.

Deve-se, ainda, ressaltar que o fato de os contribuintes denominarem a cobrança ulterior como ‘multa’ não impede a aplicação da alínea ‘a’ do inciso II do art. 5º da Lei nº 2.657/96, por força do disposto **no § 2º do art. 2º da Lei Complementar Federal nº 87/96**.

‘§ 2º A caracterização do fato gerador independe da natureza jurídica da operação que o constitua.’.

II – CONCLUSÃO

Pelo supra exposto, conclui-se que **os descontos concedidos por contrato de permanência (também conhecidos como desconto de fidelização), são descontos concedidos sob condição resolutiva**, devendo, portanto, seu valor integrar a Base de Cálculo do ICMS, conforme disposto na alínea ‘a’ do inciso II do art. 5º da Lei nº 2.657/96.” (Destacou-se)

Quanto ao acórdão deste E. Conselho, mencionado pela Impugnante (18.853/10/2ª), cabe destacar que tal decisão foi reformada pela Câmara Especial de Julgamento, conforme Acórdão nº 3.639/10/CE, nos termos abaixo:

ACÓRDÃO Nº 3.639/10/CE

(REFORMA DO ACÓRDÃO Nº 18.853/10/2ª)

EMENTA:

“PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – BASE DE CÁLCULO – RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS - ABATIMENTOS DE VALORES TRIBUTÁVEIS. CONSTATOU-SE QUE A AUTUADA EXCLUIU DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS VALORES RELATIVOS À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, EQUIVALENTES AOS **DESCONTOS CONCEDIDOS NAS VENDAS DE APARELHOS CELULARES**, O QUE RESULTOU EM ABATIMENTO INDEVIDO SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INCISO VII DA LEI Nº 6.763/75. **REFORMADA A DECISÃO RECORRIDA PARA RESTABELECEM AS EXIGÊNCIAS FISCAIS. RECURSO DE REVISÃO PROVIDO. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.**” (GRIFOU-SE)

RELATÓRIO:

“A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A FALTA DE RECOLHIMENTO E/OU RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS, NO PERÍODO DE 01/01/07 A 31/12/07, EM DECORRÊNCIA DA REDUÇÃO INDEVIDA DA BASE TRIBUTÁVEL DO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, CORRESPONDENTE AOS

DESCONTOS CONCEDIDOS SOBRE A VENDA DE APARELHOS CELULARES (“DESCONTO APARELHO”).

DESTACA-SE QUE A COMERCIALIZAÇÃO DE APARELHOS CELULARES ESTÁ SUJEITA A SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NOS TERMOS DO ITEM 25 DA PARTE 2 DO ANEXO XV DO RICMS/02 APROVADO PELO RICMS/02 E RESPECTIVAS ALTERAÇÕES. ACRESCENTA-SE QUE A AÇÃO FISCAL NÃO ALCANÇOU AS OPERAÇÕES DE ENTRADA DE APARELHO CELULAR.

EXIGE-SE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO VII DA LEI Nº 6.763/75.

A DECISÃO CONSUBSTANCIADA NO **ACÓRDÃO N.º 18.853/10/2ª**, PELO VOTO DE QUALIDADE, EXCLUIU INTEGRALMENTE AS EXIGÊNCIAS FISCAIS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E DA MULTA ISOLADA...” (GRIFOU-SE)

DECISÃO:

“... NÃO É PRECISO RECORRER À DOUTRINA PARA DEFINIR O QUE SEJA UM **DESCONTO CONDICIONAL**. A CONDIÇÃO É O FATO QUE, UMA VEZ OCORRIDO, TORNA SEM EFEITO O DESCONTO CONCEDIDO.

É EXATAMENTE O QUE OCORRE QUANTO À VENDA DOS APARELHOS COM BONIFICAÇÕES DE GRATUIDADE OU DESCONTOS EQUIVALENTES AO SEU VALOR. UMA VEZ DESCUMPRIDO O CONTRATO, OU DESCUMPRIDAS AS EXIGÊNCIAS DE PONTUALIDADE E FIDELIDADE, O USUÁRIO FICA SUJEITO À DEVOLUÇÃO DOS VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE “DESCONTO APARELHO” ALÉM DE MULTAS DE MORA OU CONTRATUAIS.

