

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

Acórdão: 22.377/17/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000418840-41  
Impugnação: 40.010140378-23 (Coob.)  
Impugnante: Oi Móvel S/A (Coob.)  
IE: 002102042.00-73  
Autuada: TNL PCS S/A  
IE: 062133441.00-10  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

***EMENTA***

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - BASE DE CÁLCULO - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS incidente nas prestações de serviços de comunicação/telecomunicação relativas às ativações de recargas virtuais, promovidas pela Impugnante acobertadas por nota fiscal de serviço de telecomunicação sem o destaque do ICMS devido. Razões de defesa insuficientes para alteração do lançamento. Infração caracterizada. Corretas as exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XXXVII.**

**Lançamento procedente. Decisão unânime.**

***RELATÓRIO***

**Da Autuação**

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, no período de 1º de setembro a 31 de dezembro de 2012, em decorrência de prestações de serviço de telecomunicações relativas a recargas pré-pagas de telefonia móvel com a emissão de documentos fiscais sem destaque da base de cálculo e do imposto.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts.56, inciso II e 55, inciso XXXVII.

O contribuinte Oi Móvel S/A foi incluído como coobrigado em face do disposto nos arts. 129 e 132 do Código Tributário Nacional, uma vez que a sua responsabilidade solidária decorre da incorporação da TNL PCS S/A efetivada em Assembleia Geral Extraordinária realizada em 1 de fevereiro de 2014.

**Da Impugnação**

Inconformada, a Coobrigada Oi Móvel, sucessora por incorporação da TNL PCS S/A apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 98/106, em síntese, aos argumentos seguintes:

- a autuação deve ser cancelada, uma vez que as notas fiscais autuadas referem-se a mera remessa a intermediários, não configurando, portanto, operações sujeitas ao ICMS. Apenas quando os créditos de recargas pré-pagos são ativados é que o ICMS é recolhido, mediante a emissão de nota fiscal com o devido destaque do imposto - tal como é feito;

- os próprios Fiscais estão cientes e deixam claro que o fato gerador do imposto ocorre quando da ativação no aparelho do usuário da recarga pré-paga, cabendo o imposto ao Estado onde o aparelho celular estiver habilitado. Assim, no ato de remessa das “fichas, cartões ou assemelhados”, não há qualquer incidência tributária, isto é, trata-se de mero registro contábil da disponibilização de créditos aos intermediários que realizam a distribuição das recargas aos seus clientes;

- e foi justamente esse o procedimento adotado;

- as notas fiscais autuadas, emitidas para “Clientes Diversos” - que, nesse caso, são distribuidores de recargas de créditos, bem como para a M4 Produtos e Serviços, Telemar Norte Leste e TNL PCS S/A, não contêm informações sobre a base de cálculo, tampouco sobre o imposto devido, tendo em vista que, de acordo com a sistemática do art. 41 do Anexo IX do RICMS/02, o ICMS é devido no momento da efetiva disponibilização do serviço de telecomunicação ao usuário;

- como exemplo, confira-se fragmento do contrato celebrado com C&A Modas, que deixa claro o contrato de intermediação existente entre as empresas;

- ou seja, as notas fiscais autuadas, emitidas para “Clientes Diversos”, M4 Produtos e Serviços, dentre outras, são documentos expedidos, na forma do art. 41, §1º, II do Anexo IX do RICMS/02, unicamente para registrar contabilmente a disponibilização aos intermediários, de forma virtual e online, as informações necessárias para a distribuição das recargas;

- tanto é assim que, para fins de controle interno, todas as notas emitidas para os “Clientes Diversos” e para a TNL PCS S/A e Telemar Norte Leste estão corretamente identificadas no sistema da Empresa;

- por isso, a premissa utilizada pela Fiscalização não se sustenta, pois as notas fiscais autuadas não são “notas fiscais globais de ativação” (se fossem, de fato, deveriam ter sido tributadas). Na verdade, as notas fiscais autuadas, que o Fisco chama de “notas fiscais globais”, são documentos emitidos exclusivamente para registrar a disponibilização das recargas aos intermediários;

