

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.542/20/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001008667-50
Impugnação: 40.010146225-99
Impugnante: Oi Móvel S.A. - Em Recuperação Judicial
IE: 002102042.00-73
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - BASE DE CÁLCULO - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Constatada a falta de recolhimento de ICMS na prestação de serviços de telecomunicação, em razão da não tributação de ativações de recargas pré-pagas de telefonia, nos termos do disposto no art. 41, inciso II e § 1º, inciso I, do Anexo IX do RICMS/02. Exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVII, da citada lei. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências remanescentes.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE ATENDIMENTO À INTIMAÇÃO. Constatado que a Autuada deixou de atender intimação efetuada pelo Fisco para apresentação de documentos. Infração caracterizada nos termos dos arts. 96 inciso IV e 190, ambos do RICMS/02. Corretas a exigência da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VII, alínea "a" da Lei nº 6.763/75.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada deixou de recolher o ICMS devido nas prestações de serviços de telecomunicação relativas a ativações de recargas pré-pagas de telefonia móvel tendo emitido documentos fiscais (Anexo 3) sem consignar a base de cálculo prevista na legislação e destaque do imposto devido, no período de fevereiro de 2014 a dezembro de 2017.

Irregularidade apurada mediante conferência de arquivos eletrônicos elaborados nos termos dos Convênios ICMS 143/06 (SPED Fiscal) e 115/03 (*dispõe sobre a uniformização e disciplina a emissão, escrituração, manutenção e prestação das informações dos documentos fiscais emitidos em via única por sistema eletrônico de processamento de dados para contribuintes prestadores de serviços de comunicação e fornecedores de energia elétrica*) e de livros e documentos fiscais emitidos.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVII, da citada lei.

Exige-se também a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a”, da Lei 6.763/75 (1.000 UFEMGs), tendo em vista a não apresentação de documentos (listados às fls. 52/53 – relatório do AI) solicitados por meio do Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF.

Instruem os autos: Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF e anexos e documentos societários de fls. 02/51; Auto de Infração – AI de fls. 52/57; Relatório Fiscal de fls. 58/66; Anexo 01: Demonstrativo Mensal do ICMS devido nos exercícios de 2014 a 2017 (fls. 67/69); mídia contendo - Anexo 02: Demonstrativo Mensal dos itens de ativações de recargas não tributadas nos exercícios de 2014 a 2017 e Anexo 03: Relação de Notas Fiscais de ativação não tributadas nos exercícios de 2014 a 2017 (fls. 70/71); Anexo 04: Cópias, por amostragem, das Notas Fiscais de Ativação não tributadas nos exercícios de 2014 a 2017 (fls. 72/85); Anexo 05: Esquema de recargas de créditos através do sistema M4U (fls. 86/88).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 90/114.

São colacionados aos autos os documentos citados na impugnação (fls. 176/206).

Da Reformulação do Crédito Tributário e do aditamento à impugnação

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, conforme documentos de fls. 213/222, excluindo as exigências fiscais referentes ao exercício de 2015, às quais constaram no PTA nº 01.000646320-14 (demonstrativo de fls. 222).

Devidamente intimada da reformulação do crédito tributário, a Autuada manifesta-se às fls. 225/254.

Na ocasião, repete argumentos não acatados pela Fiscalização e, com intuito de comprovar os repasses de valores referentes aos serviços não sujeitos ao ICMS, apresenta mídia eletrônica de fls. 255 contendo documentos diversos acerca da escrituração contábil/anexos e o relatório de auditoria realizada pela empresa de consultoria *Ernst Young* (doc. 01 - fls. 256/270) contendo, conforme alega, “conciliação dos depósitos recebidos pela Oi e as NFs autuadas”.

Deixou consignado a Impugnante que a comprovação da tese por ela defendida é facilmente aferível pela análise da contabilização apresentada, de forma exemplar, da Nota Fiscal autuada nº 5844-1, emitida para a C&A (petição protocolada no dia 07/12/18). Relata que, pelo exemplo apresentado, constata-se toda a contabilização interna da receita financeira advinda da venda intermediada dos créditos Oi Multiuso pela C&A até a emissão da NFST registradas na Série B080 do arquivo do Convênio ICMS 115/03.