SE EXISTE UMA CLÁUSULA DE FIDELIDADE É PORQUE A OPERADORA TEM INTERESSE EM MANTER A PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO, O QUE É SEU OBJETIVO MAIOR, E ACREDITA QUE A RECEITA AUFERIDA COM O SERVIÇO SERÁ MAIS QUE SUFICIENTE PARA RECUPERAR QUAISQUER BONIFICAÇÕES OU COMPENSAÇÕES OFERECIDAS NA VENDA DE APARELHOS.

COMO ADMITIDO PELA PRÓPRIA IMPUGNANTE, “O CONSUMIDOR PAGA MENOS PELO APARELHO POR CONTRATAR UM PLANO DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÕES”. ASSIM, DESTA AFIRMAÇÃO EXTRAÍ QUE O USUÁRIO RECEBE O DESCONTO PARA DEPOIS CUMPRIR AS EXIGÊNCIAS DE FIDELIDADE E PONTUALIDADE. SE TUDO CORRER CONFORME PACTUADO, AO FINAL DO PERÍODO MÍNIMO EXIGIDO PARA FIDELIDADE, ESTÁ CONFIRMADO O DESCONTO E O USUÁRIO PODE SE CONSIDERAR PROPRIETÁRIO DO APARELHO CELULAR.

POR OUTRO LADO, É CERTO QUE EXISTE A POSSIBILIDADE DESSES ‘QUESITOS PRÉVIOS’ DE FIDELIDADE E/OU PONTUALIDADE NÃO SEREM CUMPRIDOS. NESSE CASO, O USUÁRIO DEVE ARCAR COM AS PENALIDADES CONTRATUAIS E AINDA, DEVOLVER OS VALORES AUFERIDOS COM OS DESCONTOS. **RESUMINDO: ‘SE’ NÃO LEVADAS ATÉ O FIM AS ‘CONDIÇÕES’ DE**

FIDELIDADE E PONTUALIDADE POR PARTE DO USUÁRIO, O DESCONTO NÃO SE CONCRETIZARÁ.

PRESENTES, ASSIM OS REQUISITOS, FUTURIDADE E INCERTEZA, PRÓPRIOS DOS DESCONTOS CONDICIONAIS. OS DOCUMENTOS DE FLS.34/47 E DE FLS.174/179, ILUSTRAM BEM DUAS SITUAÇÕES DISTINTAS E REFORÇA O ENTENDIMENTO SOBRE A CONDICIONALIDADE DO SUPOSTO 'DESCONTO APARELHO'.

[...]

EM RAZÃO DA APLICAÇÃO DA PORTARIA Nº 04, DE 16/02/01, DEU-SE PROSSEGUIMENTO AO JULGAMENTO ANTERIOR REALIZADO EM 08/10/10. **ACORDA A CÂMARA ESPECIAL DO CCMG, POR MAIORIA DE VOTOS, EM DAR PROVIMENTO AO RECURSO.** VENCIDA A CONSELHEIRA LUCIANA MUNDIM DE MATTOS PAIXÃO, QUE LHE NEGAVA PROVIMENTO NOS TERMOS DA DECISÃO RECORRIDA. DESIGNADO RELATOR O CONSELHEIRO JOSÉ LUIZ DRUMOND. PARTICIPARAM DO JULGAMENTO, ALÉM DOS SIGNATÁRIOS E DA CONSELHEIRA VENCIDA, OS CONSELHEIROS ANDRÉ BARROS DE MOURA (REVISOR), RENÉ DE OLIVEIRA E SOUSA JÚNIOR E SAURO HENRIQUE DE ALMEIDA." (DESTACOU-SE)

Conclui-se, portanto, que os descontos aplicados nas notas fiscais de saídas emitidas pela Impugnante são condicionados, uma vez que estão subordinados a um evento futuro e incerto - a manutenção da fidelização por 12 meses, sob pena de reembolso. Portanto, trata-se de uma condição nos termos previstos pelo Código Civil de 2002.