- em verdade, as notas fiscais autuadas sequer precisariam ter sido emitidas, pois tal operação não se sujeita ao crivo do Fisco estadual. A intermediação das vendas encontra-se na esfera de fiscalização da Fazenda municipal, por se tratar de serviço;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- são duas as razões que vislumbradas para que o Fisco fizesse o lançamento: (1ª) os Fiscais teriam tomado as notas fiscais autuadas (série U4) como sendo notas fiscais de ativação dos créditos de recarga - contudo, tais notas guarnecem a simples operação de remessa aos intermediários, a qual não sujeita ao ICMS; (2ª) a Impugnante tinha por conduta tributar a operação de remessa aos intermediários, tendo alterado o seu procedimento;

- a partir de setembro de 2012, passou por um período de transição, quando, gradualmente as notas fiscais que resguardam a operação de remessa aos intermediários foram deixando de ser emitidas com destaque do imposto, hipótese em que paralelamente o imposto passou a ser destacado quando da emissão da nota fiscal de ativação dos créditos de recarga;

- já a partir de outubro de 2012, todas as recargas pré-pagas passaram a ser tributadas no momento da ativação, sendo que os valores contábeis das notas fiscais de remessa não compuseram a base de cálculo de ICMS, pelos motivos já explicados;

- em síntese: os créditos de recarga autuados no momento de sua remessa aos intermediários foram devidamente tributados no momento de sua ativação pelo usuário, à medida que era reconhecido o formato de sua utilização, em conformidade com o art. 41 do Anexo IX do RICMS/02, alterado pelo Decreto 45.552;

- todas as operações foram devidamente registradas em seus livros fiscais, permitindo ao Fisco verificar a regularidade da tributação do serviço de comunicação prestado mediante recargas pré-pagas;

- no período autuado, apurou uma base de cálculo decorrente de ativações de recargas pré-pagas muito superior ao valor autuado pelo Fisco, comprovando, assim, a regularidade da sistemática adotada, bem como a total improcedência da presente autuação fiscal;

- como as notas fiscais autuadas correspondem à operação contábil de registro da disponibilização virtual das recargas pré-pagas aos seus intermediários, não pode ser exigido o destaque de base de cálculo e de ICMS nessas notas fiscais, uma vez que não se trata de prestação de serviço de comunicação;

- a emissão dessas notas fiscais é até mesmo dispensável, já que, nos termos do contrato, trata-se de serviço de intermediação de venda, consistente na mera arrecadação e repasse dos valores recebidos pela venda de créditos, por meio da capilaridade dos intermediários junto aos usuários da Impugnante;

- a prática de emissão dessas notas fiscais advém da antiga necessidade de transporte dos cartões de recarga, quando eles eram físicos e era preciso passar pelo controle de barreira, apresentando a documentação fiscal acobertadora da mercadoria;

- atualmente, como todos os créditos de recarga são virtuais, e somente são transferidos no momento de aquisição pelo usuário, torna-se desnecessária a emissão de nota fiscal para os intermediários;

- nesse ponto, certamente a operação da Impugnante deve ser ajustada para retirar o excesso existente, qual seja, de emitir nota fiscal despicienda;

- as notas fiscais de ativação, emitidas quando da ativação da prestação do serviço de comunicação, por meio da utilização dos créditos multiuso, contêm, corretamente, as informações acerca da base de cálculo e o destaque o ICMS devido;

- como não há o descumprimento da obrigação acessória apontada, deve ser declarada indevida a multa isolada cominada.

