

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.591/14/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000208263-36  
Impugnação: 40.010135578-40  
Impugnante: TNL PCS S/A  
IE: 062133441.00-10  
Proc. S. Passivo: Bruno Cunha de Carvalho/Outro(s)  
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – PRESTAÇÃO DESACOBERTADA – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.** Constatada a falta de recolhimento do ICMS incidente sobre as prestações de serviço de telecomunicação relativas às ativações de recargas pré-pagas, em razão da falta de emissão das Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicação (NFST), modelo 22. Infração caracterizada nos termos do art. 13, inciso III da Lei Complementar nº 87/96, art. 6º, inciso XI da Lei nº 6.763/75 e art. 41, inciso II, § 1º, inciso II da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XVI da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL – FALTA DE INDICAÇÃO/REQUISITO – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO.** Imputação de descumprimento de obrigação acessória, configurado pelo fato de a Autuada ter deixado de constar nas notas fiscais de serviços de telecomunicação, as informações previstas no art. 41, § 1º, inciso II da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02. Infração caracterizada. Correta a exigência de Multa Isolada capitulada no inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75, c/c art. 215, inciso VI, alínea “g” do RICMS/02.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO.** Constatado que a Impugnante deixou de atender às intimações efetuadas pelo Fisco. Infração caracterizada nos termos dos arts. 96, inciso IV e 190 do RICMS/02. Correta a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei n.º 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

A autuação versa sobre as seguintes irregularidades constatadas no período de 01/01/09 a 31/12/09:

- falta de recolhimento de ICMS incidente sobre prestações de serviços de telecomunicação relativas às ativações de recargas pré-pagas, sem emissão de Notas

Fiscais de Serviço de Telecomunicação (NFST), modelo 22, com infringência ao art. 13, inciso III da Lei Complementar nº 87/96, art. 6º, inciso XI da Lei nº 6.763/75 e ao art. 41, inciso II, § 1º, inciso II da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XVI, ambos da Lei nº 6.763/75;

- emissão de notas fiscais de remessa, modelo 1, em desacordo com a legislação tributária, notadamente o art. 41, § 1º, inciso II da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02. Exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75, c/c art. 215, inciso VI, alínea “g” do RICMS/02;

- falta de atendimento às intimações para apresentação de arquivos eletrônicos de detalhamento das prestações pré-pagas. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 108/125.

A Impugnante alega em sua defesa que o procedimento de arbitramento adotado pela Fiscalização estaria incorreto, em razão das seguintes situações:

- as distribuidoras localizadas em Minas Gerais fazem remessas de cartões pré-pagos para todo o país, ocorrendo habilitação em terminais de outros Estados da Federação;

- tais cartões podem ser adquiridos por usuários não mineiros neste Estado e ativados em aparelhos habilitados em outros Estados;

- os cartões podem ainda se perder dentro dos estabelecimentos dos distribuidores/revendedores ou serem extraviados e nunca ativados;

- os cartões remetidos em 2009 não necessariamente são ativados no mesmo período, assim como os cartões ativados em 2009 podem ter sido remetidos em período anterior.

Acosta aos autos mídia eletrônica (doc. 4) a fim de demonstrar as ativações de cartões ocorridas neste Estado, conforme relatório interno, e a emissão das respectivas notas fiscais globais.

Conclui que não se pode considerar todo o valor das notas fiscais de remessas de 2009 endereçadas a distribuidoras localizadas neste Estado como valores ativados no mesmo período no Estado.

Alega que há de se considerar que as empresas distribuidoras tem atuação em todo o Brasil, podendo realocar os estoques de cartões conforme a demanda e necessidades logísticas. Cita a título de exemplo a RV Tecnologia, que teria cobertura nacional, mas não está presente em todas as Unidades da Federação, funcionando suas filiais como centrais de distribuição. No caso, a filial de Minas Gerais, atende a região Centro-Oeste.

Destaca que consta no doc. 4 que há cartões por ela distribuídos que foram ativados em GO, MT e MS, mesmo não existindo estabelecimento nestes Estados, o

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

que significa dizer que os cartões ali ativados tiveram origem no estabelecimento da RV Tecnologia em Minas Gerais.

Afirma ainda, que as distribuidoras fazem entregas de cartões para revenda a grandes varejistas (supermercados, bancas, livrarias), podendo os cartões entregues às distribuidoras mineiras chegar a prateleiras para venda em outros Estados.

Assim, entende que estão ausentes os requisitos previstos no art. 53 da Lei. 6.763/75 para utilização do arbitramento.

Sustenta que, se houve algum erro no preenchimento dos relatórios, conforme previsto nos itens 25-A e 25-B da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/02, caberia apenas aplicação da multa isolada, por cumprimento de obrigação acessória, mas não o arbitramento ilegal de toda a base de cálculo para cobrança do ICMS, no caso, indevido.

Requer a realização de diligência fiscal/perícia administrativa para que a Impugnante prove, com suporte em suas notas fiscais, nos livros Registro de Saídas e nos relatórios de ativação do Convênio ICMS nº 115/03, que todo cartão pré-pago ativado em terminal cadastrado no Estado de Minas Gerais teve o respectivo ICMS recolhido a esta Unidade da Federação.

Argui que o art. 211 do RICMS/02 determina a incidência de uma única multa isolada, aquela relativa à infração mais grave, quando as infrações supostamente cometidas forem conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem. Portanto, deve ser aplicada apenas uma multa isolada, no caso, a prevista no art. 55, inciso XVI da Lei nº 6.763/75, visto que as multas aplicadas decorrem da suposta prestação de serviço de comunicação consubstanciada nos cartões pré-pagos atuados.

Mesmo a citada multa do art. 55, inciso XVI da Lei nº 6.763/75, seria inaplicável visto não se configurar o descumprimento de obrigação acessória.

Afirma que a ausência de emissão de nota fiscal se funda na premissa de que parte dos cartões distribuídos em Minas teria sido ativada, fato gerador do tributo neste Estado. Assim a questão em discussão diz respeito à obrigação de pagar tributos (obrigação principal) e não a obrigação de fazer outra (obrigação acessória).

Destaca que, somente se a premissa da Fiscalização de que a totalidade dos cartões distribuídos em Minas foi aqui ativada, é que todas as obrigações acessórias se desdobrarão.