Com relação aos demais argumentos da Impugnante, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal, cujas contrarrazões foram integralmente ratificadas pela Assessoria do CCMG, *in verbis*:

Manifestação Fiscal

"... Primeiramente, quanto ao tópico da não incidência de ICMS sobre descontos incondicionados e a interpretação equivocada dos contratos, é importante esclarecer que o entendimento desta fiscalização é que, de fato, não há cobrança de ICMS no desconto incondicionado, **todavia, conforme já mencionado e devidamente comprovado no Auto de Infração, estamos diante de um desconto condicionado, ou seja, em que há incidência de ICMS.**

A própria legislação trazida pela Impugnante, especificamente a IN SRF nº 51/79, que apesar de tratar de base de cálculo de IRPJ e CSLL, é clara ao afirmar que é incondicionado o desconto apenas quando não depender de evento posterior à emissão do documento fiscal, ou seja, **não basta o desconto constar na nota fiscal sendo condicionado aquele que depende de evento posterior à emissão de nota fiscal.**

Assim, na tentativa de comprovar que os descontos são incondicionados, afirmou que os contratos de prestação de serviços (que têm previsão 'multa') não têm relação alguma com a aquisição dos aparelhos. **Em uma breve análise da resposta constante no Anexo V fl. 48, que trata das intimações e respostas, a Impugnante é clara em ressaltar que há ligação direta entre o desconto concedido na aquisição do aparelho e a contratação do plano de serviços**, ou seja, **um só existe em razão do outro** e, ainda, se omitiu em informar casos em que há desconto na aquisição de aparelhos sem contratação de plano de serviços.

Ora, diante dos fatos narrados resta claro que foi devidamente comprovado e elucidado através do Auto de Infração que o valor da multa é utilizado como mecanismo para reaver o valor do desconto conferido no aparelho, fato que corrobora com a argumentação é o valor da multa ser muito próximo ao valor do aparelho.

Além disso, apesar da previsão contratual com base na Resolução nº 632/201 (fidelização mediante multa), que aprovou o Regulamento Geral de Direitos do Consumidor de Serviços de Telecomunicações, não há justificativa para que o valor da multa seja exatamente igual ou muito próximo ao do aparelho que recebeu o desconto, ou seja, **a Telefônica está se valendo da argumentação da Resolução citada para reaver o valor do aparelho caso o cliente não fique fidelizado** pelo período previsto no contrato.

O que está posto no Auto de Infração vai de encontro ao que foi alegado pela Impugnante, ou seja, está devidamente comprovado, pelo princípio da verdade material, que a multa rescisória nada mais é do que o ressarcimento do valor do aparelho pela rescisão antecipada do contrato, ou seja, tem ligação direta com o contrato de compra e venda do aparelho. Desta forma, **a previsão de 'multa contratual' nada mais é do que uma condição futura e incerta, caracterizando o referido desconto condicionado.**

Quanto a argumentação de que o não pagamento da multa não seria um benefício ao cliente, em que pese a argumentação trazida, entendemos não se aplicar ao caso em tela, já que os contratos analisados não são contratos casuais de prestação de serviços. Nos casos analisados há relação direta da venda do aparelho com a multa, sendo a separação em outro contrato um subterfúgio utilizado pela Impugnante, conforme já alegado anteriormente. Ainda neste tópico, a Telefônica

tenta argumentar que a permanência no plano seria um evento futuro e certo no âmbito do contrato celebrado, todavia, **a contestação é totalmente descabida já que, se fosse evento futuro e certo, a multa rescisória não tinha razão de existir.**

A Telefônica tenta argumentar que a condição seria inexistente pelo simples fato que o Art. 122 do CC citar que uma cláusula que se sujeita ao puro arbítrio de uma das partes seria caracterizada como ilícita, todavia, **através de uma breve leitura das cláusulas de rescisão antecipada do contrato, fica demonstrado claramente que não há puro arbítrio de uma das partes. A previsão de pagamento de 'multa' (reversão do desconto) demonstra que não há algo ilimitado na vontade do cliente, assim, não há que se falar em condição inexistente por cláusula ilícita.**

Considerando os fatos narrados acima, ao contrário do que alega a Impugnante, não é possível concluir que a aquisição do aparelho e a contratação simultânea do plano de serviços são negócios diferentes e simultâneos, mas sim que **são negócios simultâneos e estão umbilicalmente ligados. Não há, por parte da Contribuinte, qualquer desconto na aquisição de aparelhos celulares que não esteja vinculado à assinatura de um plano com fidelização. O fato foi confirmado pela própria empresa nas respostas às intimações constantes no Anexo V do AI. Diante de tal fato, seria impensável alegar que são negócios distintos já que um só ocorre em razão do outro.**

Além disso, a anuência do cliente para cumprir determinadas regras consiste em uma anuência prévia ao evento que pode ou não ocorrer futuramente, **ou seja, o evento não é prévio à concessão do desconto, apenas a anuência das cláusulas.** Desta forma, **não há semelhança de caso com a Solução de Consulta COSIT nº 49/15 da RFB porque na consulta a condição e seu implemento ocorrem antes da venda das mercadorias,** o que não se assemelha ao caso aqui tratado em que a condição a ser implementada é posterior à venda de mercadorias. Neste diapasão, não há que se falar que a situação em análise se assemelha com as bonificações de mercadoria.