Esclarece que, para corroborar os esclarecimentos já prestados, nesta oportunidade, apresenta, por amostragem, os demonstrativos de repasse das receitas relativas ao SVA e comprovantes de transferências bancárias à Oi Internet (doc. nº 01), conforme esclarecimentos de fls. 235/242.

A Fiscalização, considerando os argumentos apresentados na impugnação datada de 23/08/18, no sentido de que as notas fiscais autuadas não acobertam ativação de créditos, exara o Termo de Intimação de fls. 272/273 solicitando informações adicionais sobre o processo de contabilização das notas fiscais relacionadas às prestações de serviço de telecomunicação na modalidade pré-paga.

A Impugnante comparece às fls. 274/277 e colaciona às fls. 278 mídia eletrônica com as informações solicitadas na intimação.

A Fiscalização exara novo Termo de Intimação de fls. 280, solicitando informações adicionais sobre a contabilização das notas fiscais relacionadas às prestações de serviço de telecomunicação na modalidade pré-paga.

A Impugnante comparece às fls. 281/289 e colaciona às fls. 290 mídia eletrônica.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, em manifestação de fls. 291/338, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

Da Instrução Processual

A Assessoria do CCMG determina que a Fiscalização reabra vista da manifestação fiscal de fls. 291/338 à Autuada, pelo prazo de 30 (trinta) dias, especialmente daquelas análises relativas à Escrituração Contábil Digital - ECD, Autuada, tendo em vista os documentos/argumentos colacionados aos autos após o aditamento da impugnação (fls. 343).

É reaberta a vista dos autos à Autuada, que se manifesta às fls. 348/368 e colaciona aos autos a mídia eletrônica de fls. 373.

A Fiscalização manifesta-se às fls. 375/389.

Do Parecer da Assessoria do CCMG

A Assessoria do CCMG, em Parecer de fls. 393/437, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto ao mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 213/222.

Do Aditamento à Impugnação

A Impugnante promove a juntada de documentos às fls. 439/457, encaminhado ao CCMG via e-mail, em 04/09/20 e protocolado sob o nº 20.105, mediante o qual agrega novos conceitos ao pedido de nulidade do lançamento, por entender ter ocorrido a mudança do critério jurídico, considerando a ação fiscal desenvolvida no PTA nº 01.000646320-14, Acórdão 22.795/17/1ª.

Em sessão realizada em 08/09/20, acorda a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de documento encaminhado ao CCMG via e-mail em 04/09/20 e protocolado sob o nº 20.105. Ainda, em preliminar, por maioria de votos, em rejeitar as prefaciais arguidas.

Vencido o Conselheiro Thiago Álvares Feital, que as acatava. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Ainda, em preliminar, também à unanimidade, em deferir o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Thiago Álvares Feital, nos termos da Portaria nº 04, de 16/02/01, marcando-se extrapauta para o dia 16/09/20, ficando proferidos os votos dos Conselheiros Eduardo de Souza Assis (Relator), Bernardo Motta Moreira (Revisor) e Luiz Geraldo de Oliveira, que julgavam parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 213/222, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Prado Amarante de Mendonça e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Clara Teles Terzis Castro.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG e nas manifestações fiscais, foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações e acréscimos necessários.

Da Preliminar

Das arguições de nulidade do lançamento

Sustenta a Impugnante que o Auto de Infração é nulo, por três motivos distintos, a saber:

1) Por ter considerado que os documentos fiscais seriam notas fiscais de ativação de créditos “on line” sem destaque do ICMS devido, quando, na verdade, trata-se de notas fiscais eletrônicas - modelo 55, as quais não se destinam a lastrear operações de comunicação e justamente por isso, não devem trazer o destaque do ICMS-comunicação;

2) Por ter autuado valores de ICMS para o exercício de 2015, já cobrados no AI 01.000646320-14 (documentos fiscais constantes do Anexo 05 da mídia eletrônica de fls. 176), em flagrante *bis in idem*; e,

3) Por ter violado os art.s 146 e 149 do CTN, mediante a mudança do critério jurídico aplicado no AI 01.000646320-14, requerendo a nulidade de todas as cobranças relativas ao período anterior a 10.03.17.