Ao final, pede a procedência da impugnação, com o conseqüente cancelamento de todo crédito tributário ou, sucessivamente, a exclusão da multa isolada aplicada, haja vista a inexistência de descumprimento de obrigação acessória.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco se manifesta às fls. 222/229, contrariamente ao alegado na defesa, resumidamente, aos fundamentos que seguem:

- a Impugnante tenta desqualificar a autuação sob o argumento principal de que as notas fiscais autuadas não diriam respeito a prestações de serviços de comunicação, mas apenas a operações de circulação de mercadorias na modalidade de simples remessa para distribuidor;

- no entanto, esta afirmação não se sustenta;

- a própria Impugnante confessa que não há necessidade de emissão de notas fiscais de remessa, corroborando e legitimando o trabalho fiscal;

- as notas fiscais desclassificadas pelo Fisco como sendo de remessa, foram consideradas como de faturamento das ativações que deveriam ter sido tributadas;

- em nenhuma das notas fiscais autuadas identifica-se como destinatário um distribuidor de recargas/cartões, o que impõe afirmar que neste caso não existe hipótese de ser aceita a tese da remessa prévia de recargas on-line. A única hipótese de remessa de créditos de recargas online acatada pelo Fisco seria aquela efetuada para distribuidor. Neste tipo de operação o distribuidor registra a entrada da nota fiscal de remessa, o que configura definitivamente a remessa;

- nos demais casos o processo de venda de recargas on-line inicia-se por atuação do usuário, que demanda o crédito, informa seu número de terminal móvel celular e efetua o pagamento à empresa prestadora de serviços de recebimento de pagamentos. Neste momento inicial, tal empresa informa o número de celular à operadora que disponibiliza o crédito na conta do usuário, ativando o crédito;

- quando a operadora emitiu as Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação (NFST) objeto desta autuação, informando CFOP de serviço de telecomunicação, fazendo o faturamento de créditos on-line de recarga já vendidos e ativados, ela o fez para registrar e contabilizar os valores auferidos via empresa de recebimentos de pagamentos, mas sem destaque do ICMS devido;

- verifica-se pelo formato das notas fiscais autuadas, mais especificamente o conteúdo da descrição do produto e dos destinatários que se referem a ativações realizadas no período;

- note-se que, pela dificuldade da operadora de emitir uma nota fiscal para cada ativação, a empresa emitia uma nota fiscal englobando todas as ativações de um

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mesmo ciclo de faturamento ou de um determinado prestador de serviços de repasse de valores;

- frise-se inclusive que em período anterior ao autuado, ainda no exercício de 2012 (janeiro até agosto), as notas fiscais eram emitidas com as mesmas características das que são objeto desta autuação, porém eram tributadas;

- ainda confirmando o entendimento do Fisco quanto a tributação das notas fiscais autuadas, observa-se que o PTA n.º 01.000208164-38 refere-se ao mesmo tipo de infração e foi integralmente quitado pela Autuada em 2013;

- a Impugnante alega que as notas fiscais autuadas são de remessa, no entanto, não seria possível haver remessa dela para ela mesma (TNL PCS S/A);

- as notas fiscais destinadas a própria empresa (TNL PCS S/A) e a “Clientes Diversos” são claramente notas fiscais globais de ativação emitidas nos moldes da legislação anterior a 03 de fevereiro de 2011, que inclusive, já foram objeto de autuação em exercícios anteriores;

- as notas fiscais destinadas a Telemar Norte Leste S/A, empresa do mesmo grupo, foram objeto de cruzamento com seus arquivos de Registro de Entrada do SPED Fiscal e constatou-se que as mesmas não foram registradas pela destinatária;

- pela simples leitura do Contrato de Prestação de Serviços de Recebimento de Pagamentos trazido pela Impugnante pode-se concluir que não há circulação de qualquer tipo de mercadorias entre contratante (Oi Móvel) e contratada (C&A) e não há menção à necessidade de remessa prévia de recargas como condição para efetivação das cláusulas contratuais;

- ademais a C&A Modas Ltda. não consta como destinatária de qualquer das notas fiscais autuadas no presente Auto de Infração;

- o último destinatário M4 Produtos e Serviços é uma empresa de tecnologia com sede no Rio de Janeiro, não inscrita no Estado, que fornece soluções tecnológicas para a transferência de créditos entre as operadoras e seus clientes;