Em relação à decisão do CCMG juntada pela Autuada, **o Acórdão de referência foi omitido pela Impugnante justamente por tratar-se de entendimento já superado pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais,** ou seja, o

entendimento atual está fielmente espelhado no Auto de Infração conforme as decisões recentes. **A decisão do CCMG presente na Impugnação refere-se ao acórdão 18.853/10/2ª, ou seja, um julgado do ano de 2010**, sendo que a decisão mais recente, de 2022, entende que os descontos aqui tratados são condicionados. Assim, descabida a afirmação sobre o entendimento atual do Conselho de Contribuintes trazida na peça impugnatória.

No mesmo sentido, o TJSP já decidiu, conforme decisões colacionadas no Auto de Infração, que o desconto concedido na venda de aparelhos celulares mediante fidelização são descontos condicionados e devem integrar a base de cálculo do ICMS.

Desta forma, ao contrário do alegado na Impugnação, em que pese o desconto constar do documento fiscal, não são negócios jurídicos diferentes e, ainda, dependem de evento futuro e incerto, não sendo possível enquadrar o referido desconto como incondicional.

Fatos que corroboram com a argumentação acima são refletidos na própria legislação juntada pela Impugnante. Ao citar a IN RFB nº 51/78 e jurisprudências do STJ, **condiciona que para o desconto ser considerado incondicional deve, além de constar da nota fiscal, também não depender de evento posterior à emissão desse documento.**

Assim, percebe-se que são duas exigências para que o desconto seja considerado incondicionado e que, no caso em tela, uma delas não é cumprida já que depende de evento posterior à emissão do documento.

Isto posto, a simples afirmação trazida pela Atuada de que “basta o desconto constar na nota fiscal para que seja incondicionado” está em desacordo com o entendimento jurisprudência colacionada pela própria Telefônica. Nesta linha de raciocínio, **basta que não sejam cumpridos um dos requisitos elencados para que o desconto seja considerado condicionado, não bastando apenas o destaque na nota fiscal.**

Seguindo a linha de raciocínio, se ao emitir a nota fiscal com desconto é certo que o preço não é alterado, não faria sentido tanto a jurisprudência quanto a instrução normativa elencada ressaltarem a necessidade de não se vincular a evento futuro posterior a sua emissão para que seja considerado um desconto incondicionado. **Desta forma, as afirmações trazidas não têm qualquer respaldo com a própria jurisprudência colacionada pela Impugnante ...”**
(Destacou-se)

Corretas, portanto, as exigências fiscais.

Quanto à infração nº 02:

Conforme esclarecido no tópico relativo à prova pericial requerida, o art. 31-D do Anexo XV do RICMS/02 é claro ao estabelecer que a restituição, nos casos em que o fato gerador se realizar por um valor inferior ao da base de cálculo presumida, não pode ultrapassar o montante do ICMS/ST antecipadamente retido na nota fiscal de aquisição original da mercadoria comercializada.

RICMS/02- Anexo XV

Art. 31-D - A restituição de que trata o art. 46 desta parte corresponderá à aplicação da alíquota estabelecida para as operações internas sobre o montante relativo à diferença entre o valor da base de cálculo presumida do ICMS ST da mercadoria constante do documento fiscal que acobertou sua entrada e o valor da mesma mercadoria em operação interna destinada a consumidor final, limitada ao valor do ICMS ST constante da nota fiscal de entrada. (Destacou-se)

Analisando-se os Anexos XI e XII do AI, elaborados com base em dados fornecidos pela própria Impugnante, verifica-se que o Fisco se limitou a glosar os créditos indevidamente apropriados que excederam o limite legalmente estabelecido no dispositivo acima, vale dizer, independentemente de a Impugnante ter seguido ou não a fórmula para o cálculo do valor passível de restituição, está devidamente comprovado nos autos que os créditos por ela apropriados excederam o valor do ICMS/ST retido antecipadamente na operação anterior.

Quanto aos argumentos da Impugnante, seguem abaixo excertos da manifestação fiscal, cujas contrarrazões foram integralmente ratificadas pela Assessoria do CCMG:

Manifestação Fiscal

“... Passando ao tópico seguinte, especificamente o que trata do crédito ICMS-ST a maior que o valor de ICMS ST recolhido na nota fiscal, fica claro que a Impugnante realizou a argumentação de forma desconexa com os fatos apontados no Auto de Infração.