Argui que a *ratio legis* inerente ao dispositivo mencionado está baseada na prevenção e repressão às tentativas de esconder eventual fraude ao Fisco, não sendo aplicável quando o contribuinte entender ser hipótese de não ocorrência de fato gerador do Estado e quando este cumprir com as obrigações acessórias decorrentes da sua fundada interpretação do fato.

Afirma que foram emitidas notas fiscais globais para todas as ativações ocorridas neste Estado, conforme determina o art. 41 do Anexo IX do RICMS/02, com o respectivo destaque do imposto devido, bem como, para as ativações ocorridas em outras Unidades da Federação, foram emitidas as respectivas NFST globais modelo 22.

Cita os Acórdãos n<sup>os</sup> 3.966/12/CE, 4.123/13/CE e 4.058/13/CE deste Conselho de Contribuintes, que permite concluir que a mera divergência de interpretação não significa descumprimento de obrigação acessória e que as multas ora cominadas somente são cabíveis nos casos em que existe a intenção de ludibriar o Fisco ou simular condutas.

Destaca ainda o erro no cálculo da multa isolada do art. 55, inciso XXI da Lei n<sup>o</sup> 6.763/75, uma vez que a Fiscalização considerou como valor da prestação o montante total da base de cálculo no exercício de 2009, desconsiderando que a Impugnante tributou 54% (cinquenta e quatro por cento) do valor da base de cálculo.

Requer a realização de perícia nos termos do art. 142 e 157 do RPTA, apresentando assistentes técnicos e quesitos às fls. 123/124 dos autos.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

A Fiscalização, em manifestação de fls. 227 informa que foi identificado a inexistência do CD de fls. 164 (doc. 4) que a Impugnante afirma ter acostado.

A irregularidade é sanada pela entrega do CD, autuado aos autos às fls. 228.

Na oportunidade, a Impugnante apresenta o Aditamento à Impugnação às fls. 231/235, acostando documentos que entende demonstrar o procedimento adotado pela Autuada (fls. 237/244), CD de fls. 245 e cópias de contratos celebrados entre a Impugnante e as distribuidoras (fls. 247/371).

Reitera os termos da inicial e acrescenta os seguintes argumentos:

- diz ser importante considerar que, contratualmente, as empresas distribuidoras têm de promover a distribuição de cartões em toda a área concedida pela Anatel à Impugnante, conforme extrato de contrato de fls. 233;

- afirma que grande parte das vendas de cartões é *online*, podendo o usuário ou lojista solicitar a sua recarga via site da internet, como é o caso da “CellCard”, sistema pertencente à RV Tecnologia;

- argui que tendo fornecido ao Fisco as notas fiscais globais de ativação e os respectivos relatórios de detalhamento das ativações, assim como os livros fiscais e arquivos do Convênio ICMS n<sup>o</sup> 115/03, resta comprovado que o ICMS recolhido a Minas Gerais corresponde ao exato montante devido;

- reitera a procedência da impugnação e o pedido de perícia.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário e do Aditamento à Impugnação**

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, nos termos do demonstrativo de fls. 372/374, reduzindo o valor da Multa Isolada capitulada no inciso XVI do art. 55 da Lei n<sup>o</sup> 6.763/75, em razão da utilização indevida do valor total das prestações no período, adotando-se corretamente o valor da diferença apurada entre o valor das remessas e o valor tributado pela Contribuinte.

Acosta os demonstrativos de reformulação do crédito tributário às fls. 374/383, destacando que as demais exigências permanecem inalteradas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Regulamente cientificada sobre a retificação, a Autuada adita sua impugnação às fls.402/419, reiterando os termos da impugnação inicial.

Requer a aplicação do art. 106 do CTN em relação à Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, consignando obrigação acessória revogada ao tempo da emissão do Auto de Infração, em razão do princípio da retroatividade benigna da legislação tributária.

Argui que o Fisco fundamenta as exigências das duas intimações nas disposições do art. 41, § 1º, inciso II, alíneas “d.1” e “d.2” do Anexo IX do RICMS/02, com vigência estabelecida pelo art. 2º do Decreto nº 22.288 de 02/05/06, cujos efeitos perduraram de 01/07/06 a 18/02/11, com referência aos itens 25-A, 25-B e 25-C da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/02.

Destaca que os referidos itens tratavam do detalhamento das informações a serem prestadas na forma de arquivos eletrônicos sobre as ativações de recargas pré-pagas de telefonia.

Entende que em razão de tais obrigações acessórias terem sido revogadas ao tempo da lavratura do Auto de Infração, não procede a penalização pelo seu descumprimento, sob os efeitos do princípio da retroatividade benigna da lei, a teor do art. 106 do CTN.

Afirma que não apresentou parte das exigências fiscais por entender não serem juridicamente pertinentes, em face do que dispõe a legislação, como no caso das notas fiscais e comprovantes de recolhimento do ICMS relativos às ativações efetuadas em outras UFs e em relação a documentos previstos na legislação revogada, como é o caso dos relatórios exigidos nas duas intimações com base no art. 41, § 1º, inciso II, alíneas “d.1” e “d.2” do Anexo IX do RICMS/02, com referência aos itens 25-A, 25-B e 25-C da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/02.

Alega que as informações não foram apresentadas ainda em razão do exíguo prazo, insuficiente para a formatação do imenso volume de dados envolvidos. Destaca que ora apresenta com grande esforço, parte das informações solicitadas, objetivando a revisão do arbitramento procedido, com fulcro no § 2º do art. 54 do RICMS/02.

Apresenta, por meio de mídia eletrônica de fls. 420, demonstrativos com os quais pretende fornecer parâmetros para o Fisco corrigir o arbitramento da base de cálculo das exigências fiscais. A título de exemplo, apresenta o levantamento do demonstrativo das ativações de cartões no mês de julho de 2009 (Demonstrativo 2 / fls. 413), no qual se constata que, em outros Estados, foram ativados 42,82% (quarenta e dois inteiros e oitenta e dois centésimos por cento) do total das remessas enviadas aos distribuidores naquele mês.

Assim, tal constatação se contraporia ao parâmetro utilizado pela Fiscalização, 46% (quarenta e seis por cento), enquanto, na realidade, a suposta diferença seria de apenas 3,18% (três inteiros e dezoito centésimos por cento).