- até setembro/2012, as notas fiscais de ativação que a Autuada consignava como destinatário M4 Produtos e Serviços eram integralmente tributadas;

- o esquema de recargas de créditos através do sistema da M4U possibilita descarga direta dos créditos no terminal do cliente e a transferência dos créditos ocorre concomitantemente à venda;

- o CFOP declarado nas notas fiscais é de prestação de serviço de comunicação, o mesmo utilizado nas notas fiscais globais de ativação emitidas pela Autuada em outras oportunidades, com destaque de ICMS, para ativação de créditos;

- a Impugnante cita a C&A como possível destinatária das notas fiscais autuadas, porém a nota fiscal citada não consigna a C&A como destinatária;

- a simples apresentação de telas de sistemas internos da Impugnante não constitui prova para caracterizar a operação como de remessa;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- conforme previsto no art. 41, inciso II do Anexo IX do RICMS/02 o imposto deve ser destacado “por ocasião da sua disponibilização”, o que não foi feito;
- alguns dos destinatários das notas fiscais autuadas não são distribuidores inscritos no estado, portanto não seria possível a emissão de notas fiscais sem destaque de imposto para estes destinatários. As notas fiscais de ativações de créditos autuadas não se confundem com as de remessas para distribuidores, sendo que as remessas para distribuidores, foram validadas anteriormente a emissão do Auto de Infração mediante cruzamento de entradas "versus" saídas e não foram objeto de autuação pelo Fisco;
- não existe remessa prévia de créditos/recargas “on line”, o que existe na prática são ativações de créditos “on line” realizadas por intermediários sob demanda dos clientes da Autuada, portanto, as notas fiscais autuadas referem-se a ativações efetivas e devem ser tributadas. O próprio contrato apresentado pela Autuada cita “repasso de valores” por ativações realizadas;
- as notas fiscais autuadas apresentam as mesmas características das que foram tributadas pela Impugnante na subsérie U23;
- no período autuado, a Impugnante só destacou ICMS referente às prestações pré-pagas em notas fiscais globais de ativação. Não foi emitida nenhuma nota fiscal individualizada por ativação como afirma em sua defesa;
- a possibilidade de emissão de notas fiscais globais de ativação de créditos, conforme previsto no art. 41 do Anexo IX do RICMS/2002 foi revogada em 03 de fevereiro de 2011 sendo exigido, a partir desta data a emissão de uma nota fiscal para cada ativação, tendo a Autuada, no período fiscalizado, descumprido essa determinação;
- utilizando-se de procedimento irregular, a Autuada tributou no exercício de 2012 apenas parte das ativações de créditos, alegando sem fundamentação algum, que o restante, não tributado pela empresa, referia-se a remessas de créditos, embora as notas fiscais sem tributação tivessem o mesmo formato das tributadas;
- considerando que a Impugnante descumpriu a legislação mineira, ao deixar de destacar nas notas fiscais o ICMS devido nas prestações de serviços de telecomunicação, devida é a multa isolada exigida;
- a norma penal/tributária que impõe a cobrança de penalidade por descumprimento de obrigações acessórias é bem clara e objetiva, ou seja, por prestar serviço com emissão de documento fiscal sem destaque do imposto devido é cabível a multa isolada aplicada.

Ao final, pede a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em Parecer fundamentado de fls. 231/238, opina, em preliminar, pela procedência do lançamento.

**DECISÃO**

Compete à Câmara a análise do presente lançamento o qual versa acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, no período de 1º de setembro a 31 de dezembro de 2012, em decorrência de prestações de serviço de telecomunicações relativas a recargas pré-pagas de telefonia móvel com a emissão de documentos fiscais sem destaque da base de cálculo e do imposto.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts.56, inciso II e 55, inciso XXXVII.

O contribuinte Oi Móvel S/A foi incluído como coobrigado em face do disposto nos arts. 129 e 132 do Código Tributário Nacional, uma vez que a sua responsabilidade solidária decorre da incorporação da TNL PCS S/A efetivada em Assembleia Geral Extraordinária realizada em 1 de fevereiro de 2014.