O primeiro ponto que comprova tal situação é o exemplo trazido para comprovar que houve o ‘cumprimento’ do previsto na legislação. **Trata-se de uma nota fiscal que sequer consta dos Anexos XI e XII do AI**, ou seja, não houve glosa dos créditos quanto ao crédito a maior quanto ao exemplo trazido para ‘comprovar’ que houve cumprimento da legislação.

O Auto de Infração é claro em demonstrar, através dos Anexos XI, XII e do infográfico referente ao tema,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que está sendo exigido apenas o valor que excede o recolhido de ICMS-ST utilizando-se da fórmula prevista na legislação neste tópico. Para ilustrar melhor o que foi dito acima, basta uma análise de algumas linhas referidos Anexos:

ST_Entrada	CHAVE_ENTRADA	DIF_ICMS	CHAVE_SAIDA	Diferença maior que rec.
691.6	35160700623904000335550010027649921051425622	971.64	31161202558157047630550070000598041001720700	280.04
691.6	35160800623904000335550010028600071032538695	965.64	3116110255815704763055007000059431678508210	274.04
691.6	35160800623904000335550010028600071032538695	959.64	31161102558157049250550250000422521990829320	268.04
691.6	35160700623904000335550010027649921051425622	944.64	31161102558157049684550270000895031605100990	253.04
595.85	13170400280273000137550010008254761641716207	942.85	31170502558157047128550310004112571317124959	346.8
566.26	13160900280273000137550010007452861967112068	940.6	31161102558157050348550240000911561296585490	374.34
572.15	35160400623904000335550010026287551896011460	939.27	31161102558157049250550250000424681138861079	367.12

Tabela 1 - Linhas do Anexo XI do AI

A Tabela 1 acima, retirada do Anexo XI do AI, demonstra claramente o valor creditado pela Telefônica na coluna 'DIF_ICMS' e o valor recolhido na coluna 'ST_Entrada', sendo exigido o valor da diferença. **O valor da diferença é exigido com base na limitação do valor do ICMS ST constante na nota fiscal de entrada para o item.** Assim, resta claro que houve crédito indevido por desobediência à legislação estadual, sendo descabida qualquer afirmação em contrário por parte da Impugnante.

Situação que corrobora com a afirmação acima pode ser retirada do fato que exemplo trazido para refutar o presente tópico sequer foi listado nas planilhas como crédito de ICMS ST a maior que o recolhido. Caso houvesse algum caso dentro dos Anexos XI e XII (glosados pelo Fisco) que desobedecessem ao previsto na legislação, o mesmo seria citado como exemplo pela Telefônica para refutar o AI ..." (Destacou-se)

Corretas, portanto, as exigências fiscais.

Quanto à infração nº 03:

Como já esclarecido, apesar das intimações que lhe foram dirigidas, a Impugnante não apresentou informações precisas quanto às notas fiscais de entradas listadas no Anexo IX do AI, especialmente quanto às respectivas chaves eletrônicas, que permitissem ao Fisco verificar a sua real existência no Portal da NFe, inviabilizando a correlação de cada uma delas com os créditos apropriados.

Na impugnação apresentada, a única nota fiscal mencionada pela Impugnante, ainda que a título exemplificativo, como indevidamente desconsiderada, não se encontra listada no Anexo IX, mas sim no Anexo X do AI, que se refere às notas fiscais inicialmente caracterizadas como "inexistentes", mas que foram posteriormente acatadas, para os casos em que houve retificação das informações, permitindo a correlação supracitada.

Portanto, caberia à Impugnante, para refutar a acusação fiscal, apresentar os dados corretos das notas fiscais listadas no Anexo IX, efetivamente consideradas como

“inexistentes/não encontradas”, sendo incabíveis os seus argumentos quanto a eventuais notas fiscais listadas no Anexo X, que não se encontram inseridas no Anexo IX, questão que foi muito bem abordada pelo Fisco em sua manifestação, nos seguintes termos:

Manifestação Fiscal

“... Adentrando em novo tópico de discussão, que versa sobre as notas fiscais inexistentes, novamente parece que a Impugnante não entendeu o que foi discorrido no Auto de Infração ou se fez de desentendida. O exemplo de nota citado como ‘encontrado através de simples consulta realizada no site da Fazenda’ consta no Anexo X do AI, ou seja, é um anexo que já contém inúmeras correções realizadas pela Autuada, que num primeiro momento foram consideradas inexistentes pelo Fisco.