Apresenta ainda, o demonstrativo das ativações dos distribuidores em todos os Estados, ocorridas em julho de 2009 (Demonstrativo 3 / fls. 414) e o demonstrativo das remessas aos distribuidores em julho de 2009 (Demonstrativo 4 / fls. 415/418).

Requer que seja tomado como parâmetro para revisão do arbitramento e como média mensal de todo o exercício de 2009, o percentual das ativações ocorridas no mês de julho, correspondente a 42,82% (quarenta e dois inteiros e oitenta e dois centésimos por cento) das remessas no período, para reduzir a diferença presumida como irregular, de 46% (quarenta e seis por cento) para 3,18% (três inteiros e dezoito centésimos por cento) a ser apurada.

Caso não seja acatado tal parâmetro, que seja deferida prova pericial, nos termos do art. 142 do RPTA, apresentando novos quesitos às fls. 419, para a comprovação da regularidade das operações e do elevado percentual das ativações ocorridas em outros Estados.

A Fiscalização retorna aos autos, intimando o Sujeito Passivo a apresentar a complementação dos dados anexados ao PTA na forma de arquivos eletrônicos no CD de fls. 420, visto que as informações acerca das recargas pré-pagas ativadas em outros Estados da Federação se referem apenas ao período de maio a outubro de 2009, sob pena de manutenção dos valores totais das exigências relativas aos períodos omissos.

O Sujeito Passivo retorna às fls. 459/483 dos autos, acostando o CD de fls. 484, oportunidade em que complementa as informações anteriormente prestadas, reiterando os termos das impugnações anteriormente apresentadas.

#### **Da Nova Reformulação do Crédito Tributário e do Aditamento à Impugnação**

A Fiscalização se manifesta às fls. 485/489, refutando parte das alegações da Defesa e acatando parte dos argumentos.

Informa que, mediante análise do conteúdo dos relatórios, planilhas, consolidados e notas fiscais de ativação em outros Estados, apresentados pela Impugnante, acata os valores, conforme demonstrado no quadro de fls. 487/488 constante da manifestação fiscal.

Destaca que foram acatados os valores das ativações em outras Unidades da Federação, por período, até o montante exigido na autuação, sendo que, foram desprezados os valores que ultrapassam, por não se referirem às remessas verificadas no presente trabalho fiscal.

Diante do acatamento das notas fiscais de ativação de recargas pré-pagas em outros Estados, o Fisco elaborou o Termo de Rerratificação de fls. 490/491 e anexo de fls. 492/499 dos autos.

Regulamente cientificada sobre a retificação, a Autuada retorna aos autos às fls. 504/508, aditando a impugnação nos seguintes termos:

- afirma que os dados e demonstrações apresentados no curso do processo comprovam, globalmente, no exercício de 2009, que as ativações de recargas pré-pagas de distribuidores mineiros foram efetivadas em montante superior ao valor das ativações consideradas como regulares pelo Fisco;

- argui que, em relação aos meses de fevereiro, março, abril, junho e julho, todos do exercício de 2009, em que o valor das ativações não atingiu o importe

estimado pelo Fisco, a diferença a menor foi mantida como irregular, sem considerar, em compensação, os meses em que as ativações foram maiores que as expectativas fiscais;

- sustenta que, sendo o ICMS, imposto não cumulativo, os saldos das apurações mensais, sejam credores ou devedores, devem, necessariamente, ser computados para a composição dos períodos mensais seguintes;

- conclui que, por todo o exposto e discutido nas demonstrações e comprovações, constata-se que a irregularidade cometida pela Autuada é de descumprimento de obrigação acessória e não principal, portanto, improcedente a exigência do ICMS e da multa de revalidação.

Requer a exclusão das exigências fiscais do ICMS e da multa de revalidação e que sejam elididas as penalidades isoladas, sob o permissivo do art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75.

#### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de fls. 511/515, reitera a manifestação anterior, e requer a procedência do lançamento, nos termos da reformulação de fls. 490/499.

#### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 522/545, opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 490/491.

---

#### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG 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 de Pedido de Prova Pericial**

A Defesa da Autuada requer a realização de perícia nos termos do art. 142 e 157 do RPTA, apresentando assistentes técnicos e quesitos às fls. 123/124 dos autos e novos quesitos às fls. 419.

A Autuada pretende comprovar com a realização da prova pericial, com suporte em suas notas fiscais, nos livros Registro de Saídas e nos relatórios de ativação do Convênio ICMS nº 115/03, que todo cartão pré-pago ativado em terminal cadastrado no Estado de Minas Gerais teve o respectivo ICMS recolhido a esta Unidade da Federação.

Pretende ainda, comprovar a regularidade das operações e o elevado percentual das ativações ocorridas em outros Estados.

Conclui-se, sem muito esforço, que as informações pretendidas pela Autuada, com a realização da prova pericial, estão, na realidade, presentes em sua

própria escrita fiscal, por força das disposições determinadas pela legislação de regência, não carecendo de profissional especializado para tanto.

Contudo, se entender pela necessidade de profissional especializado, percebe-se que a própria Impugnante representa esse especialista, com conhecimento técnico mais do que suficiente para trazer as informações necessárias à elucidação dos fatos.

O cerne da questão é quando e onde ocorreu a ativação dos cartões pré-pagos de telefonia móvel. Tais informações devem ser extraídas das informações constantes das notas fiscais de serviços de ativação de recargas e dos arquivos eletrônicos de detalhamento das prestações pré-pagas, nos moldes dispostos na alínea “d” do inciso II do § 1º do art. 41 do Anexo IX do RICMS/02, com referência aos itens 25-A, 25-B e 25-C da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/02.

A impugnante não apresentou tais informações, sob o argumento de não serem juridicamente pertinentes, em face do que dispõe a legislação, visto que teria sido revogada a legislação que trata dos relatórios exigidos nas duas intimações com base no art. 41, § 1º, inciso II, alíneas “d.1” e “d.2” do Anexo IX do RICMS/02, com referência aos itens 25-A, 25-B e 25-C da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/02.

Assim, o pedido de perícia revela-se meramente protelatório, tendo em vista que o Sujeito Passivo se recusa a prestar as informações nos moldes previstos na legislação tributária e os demonstrativos trazidos por este não são suficientes para retirar as dúvidas suscitadas.