A apuração das irregularidades decorre da análise dos dados contidos nos arquivos eletrônicos transmitidos nos termos dos Convênios ICMS n.ºs 143/06 e 115/03, além dos livros e documentos fiscais da ora Impugnante.

Integram o presente lançamento, além do Auto de Infração, o Relatório Fiscal, o Demonstrativo do Crédito Tributário (DCT) e os Anexos 1 a 6 (fls. 34/97).

Como pode ser visto da parte de relatório desta decisão, a principal linha de defesa da Impugnante encontra-se alicerçada na tentativa de demonstrar que as notas fiscais autuadas referem-se à remessa a intermediários, não configurando operações sujeitas ao ICMS. Afirma, ainda, que o fato gerador do imposto ocorre somente quando da ativação no aparelho do usuário da recarga pré-paga e que nesse momento os créditos de recarga autuados foram devidamente tributados. Nesse sentido, sustenta que as notas fiscais autuadas foram emitidas unicamente para registrar contabilmente a disponibilização aos intermediários.

Alega, também, a Impugnante que, por todos os motivos apresentados, não haveria descumprimento das disposições da legislação tributária, sendo indevida, ainda, a penalidade isolada.

A Fiscalização, por sua vez, defende que os argumentos da Impugnante não se sustentam, em síntese, porque as notas fiscais utilizadas são de serviço de comunicação; o Código Fiscal de Operação (CFOP) declarado pelo contribuinte foi de serviço de telecomunicação; não há que se falar em remessa de recargas *on line* em face de sua natureza virtual e da forma de estruturação lógica da venda de recargas virtuais e os hipotéticos intermediários (destinatários das notas fiscais) não se caracterizam como efetivos distribuidores de recargas, mas são meros prestadores de serviço de repasse de valores ou é a própria empresa.

Observa-se que para a consecução dos trabalhos a Fiscalização tomou como base as próprias declarações da Impugnante contidas em seus arquivos eletrônicos que informaram serviços de comunicação e cuja ativação já se efetivara, não tendo sido oferecidos à tributação os valores a eles relativos.

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

Principalmente tendo em vista o argumento da Impugnante em relação a devida interpretação das normas de regência da matéria, cabe, inicialmente, trazer a legislação referente ao tema.

As hipóteses de incidência, bem como a ocorrência do fato gerador do ICMS nas prestações de serviços de comunicação, estão delimitadas na Lei Complementar n.º 87/96 e na Lei Estadual n.º 6.763/75, a saber:

**Lei Complementar n.º 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:  
.....

**Lei n.º 6.763/75**

Art. 5º - 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 as prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º - 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. 6º - Ocorre o fato do imposto:



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

.....  
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.

Cabe esclarecer que a ativação é o procedimento da concessionária, prestadora de serviços de comunicação, que consiste na disponibilização, habilitação e vinculação do crédito a um número de celular específico, em momento posterior à sua aquisição pelo usuário.

Assim, nesse caso, quando a prestação de serviços de telecomunicações se dá na modalidade de cartões pré-pagos, aplicam-se as disposições do art. 41, inciso II do Anexo IX do RICMS/02, *in verbis*:

**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, 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.

(Grifou-se)

Ressalte-se que não só o Regulamento do ICMS, mas todas as normas pertinentes apresentam-se bastante claras, conforme parte das disposições descritas no Convênio ICMS n.º 55/05, a seguir transcrita:

Cláusula primeira: 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 (VõIP), disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, será emitida Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação - Modelo 22 , (NFST), com destaque

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do imposto devido, 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 federada onde o terminal estiver habilitado.

§ 1º - Para os fins do disposto no inciso II, a disponibilização dos créditos ocorre no momento de seu reconhecimento ou ativação pela empresa de telecomunicação, que possibilite o seu consumo no terminal.