Importante salientar que as referidas notas fiscais localizadas pelo Fisco, após as correções feitas pela Telefônica, podem ser verificadas através do Anexo X (Coluna Chave_Correta), além disso, **cumprе salientar que as referidas notas localizadas foram retiradas da glosa do Anexo IX.**

Tal fato pode ser comprovado através da **análise do anexo IX, que consta quais notas realmente foram glosadas por não terem sido localizadas, não sendo encontrada na lista a referida nota fiscal elencada pela Autuada, já que esta foi devidamente corrigida e excluída do Anexo IX.**

Ainda quanto a este tópico, a Telefônica alega que houve correta indicação das notas fiscais que deram origem ao crédito e que o fisco deveria buscar, por diversos meios, a verdade dos fatos, todavia, as alegações são totalmente infundadas pelos fatos a seguir narrados.

Esta Fiscalização, ao contrário do que foi afirmado de forma infundada na Impugnação, utilizou-se de todos os meios cabíveis para identificar as notas fiscais inexistentes através de cruzamento de banco de dados, todavia, como as tentativas foram infrutíferas, **a Telefônica foi intimada a apresentar, por diversas vezes, os dados corretos para que fosse possível identificar as notas.** Desta forma, percebe-se que não há que se falar em correta indicação das notas fiscais já que se estivessem com preenchimento adequado seriam facilmente encontradas nos bancos de dados da SEF.

Além disso, não tem qualquer respaldo a alegação que não houve indicação de motivo da falta de diligências

necessárias à complementação da prova ou esclarecimento de dúvidas. **No Anexo V é possível perceber que a Telefônica foi intimada, por mais de uma vez, a apresentar os dados corretos das notas fiscais**, além de ser devidamente informada sobre o preenchimento inadequado das mesmas, ou seja, não há que se falar na falta de indicação do motivo e houve, de fato, **inúmeras diligências e tentativas por parte do Fisco para que a planilha fosse preenchida de forma adequada ...**” (Destacou-se)

Assim sendo, o feito fiscal afigura-se correto, motivo pelo qual são legítimas as exigências fiscais relativas a todas as infrações acima analisadas.

Da Arguição de Impossibilidade de Cumulação de Multa de Revalidação e Multa Isolada:

Quanto à arguição da Impugnante de que estaria sendo duplamente penalizada em função de uma única infração, contrariando o princípio do *non bis in idem* (e princípio da consunção), há que se destacar que as multas foram aplicadas sobre fatos distintos e são calculadas tomando-se bases de cálculo também distintas.

A Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75 refere-se a descumprimento de obrigação acessória (aproveitamento de créditos de ICMS), ao passo que a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da mesma lei, resulta do inadimplemento de obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento do ICMS devido.

Lei nº 6.763/75

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

[...]

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

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;

[...]

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

I - ficam limitadas a duas vezes o valor do imposto incidente na operação ou prestação;

II - em se tratando de operação ou prestação amparada por isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto, serão de 10% (dez por cento) do valor da operação ou da prestação.

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

[...]

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53."

Na doutrina de Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação), e as infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a multa de revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que esta possui caráter punitivo e repressivo, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada foi acatada pelo Poder Judiciário mineiro na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, emendada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO – MULTA DE REVALIDAÇÃO – EXPRESSA PREVISÃO – LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 – MEIO DE COERÇÃO – REPRESSÃO À SONEGAÇÃO – CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO

DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 – COMARCA DE SETE LAGOAS – APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS – APELADO(A)(S): CAA MARIANO LTDA. – RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Não há que se falar, portanto, em exigência cumulativa, e sim em aplicação de penalidades distintas para fatos também distintos (descumprimento de obrigação acessória e multa indenizatória por recolhimento a menor do imposto, em função de aproveitamento indevido de créditos de ICMS).

Das Questões de Cunho Constitucional:

As questões de cunho constitucional suscitadas pelos Impugnantes (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, “a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda”.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Bruno Matos Ventura e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Carlos Torres Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Frederico Augusto Lins Peixoto (Revisor) e Gislana da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 09 de outubro de 2025.

Mellissa Freitas Ribeiro
Relatora

Geraldo da Silva Datas
Presidente

P