Registre-se que a Autuada foi intimada em duas oportunidades, em 02/07/13 (fls. 02/03) e 16/09/13 (fls. 08/09), não tendo apresentado as informações requeridas.

No momento da Impugnação, apresentou mídias eletrônicas, primeiro com apenas parte do período autuado, tendo sido complementado posteriormente. Apresentou argumentos em todas as oportunidades, sem, contudo, trazer as informações que seriam necessárias ao deslinde da questão.

Neste sentido, indefere-se o pedido de perícia, visto o seu caráter protelatório, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “c” do 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:

(...)

c) considerado meramente protelatório.

(...)



**Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre as seguintes irregularidades constatadas no período de 01/01/09 a 31/12/09:

- falta de recolhimento de ICMS incidente sobre prestações de serviços de telecomunicação relativas às ativações de recargas pré-pagas, sem emissão de Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicação (NFST), modelo 22, com infringência ao art. 13, inciso III da Lei Complementar nº 87/96, art. 6º, inciso XI da Lei nº 6.763/75 e ao art. 41, inciso II, § 1º, inciso II da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XVI, ambos da Lei nº 6.763/75;

- emissão de notas fiscais de remessa, modelo 1, em desacordo com a legislação tributária, notadamente o art. 41, § 1º, inciso II da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02. Exigência da Multa Isolada capitulada no inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75, c/c art. 215, inciso VI, alínea "g" do RICMS/02;

- falta de atendimento às intimações para apresentação de arquivos eletrônicos de detalhamento das prestações pré-pagas. Exigência da Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

A apuração das irregularidades decorre da análise dos dados contidos nos arquivos eletrônicos transmitidos, nos termos do Convênio ICMS nº 57/95 e Convênio ICMS nº 115/03 e dos livros fiscais da Autuada.

Cabe, inicialmente, trazer a legislação de regência da matéria.

As hipóteses de incidência, bem como a ocorrência do fato gerador do ICMS nas prestações de serviços de comunicação, estão delimitadas na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei Estadual nº 6.763/75:

**LEI COMPLEMENTAR nº 87/96**

Art.2º - O imposto incide sobre:

(...)

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

(...)

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

(...)

### **LEI n° 6.763/75**

Art. 5° - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1° - O imposto incide sobre:

(...)

8) a prestação onerosa de serviço de comunicação de qualquer natureza, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação.

(...)

Art. 6° - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

XI - na geração, na emissão, na transmissão, na retransmissão, na repetição, na ampliação ou na recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada no exterior, ressalvado o serviço de comunicação realizado internamente no estabelecimento pelo próprio contribuinte;

(...)

As disposições específicas aos prestadores de serviços de telecomunicações estão dispostas no Anexo IX do RICMS/02, em seu art. 37 e seguintes.

No caso dos autos, que trata da prestação de serviços de telecomunicações na modalidade de cartões pré-pagos, aplicam-se as disposições do art. 41, inciso II do Anexo IX do RICMS.

### **RICMS/02 - Anexo IX**

Art. 41 - Relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet (VoIP), disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, será emitida Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações, modelo 22, de série ou subsérie distinta, com destaque do imposto devido,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

calculado com base no valor tarifário vigente, na hipótese de disponibilização:

(...)

II - de créditos passíveis de utilização em terminal de uso particular, por ocasião da sua disponibilização, cabendo o imposto à unidade da Federação onde o terminal estiver habilitado.

(...)

Prevê o dispositivo legal, que será emitida a Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações (NFST) modelo 22, com destaque do imposto devido, no caso dos créditos passíveis de utilização em terminal de uso particular, por ocasião da sua disponibilização, cabendo o imposto à Unidade de Federação do destinatário.

Acrescenta o § 1º do referido artigo, que a disponibilização dos créditos ocorre no momento da sua ativação pela empresa de telecomunicação, nos seguintes termos:

§ 1º - Na hipótese do inciso II do caput deste artigo:

I - a disponibilização dos créditos ocorre no momento de seu reconhecimento ou ativação pela empresa de telecomunicação, que possibilite o seu consumo no terminal;

**Efeitos de 1º/07/2006 a 18/02/2011 - Acrescido pelo art. 1º, II, e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 44.288, de 02/05/2006:**

II - em substituição à emissão de NFST, por prestação, fica facultado ao contribuinte adotar os seguintes procedimentos:

a) a cada remessa de cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, ao usuário, ao intermediário para fornecimento ao usuário ou para estabelecimento da mesma empresa, será emitida Nota Fiscal modelo 1 ou 1-A, ou NFST, com série ou subsérie distinta, sem destaque do imposto, contendo o número de série dos cartões ou o número do lote de números de identificação pessoal (PIN);

b) na entrega pelas empresas de telecomunicação de cartões, fichas, número de PINS ou assemelhados diretamente ao usuário, em substituição à nota fiscal de que trata o inciso anterior, poderá ser emitido cupom fiscal sem destaque do imposto;

c) as empresas de telecomunicações emitirão mensalmente uma ou mais NFST adotando série ou subsérie distinta, englobando todas as ativações de créditos ao usuário realizadas no período, com destaque do imposto, tendo como destinatário "clientes diversos";

d) será gerado arquivo em meio eletrônico conforme disposto:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1. nos itens 25A e 25B da Parte 2 do Anexo VII do RICMS, para a nota fiscal emitida nos termos do inciso anterior;

2. no item 25C da Parte 2 do Anexo VII do RICMS, relativamente às ativações sem destaque do imposto;"

(Grifou-se).

Da leitura dos dispositivos legais supratranscritos, vigentes à época dos fatos ocorridos, verifica-se que, no momento da remessa dos cartões/créditos pela operadora, deverá ser emitida nota fiscal modelo 1 ou 1-A, ou NFST, com série ou subsérie distinta, sem destaque do imposto, contendo o número de série dos cartões ou o número do lote de números de identificação pessoal (PIN).

No momento da ativação da recarga pelo usuário, quando ocorre a disponibilização dos créditos pela empresa de telecomunicação, que possibilita o seu consumo no terminal, é que será emitida a nota fiscal de prestação de serviços, com destaque do imposto.

Destaque-se que até 18/02/11, estava prevista a possibilidade de as empresas de telecomunicações emitirem notas fiscais globais das ativações de créditos ao usuário mensalmente, com destaque do imposto, tendo como destinatário "clientes diversos".