Não obstante a exclusão do estado de Minas Gerais das disposições do Convênio ICMS n.º 55/05, conforme se depreende do Convênio ICMS n.º 166/06, o RICMS/02 reproduziu as referidas normas no já citado art. 41 do Anexo IX que, após 18 de fevereiro de 2011, passou a prever a emissão de uma nota fiscal de prestação de serviço, com destaque do imposto, a cada ativação pela empresa de telecomunicações.

Anteriormente a essa data (efeitos de 1º de julho de 2006 a 18 de fevereiro de 2011), era facultado às empresas efetuar o destaque do imposto em uma ou mais notas emitidas mensalmente, englobando as ativações do período.

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.

Dessa forma, considerando a norma inserida no inciso II do supracitado artigo, não existe dúvida de que todos os créditos/recargas destinados a terminais mineiros devam ser tributados no momento da ativação e o ICMS recolhido integralmente para Minas Gerais, ficando caracterizada a infração.

Os elementos dos presentes autos comprovam que no período de setembro a dezembro de 2012 a Impugnante emitiu notas fiscais de ativação de recargas pré-pagas, sob a descrição do serviço de “Recarga Oi Virtual Online” sem o pagamento do ICMS devido, conforme se verifica das notas fiscais relacionadas nos Anexos 2 e 3 (fls. 36/71), juntadas por amostragem no Anexo 4 (fls. 72/81).

A Fiscalização verifica, ainda, que além de não destacar o imposto devido nas referidas notas fiscais, a Impugnante continuou a fazer a emissão global, enquanto o correto seria a cada ativação, conforme já mencionado, sendo que, até agosto de 2012, vinha destacando o imposto incidente nas ativações, conforme cópias de notas fiscais juntadas por amostragem ao Anexo 6 (fls. 82/97).

A situação constatada pela Fiscalização foi a emissão de notas fiscais de serviços de telecomunicações modelo 22, séria U4, de ativação de recargas pré-pagas sem o destaque do imposto devido nas prestações, em desrespeito às disposições contidas no art. 41 do Anexo IX do RICMS/02, acima transcrito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conforme esclarece a Fiscalização, o esquema de recargas de créditos através do sistema da M4U, detalhado no Anexo 5 (fl. 81), possibilita descarga direta dos créditos no terminal do cliente. A transferência, a disponibilização/ativação dos créditos ocorrem concomitantemente à venda, ou seja, trata-se de ativações efetivas realizadas através do sistema M4U pelos clientes da Impugnante que não se confundem com remessa de créditos para posterior ativação e, portanto, o ICMS é devido.

Ressalta-se que a própria Impugnante reconhece, conforme fls. 104/105 de sua peça de defesa, que não há necessidade de emissão de notas fiscais de remessa. Veja-se:

A prática de emissão dessas notas fiscais advém da antiga necessidade de transporte dos cartões de recarga, quando eles eram físicos. Nessa realidade, era preciso passar pelo controle de barreira, apresentando a documentação fiscal que acobertasse a mercadoria.

Atualmente, como todos os créditos de recarga são virtuais, e somente são transferidos no momento de aquisição pelo usuário, torna-se desnecessária a emissão de nota fiscal para intermediários.

A Fiscalização esclarece, ainda, que as notas fiscais de ativações de créditos autuadas no presente trabalho não se confundem com as de remessas para distribuidores, uma vez que as remessas para distribuidores foram validadas anteriormente à emissão do Auto de Infração, mediante cruzamento de entradas e saídas e não foram objeto de autuação.

Conforme análise por destinatário, de fls. 224/226, a Fiscalização verifica que não merece prosperar a tese de remessa, em face de sua natureza virtual e da forma de estruturação lógica da venda de recargas virtuais. Além disso, os hipotéticos intermediários (destinatários das notas fiscais) não se caracterizam como efetivos distribuidores de recargas, conforme dito anteriormente, mas são meros prestadores de serviço de repasse de valores ou é a própria empresa.

Quanto ao contrato firmado entre a Defendente e a C&A Modas, assim esclarece a Fiscalização:

Pela simples leitura do Contrato de Prestação de Serviços de Recebimento de Pagamentos trazido pela própria impugnante às fls. 137 -146 podemos concluir que não há circulação de qualquer tipo de mercadorias entre contratante (Oi Móvel) e contratada (C&A). Não há no referido contrato qualquer menção à necessidade de remessa prévia de recargas como condição para efetivação das cláusulas contratuais. Até porque tal contrato, é puramente de prestação serviço de recebimento de pagamentos, cuja efetivação, como já foi dito, depende apenas de iniciativa do usuário do celular de ir à loja da C&A e efetuar o pagamento da recarga, que por sua vez informa o número do terminal à contratante que ativa o crédito

no terminal informado. Não há qualquer tipo de remessa, porque, obviamente, não faz parte da estrutura comercial da recarga pré-paga Oi virtual on-line qualquer tipo de remessa.

Ademais a C&A Modas Ltda. não consta como destinatária de qualquer das notas fiscais autuadas no presente auto de infração.

Em relação ao Doc. n.º 05, anexado pela Impugnante às fls. 149/216, trata-se de cópias de telas de seus sistemas internos, portanto, não são documentos fiscais válidos e não se constituindo em prova eficaz para caracterizar a operação como de remessa.

Também não é possível acatar o argumento da Impugnante de que as notas fiscais foram emitidas apenas para caracterizar contabilmente a disponibilização aos intermediários.

Conforme previsto no art. 41, inciso II do Anexo IX do RICMS/02, o imposto deve ser destacado “por ocasião da sua disponibilização”, o que não foi feito, uma vez não ter sido efetuada a tributação por ocasião da disponibilização das recargas *on line* aos usuários.

A Impugnante afirma, ainda, que os créditos autuados no momento de sua remessa aos supostos intermediários foram devidamente tributados no momento de sua ativação pelo usuário.

Entretanto, verifica-se que a Impugnante somente destacou ICMS referente às prestações pré-pagas em notas fiscais globais de ativação.

Das provas dos autos não é possível concluir que tenha sido emitida nenhuma nota fiscal individualizada por ativação, conforme espelho de documento fiscal emitido pela empresa no período autuado, a título de exemplo, anexo à fl. 228.

Assim, dos autos resta a conclusão que a Impugnante tributou no exercício de 2012 apenas parte das ativações de créditos, alegando que o restante, não tributado, referia-se a remessas de créditos, embora as notas fiscais sem tributação tivessem o mesmo formato das tributadas.

Cabe destacar que este colendo Conselho de Contribuintes já decidiu pela manutenção das exigências do imposto devido a este Estado, nos casos de prestações de serviços de telecomunicação relativas às ativações de recargas pré-pagas, sem emissão de notas fiscais de serviços de telecomunicação (NFST), nos termos do art. 41, inciso II, § 1º, inciso II da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02, inclusive em processos da própria Impugnante, como se pode verificar, a título de exemplo, nos Acórdãos n.ºs 20.777/15/2ª, 21.345/14/3ª, 20.935/13/3ª e 20.932/13/3ª.

Verifica-se, ainda, conforme consulta no SICAF, que o PTA n.º 01.000208164- 38 trata-se da mesma irregularidade e foi integralmente quitado pela Impugnante em 2013. A Impugnante, portanto, reconheceu a infração.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto à multa isolada cominada, a Impugnante argui que seria inaplicável visto não se configurar o descumprimento de obrigação acessória. Afirma ter emitido regularmente as notas fiscais, quando do fornecimento das recargas e que as operações de remessa não seriam tributáveis pelo ICMS comunicação.

Conforme demonstrado, a Impugnante deixou de destacar nas notas fiscais o ICMS devido nas prestações de serviços de telecomunicação.

A penalidade exigida no lançamento pretende punir a seguinte conduta, como pode ser visto no art. 55, inciso XXXVII da Lei n.º 6.763/75:

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:

.....  
XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;  
.....

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

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Alice Gontijo Santos Teixeira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira e Bernardo Motta Moreira.

**Sala das Sessões, 28 de março de 2017.**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente / Revisor**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Relatora**