Também deverá a empresa de telecomunicação gerar arquivo em meio eletrônico, nos moldes dispostos na alínea "d" do inciso II do § 1º do art. 41 do Anexo IX do RICMS/02, com referência aos itens 25-A, 25-B e 25-C da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/02, com o detalhamento da prestação pré-paga.

O que, vale dizer, será gerado arquivo eletrônico contendo as informações, na forma descrita nos itens 25A e 25B, para a nota fiscal NFST global, da qual constam todas as ativações de créditos ao usuário, realizadas no período, com destaque do imposto, tendo como destinatário "clientes diversos". Confira-se:

### RICMS/02 Anexo VII

#### PARTE 2

DO MANUAL DE ORIENTAÇÃO DO USUÁRIO DE SISTEMA DE PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS

**Efeitos de 1º/07/2006 a 18/02/2011 - Redação dada pelo art. 2º, V, e vigência estabelecida pelo art. 4º, VII, "a", ambos do Dec. nº 44.366, de 27/07/2006:**

"25A - REGISTRO "88TA" - Detalhamento de Prestação Pré-paga de Telefonia"

**Efeitos de 1º/07/2006 a 18/02/2011 - Acrescido pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 44.288, de 02/05/2006:**

"25A.1 - OBSERVAÇÕES:

25A.1.1 - Registro a ser informado a pedido do Fisco, por contribuintes do ICMS prestadores de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

serviço de comunicação na modalidade de telefonia móvel pré-paga;

25A.1.2 - O contribuinte entregará juntamente com este registro os registros 10, 11 e 90;

25A.1.3 - Campo 3 - Código do modelo da nota fiscal na qual o imposto foi destacado;

25A.1.4 - Campo 4 - Série da nota fiscal na qual o imposto foi destacado;

25A.1.5 - Campo 5 - Número da nota fiscal na qual o imposto foi destacado;

25A.1.6 - Campo 6 - Número de série do cartão físico ou número do lote de PIN's; nos casos de venda de crédito sem utilização de número de cartão físico ou número de PIN, inserir indicação "Crédito Virtual".

25A.1.7 - Campo 7 - nos casos de venda de crédito sem utilização de PIN, inserir a indicação "Crédito Virtual";

25A.1.8 - Campos 13, 14 e 15 - deverão ser informados os dados da nota fiscal da remessa dos cartões fichas ou assemelhados, ainda que entre estabelecimentos da mesma empresa.

25A.1.9 - No caso de crédito virtual (recarga on-line) os campos 13, 14 e 15 deverão ser deixados em branco."

**Efeitos de 1º/07/2006 a 18/02/2011 - Acrescido pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 44.288, de 02/05/2006:**

"25B - REGISTRO "88TMB" - Recargas On Line/Crédito Virtual."

(Grifou-se).

Já o item 25C, será gerado em meio eletrônico para as informações relativas às ativações sem destaque do imposto. Veja-se:

**Efeitos de 1º/07/2006 a 18/02/2011 - Acrescido pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 44.288, de 02/05/2006:**

"25C - REGISTRO "88TMC" - Ativações sem Destaque do Imposto"

**Efeitos de 1º/07/2006 a 18/02/2011 - Acrescido pelo art. 1º, I, e vigência estabelecida pelo art. 2º, ambos do Dec. nº 44.288, de 02/05/2006:**

"25C.1 - OBSERVAÇÕES:

25C.1.1 - Registro a ser informado a pedido do Fisco, por contribuintes do ICMS prestadores de serviço de comunicação na modalidade de telefonia móvel pré-paga;"

Resta claro que tais informações, no formato definido pelo RICMS/02, têm por fim, permitir à Fiscalização estabelecer a relação entre as remessas enviadas para as

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

distribuidoras e as ativações ocorridas, para as quais houve tributação do serviço de comunicação.

Nesse diapasão, não restam dúvidas de que a informação do número de série dos cartões ou o número do lote de números de identificação pessoal (PIN) é de suma importância para o Fisco.

Registre-se que a Autuada não consignou nas notas fiscais de remessas de recargas para os distribuidores (CFOP 5.949), a informação do referido número de série ou o número dos PINs, conforme demonstra as cópias das notas fiscais acostadas por amostragem aos autos às fls. 86/97.

Portanto, corretamente aplicada a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 215, inciso VI, alínea “g” do RICMS/02, pela emissão irregular dos documentos fiscais, demonstrado na planilha do anexo 3 (fls. 82).

### Lei nº 6.763/75

Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) UFEMGs por documento.

(...)

### RICMS/02

Art. 215 - As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - por documento:

(...)

g) demais indicações não especificadas nas alíneas anteriores: 42 (quarenta e duas) UFEMG;

(...)

(Grifou-se).

A Fiscalização intimou a Contribuinte a apresentar o detalhamento das operações de prestações de serviços de telefonia móvel pré-paga, referente às notas fiscais globais de ativações do exercício de 2009, conforme determina o inciso II, alínea “d” do art. 41 do Anexo IX do RICMS, acima transcrito e nos moldes estabelecidos na Parte 2 do Anexo VII do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No entanto, a Autuada não apresentou os arquivos eletrônicos solicitados.

Assim, a Fiscalização, com base nas informações contidas nos registros já transmitidos, constatou que o ICMS recolhido no exercício de 2009, correspondia a 54% (cinquenta por cento) do total das remessas de cartões consignadas nas notas fiscais modelo 1.

Ante a falta de apresentação do detalhamento das prestações, a Fiscalização arbitrou o valor das ativações com base nos valores das remessas efetuadas aos distribuidores localizados em Minas Gerais, considerando que a totalidade das remessas foi ativada neste Estado.

Exigiu o ICMS incidente nas operações de ativações de cartões pré-pagos, relativa à diferença entre o valor das notas fiscais de remessas modelo 1 e das notas fiscais das ativações modelo U23 constantes do “demonstrativo do ICMS relativo às ativações de recargas declaradas e recolhidas pela Contribuinte” (anexo 4 - fls. 84). A apuração do crédito tributário está demonstrada na planilha do anexo 1 (fls. 23).

A Impugnante alega em sua defesa que o procedimento de arbitramento adotado pela Fiscalização estaria incorreto, pelas seguintes razões:

- as distribuidoras localizadas em Minas Gerais fazem remessas de cartões pré-pagos para todo o país, ocorrendo a habilitação em terminais de outros Estados da Federação;
- tais cartões podem ser adquiridos por usuários não mineiros neste Estado e ativados em aparelhos habilitados em outros Estados;
- os cartões podem ainda se perder dentro dos estabelecimentos dos distribuidores/revendedores ou serem extraviados e nunca ativados;
- os cartões remetidos em 2009, não necessariamente são ativados no mesmo período, assim como os cartões ativados em 2009 podem ter sido remetidos em período anterior.

Acosta aos autos mídia eletrônica (doc. 4 – fls. 164), regularizada pelo CD às fls. 228 dos autos, a fim de demonstrar as ativações de cartões ocorridas neste Estado, conforme relatório interno, e a emissão das respectivas notas fiscais globais.

Conclui que não se pode considerar todo o valor das notas fiscais de remessa de 2009 endereçadas a distribuidoras localizadas neste Estado como valores ativados no mesmo período no Estado.

Contudo, cabe esclarecer, inicialmente, que o arbitramento efetivado pela Fiscalização tem amparo na legislação tributária, especialmente no § 27 do art. 13 e art. 51 da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Lei 6.763/75

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

(...)

§ 27. A base de cálculo do imposto, conforme dispuser o Regulamento, será arbitrada pelo Fisco, quando for omissa ou não merecer fé a

declaração, o esclarecimento ou o documento do sujeito passivo ou de terceiro legalmente obrigado, assegurado a este o direito à contestação do valor arbitrado, mediante impugnação, com exibição de documento que comprove suas alegações, dentro do contencioso administrativo-fiscal, na forma em que dispuser a legislação tributária administrativa.

(...)

Art. 51 - O valor das operações ou das prestações poderá ser arbitrado pela autoridade fiscal, na forma que o regulamento estabelecer e sem prejuízo das penalidades cabíveis, quando:

(...)

O RICMS/02 assim dispõe em seu art. 53, acerca do arbitramento do valor das operações/prestações:

Art. 53. O valor da operação ou da prestação será arbitrado pelo Fisco, quando:

I - não forem exibidos à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

II - for declarado em documento fiscal valor notoriamente inferior ao preço corrente da mercadoria ou da prestação do serviço;

III - a operação ou a prestação do serviço se realizarem sem emissão de documento fiscal;

IV - ficar comprovado que o contribuinte não emite regularmente documento fiscal relativo às operações ou prestações próprias ou naquelas em que seja o responsável pelo recolhimento do imposto;

V - ocorrer a falta de sequência do número de ordem das operações de saídas ou das prestações realizadas, em Cupom Fiscal, relativamente aos números que faltarem;

VI - em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.

(Grifou-se).

Portanto, não há que se falar que estariam ausentes os requisitos previstos na legislação para a utilização do arbitramento, uma vez que o Sujeito Passivo não apresentou à Fiscalização os elementos necessários à comprovação das operações de ativações dos cartões pré-pagos.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Concorda a Impugnante que o § 2º do art. 54 do RICMS/02 determina que o valor arbitrado poderá ser contestado pelo contribuinte, mediante a exibição de documentos que comprovem suas alegações.

Não tem amparo legal a alegação da Impugnante de que não apresentou os relatórios exigidos nas duas intimações com base no art. 41, § 1º, inciso II, alíneas “d.1” e “d.2” do Anexo IX do RICMS/02, com referência aos itens 25-A, 25-B e 25-C da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/02, por entender não serem juridicamente pertinentes, em face do que dispõe a legislação.

Conforme legislação anteriormente transcrita, as exigências consignadas no art. 41, § 1º, inciso II, alíneas “a” a “d” tiveram vigência até 18/02/11.

Nota-se que a Autuada, além de não informar o número de série dos cartões ou o número dos PINs, nas notas fiscais de remessas modelo 1, tampouco quer informar o detalhamento das ativações dos cartões pré-pagos distribuídos, de modo a permitir ao Fisco estabelecer relação entre as remessas e a ativação dos créditos passíveis de utilização em terminal de uso particular, a fim identificar a qual Unidade da Federação cabe o imposto devido.

No andamento do processo, a Impugnante apresentou de forma parcelada as alegações e demonstrativos para comprovação das operações realizadas, sob a justificativa de que o prazo seria insuficiente para a formatação do imenso volume de dados envolvidos. Apresenta, por meio de mídia eletrônica de fls. 420, demonstrativos com os quais pretende fornecer parâmetros para o Fisco corrigir o arbitramento da base de cálculo das exigências fiscais.

Apresenta levantamento das ativações de cartões no mês de julho de 2009 (Demonstrativo 2 / fls. 413), no qual se constata que foram ativados em outros Estados 42,82% (quarenta e dois inteiros e oitenta e dois centésimos por cento) do total das remessas enviadas aos distribuidores naquele mês, resultando numa diferença de 3,18% (três inteiros e dezoito centésimos por cento), em relação ao parâmetro usado pela Fiscalização de 46% (quarenta e seis por cento).

A Impugnante junta o demonstrativo das ativações dos distribuidores em todos os Estados, ocorridas em julho de 2009 (Demonstrativo 3 / fls. 414) e o demonstrativo das remessas aos distribuidores em julho de 2009 (Demonstrativo 4 / fls. 415/418), e requer que seja tomado como parâmetro para revisão do arbitramento e como média mensal de todo o exercício de 2009, o percentual das ativações ocorridas no mês de julho de 2009, conforme apurado por ela.

A Fiscalização intima o Sujeito Passivo a apresentar a complementação dos dados anexados ao PTA na forma de arquivos eletrônicos em CD de fls. 420, visto que as informações acerca das recargas pré-pagas ativadas em outros Estados da Federação se referem apenas ao período de maio a outubro de 2009, sob pena de manutenção dos valores totais das exigências relativas aos períodos omissos.

O Sujeito Passivo complementa as informações anteriormente prestadas, por meio da mídia de fls. 484.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Fiscalização, mediante análise do conteúdo dos relatórios, planilhas, consolidados e notas fiscais de ativação em outros Estados apresentados pela Impugnante, acata os valores demonstrados no quadro de fls. 487/488 dos autos, conforme abaixo:

MÊS	Valores de Ativações Tributados no AI	Ativações Apresentadas outras UF	Valores não Comprovados	ICMS sobre Valores não Comprovados
jan/09	12.896.219,26	22.156.124,00	Acatado	-
fev/09	23.641.257,48	20.901.242,00	2.740.015,48	685.003,66
mar/09	26.809.344,97	23.622.706,00	3.186.638,97	796.659,79
abr/09	32.990.261,17	24.109.270,00	8.880.991,17	2.220.247,88
mai/09	25.384.580,39	27.763.637,98	Acatado	-
jun/09	37.516.118,09	32.059.337,11	5.456.780,98	1.364.194,85
jul/09	44.988.956,95	34.740.508,36	10.248.448,59	2.562.112,10
ago/09	31.006.305,51	35.711.081,25	Acatado	-
set/09	30.656.727,14	39.410.161,89	Acatado	-
out/09	41.593.988,98	47.202.736,00	Acatado	-
nov/09	29.093.918,41	44.058.550,76	Acatado	-
dez/09	41.006.338,68	53.264.768,00	Acatado	-
			30.512.875,19	7.628.218,28

Destaca a Fiscalização que para efeito de revisão do lançamento foi acatada a informação acerca dos valores das ativações ocorridas em outras Unidades da Federação, por período, até o montante exigido na autuação. Os valores que ultrapassaram foram desprezados por não se referirem às remessas verificadas no presente trabalho fiscal.

No entanto, a Impugnante ainda não concorda com a apuração nos moldes efetivados pelo Fisco. Entende que os dados e demonstrações apresentados no curso do processo comprovam, globalmente, no exercício de 2009, que as ativações de recargas pré-pagas de distribuidores mineiros foram efetivadas em montante superior ao valor das ativações consideradas como regulares pelo Fisco.

Argui que, em relação aos meses de fevereiro, março, abril, junho e julho, de 2009, em que o valor das ativações não atingiram o importe estimado pelo Fisco, a diferença a menor foi mantida como irregular, sem considerar, em compensação, os meses em que as ativações foram maiores.

Sustenta que, sendo o ICMS imposto não cumulativo, os saldos das apurações mensais, sejam credores ou devedores, devem, necessariamente, ser computados para a composição dos períodos mensais seguintes.

Registre-se que o Sujeito Passivo foi intimado pela Fiscalização a apresentar a origem das recargas pré-pagas relacionadas no relatório de ativações apresentado pela empresa, que justificassem as ativações superiores às remessas no exercício fiscalizado, conforme intimação de fls. 510.

No entanto, a Autuada mais uma vez não atendeu à intimação.

Na realidade, a única maneira de se estabelecer a correta vinculação entre as remessas e as ativações dos cartões pré-pagos seria a correta informação prestada pela Impugnante acerca do número de série dos cartões ou o número do lote de números de identificação pessoal (PIN), nas notas de remessas (CFOP 5.949) e o detalhamento nos moldes estabelecidos na legislação, informações às quais a Impugnante teve oportunidade de apresentar desde a primeira intimação ocorrida em 28/06/13 (fls. 02/03) até a última, ocorrida em 04/07/14 (fls. 510).

Dessa forma, fica claro que a Fiscalização agiu de forma benéfica à Contribuinte, excluindo os valores informados por este como sendo ativações relacionadas aos cartões remetidos no período, sem que as obrigações acima fossem cumpridas.

Cabe ressaltar que a Autuada não se prontificou a responder o questionamento da Fiscalização sobre a origem/justificativa das ativações que ocorreram no período, acima dos valores das remessas.

A Impugnante poderia ilidir a acusação fiscal anexando aos autos prova plena, objetiva e inquestionável, mediante documentação idônea. Como assim não agiu, aplica-se o disposto no art. 136 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

Art. 136 - Quando nos autos estiver comprovado procedimento do contribuinte que induza à conclusão de que houve saída de mercadoria ou prestação de serviço desacompanhada de documento fiscal, e o contrário não resultar do conjunto das provas, será essa irregularidade considerada como provada.

Por todo o relatado no processo, verifica-se que o Sujeito Passivo não trouxe aos autos a prova inquestionável de que as operações de ativação das remessas pré-pagas ocorreram em outros Estados da Federação, uma vez que os documentos acostados não cumprem as formalidades previstas na legislação com o intuito de estabelecer a correlação entre as remessas e as ativações.

O acatamento pela Fiscalização de parte dos valores apresentados pela Impugnante, por meio de demonstrativos e notas fiscais de ativações em outros Estados (que não estabelecem a perfeita vinculação das remessas promovidas neste Estado com as referidas ativações), se revela muito favorável ao Sujeito Passivo, uma vez que este se beneficiou da falta de cumprimento das obrigações legais para demonstrar de maneira frágil argumentos razoáveis.

Assim, não há qualquer valor a ser decotado, além daqueles que o Fisco já considerou, principalmente sob o argumento de que se deva considerar, em compensação, os meses em que as ativações foram maiores, uma vez que não está comprovado que as ativações de recargas em outros Estados foram oriundas das remessas efetivadas pela Impugnante às distribuidoras mineiras.

Portanto, resta correta a exigências remanescentes de ICMS, multa de revalidação e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XVI, ambos da Lei nº 6.763/75:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

(...)

XVI - por prestar serviço sem emissão de documento fiscal - 40% (quarenta por cento) do valor da prestação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) quando a infração for apurada pelo Fisco, com base exclusivamente em documento e nos lançamentos efetuados na escrita fiscal ou comercial do contribuinte;

(...)

A Impugnante alega que a citada multa do art. 55, inciso XVI da Lei nº 6.763/75 seria inaplicável por não estar configurado o descumprimento de obrigação acessória.

Afirma que a ausência de emissão de nota fiscal se funda na premissa de que parte dos cartões distribuídos em Minas teria sido ativada, fato gerador do tributo neste Estado e que, assim, a questão em discussão diz respeito à obrigação de pagar tributos (obrigação principal) e não a obrigação de fazer (obrigação acessória).

Destaca que somente se prevalecesse a premissa da Fiscalização de que a totalidade dos cartões distribuídos em Minas foi aqui ativada, é que todas as obrigações acessórias se desdobrariam.

Contudo, a irregularidade apontada no presente Auto de Infração trata da conduta da Autuada de realizar a prestação de serviço, na modalidade de telefonia móvel pré-paga, sem a emissão de notas fiscais de ativação, modelo 22, com o destaque do imposto, conduta esta que se amolda perfeitamente ao disposto no inciso XVI do art. 55, supratranscrito.

Não se sustenta o argumento da Impugnante de que a *ratio legis* inerente ao dispositivo mencionado está baseada na prevenção e repressão às tentativas de esconder eventual fraude ao Fisco, não sendo aplicável quando o contribuinte entender ser hipótese de não ocorrência de fato gerador e quando cumprir com as obrigações acessórias decorrentes da sua fundada interpretação do fato.

Na descrição normativa, qualquer que seja a motivação ou ânimo do agente, tem-se por configurado o ilícito, atendendo à previsão constante do art. 136 do Código Tributário Nacional, o qual estabelece:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Nas lições do Professor Sacha Calmon Navarro Coelho em sua obra *Teoria e Prática das Multas Tributárias*, 2ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 55:

“Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência, imperícia ou imprudência). De qualquer modo a lei foi

lesada. De resto se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar obnubilado ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda Pública.”

Para Kiyoshi Harada, discorrendo sobre a autonomia entre a obrigação tributária e a obrigação civil:

"a obrigação tributária tem suas peculiaridades que lhe asseguram a autonomia. Tem como causa, invariavelmente, a lei e não a convergência de vontades, essencial na obrigação de natureza civil. A obrigação tributária é sempre 'ex lege". (HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário, 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1997, p. 260.)

O Código Tributário Nacional (CTN), que estabelece normas gerais de direito tributário aplicáveis aos tributos estaduais, assim dispõe sobre a interpretação da legislação tributária:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

- I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;
- II - outorga de isenção;
- III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Nesse sentido, com o devido respeito, não cabe ao aplicador da norma verificar, para aplicação da penalidade, se o infrator agiu com ou sem intenção de infringir a lei.

Registre-se que o erro no cálculo da multa isolada apontado pela Impugnante foi sanado na reformulação do crédito tributário, conforme demonstrativo de fls. 372/374, adotando-se corretamente o valor da diferença apurada entre o valor das remessas e o valor tributado pela Contribuinte.

A Impugnante alega que, como as multas aplicadas decorrem da suposta prestação de serviço de comunicação consubstanciada nos cartões pré-pagos autuados, aplicam-se as disposições do art. 211 do RICMS/02 que determina a incidência de uma única multa isolada, aquela relativa à infração mais grave, quando as infrações supostamente cometidas forem conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem e que, portanto, deveria ser aplicada apenas uma multa isolada, no caso a prevista no art. 55, inciso XVI da Lei nº 6.763/75.

Veja-se o que estabelece o art. 211 do RICMS/02:

Art. 211 - Apurando-se, na mesma ação fiscal, o descumprimento de mais de uma obrigação tributária acessória pela mesma pessoa, será aplicada a multa relativa à infração mais grave, quando forem as infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem. (Grifou-se).

No entanto, as infrações apuradas pela Fiscalização são distintas, não apresentando conexão entre si, visto tratar-se de falta de emissão de documentos fiscais, emissão de documento com falta de requisito/indicação exigida em regulamento, e falta de atendimento à intimação, não ensejando, portanto, a aplicação do disposto no art. 211 do RICMS/02.

A Impugnante argui que o Fisco fundamenta as exigências das duas intimações nas disposições do art. 41, § 1º, inciso II, alíneas “d.1” e “d.2” do Anexo IX do RICMS/02, com vigência estabelecida pelo art. 2º do Decreto nº 22.288 de 02/05/06, cujos efeitos perduraram de 01/07/06 a 18/02/11, com referência aos itens 25-A, 25-B e 25-C da Parte 2 do Anexo VII do RICMS/02.

Destaca que os referidos itens tratavam do detalhamento das informações a serem prestadas na forma de arquivos eletrônicos sobre as ativações de recargas pré-pagas de telefonia.

Entende que, em razão de tais obrigações acessórias estarem revogadas ao tempo da lavratura do Auto de Infração, não procede a penalização pelo seu descumprimento, sob os efeitos do princípio da retroatividade benigna da lei, a teor do art. 106 do CTN.

Nos termos do art. 106 do Código Tributário Nacional, têm-se as regras para aplicação retroativa das normas tributárias, a saber:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Depreende da leitura do dispositivo legal supratranscrito, as hipóteses em que deve a legislação tributária retroagir seus efeitos para atingir fato pretérito. Contudo, nenhuma destas hipóteses amolda-se ao caso dos autos.

A penalidade capitulada no art. 54, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, não sofreu qualquer alteração desde a vigência estabelecida pela Lei nº Lei 14.699 de 2003, com efeitos a partir de 01/11/03. Assim, não há que se falar de retroatividade em relação a tal penalidade.

No tocante ao pedido de aplicação do permissivo legal, nos termos do § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75, cumpre registrar que o benefício não pode ser aplicado à

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

multa capitulada no inciso XVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75, em razão de o descumprimento da obrigação ter resultado na falta de recolhimento do tributo, conforme vedação expressa no § 5º, item 3 do mesmo dispositivo:

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

(...)

§ 3º A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

(...)

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos:

(...)

3. em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

(...)

(Grifou-se).

Em relação às multas capituladas no art. 54 da Lei nº 6.763/75, por deixar de consignar no documento fiscal o número de série dos cartões ou o número do lote de números de identificação pessoal (PIN) e pela falta de atendimento às intimações, não é razoável que se aplique o permissivo, porque diante da obrigação prevista na legislação à época dos fatos geradores e das diversas intimações feitas ao Sujeito Passivo, verifica-se que a intenção é de omitir as informações necessárias para a apuração dos fatos geradores do imposto. Tal conduta caracteriza a ação/omissão dolosa do Sujeito Passivo com vistas a impedir a ação fiscal, conforme conceito disposto no art. 71 da Lei nº 4.502, que traz a conceituação das práticas de sonegação, simulação e fraude, nos seguintes termos:

Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências de ICMS, multa de revalidação e multa isolada, legítimo se torna o lançamento.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, à unanimidade,

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

em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme a reformulação efetuada pelo Fisco às fls. 490/499. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Henrique Alencar Alvim e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Luciana Goulart Ferreira.

**Sala das Sessões, 22 de outubro de 2014.**

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

**José Luiz Drumond**  
**Relator**

P

CC/AMG