Esclareça-se, por oportuno, que a nulidade arguida no item 3 encontra-se em destaque por se tratar de parte anteriormente alegada no item 2, ora reformulada e reforçada com o documento protocolado no CCMG em 04/09/20, cuja juntada aos autos acolhida pela Câmara na sessão de julgamento, foi analisada na própria sessão em razão de típica matéria de direito.

Da nulidade do item 1

Ressalta-se que essa arguição de nulidade trazida pela Defesa confunde-se com o mérito e como tal será tratada, oportunamente, nas questões meritórias.

Da nulidade do item 2

Conforme relatado, acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, conforme documentos de fls. 213/222, excluindo as exigências fiscais referentes ao exercício de 2015, às quais constaram no PTA nº 01.000646320-14 (demonstrativo de fls. 222).

Desse modo, não há de se acolher essa arguição de nulidade, uma vez configurada a perda de eficácia. Além do mais, foi reconhecida despcienda pela própria proponente na sustentação oral proferida na sessão de julgamento, e, no documento na mesma data apresentado.

Da nulidade do item 3

Como alhures revelado, essa nulidade encontrava-se inserida naquela arguida no item 2, acima disposto.

Contudo, a questão foi robustecida no documento apresentado da tribuna na data da sessão de julgamento, protocolo do CCMG nº 20.105, de 04/09/20, e mereceu destaque apartado.

Segundo expõe a Impugnante, *“embora trate da cobrança de ICMS sobre a mesma materialidade, isto é, recarga pré-paga, a metodologia adotada pela Fiscalização ao lavrar, em 10.03.2017, o AI nº 01.000646320-14 (doc. nº 01), relativo ao período de 2015, diverge da adotada no presente auto de infração”*, assim, no seu entendimento, cabe ao Conselho acolher a tese da mudança no critério jurídico adotado pela administração na comparação entre os dois lançamentos e excluir as exigências anteriores à data da lavratura do citado Auto de Infração.

Afirma, em sustentação à sua tese, que;

(I) no AI nº 01.000646320-14, diferentemente do que ocorreu nesta autuação, a Fiscalização não considerou cabível a exigência do imposto sobre o montante integral das operações acobertadas pelas NF-e, mod. 55, independentemente de terem sido emitidas a parceiros distribuidores (LOG Express, Tecnologia, dentre outros), ou meros agentes arrecadadores (Bancos, C&A, Telemar, dentre outros); e

(II) nesta ação fiscal, a Fiscalização mineira desconsiderou o ICMS destacado e recolhido na NFST, mod.22, Série B80, ao contrário do que ocorreu no AI nº 01.000646320-14.

Verifica-se que parte das alegações se confunde com o mérito e oportunamente será tratada, entretanto, o que se relaciona com a alegação de mudança no critério jurídico pela administração, na forma do disposto no art. 146 do CTN, merece abalizada análise.

Reza a norma, estatuída no art. 146 do CTN:

Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela

autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

Pelo que se depreende dos autos, em comparação com o AI primevo trazido à baila pela Impugnante, a Fiscalização ciente da existência de um sistema de controle do consumo do crédito “Oi Multiuso”, a teria intimado, naquela oportunidade, a apresentar “planilha com os valores recebidos de clientes para recargas de créditos em aparelhos pré-pagos, no período de janeiro a setembro de 2015”.

Em atitude diametralmente oposta, nesses autos, o Fisco não teria acolhido as informações disponibilizadas nas planilhas geradas no sistema próprio da Autuada, ao seu entender, “*numa evidente guinada de critério jurídico, reiteradamente insiste na conclusão de que o imposto seria devido sobre o valor integral das operações acobertadas pelas notas fiscais autuadas, isto é, NF-e mod. 55 de mercadoria (...). Ocorre que, a conduta fiscal, além de ter revisto os critérios jurídicos adotados na lavratura do AI nº 01.000646320-14, em 10.03.2017 – o que é vedado, nos termos do art. 146 do CTN, para os fatos geradores pretéritos a sua modificação –, não encontra respaldo nas constatações fáticas até aqui apresentadas.*”.

A doutrina acerca dos efeitos práticos consubstanciados com a norma invocada pela Defesa traz identidade com a questão peticionada, contudo, sem interferir no lançamento ora guerreado como se verá adiante.

Ricardo Lobo Torres, referenciado por Luciano Amaro (*Direito Tributário Brasileiro, 12ª Edição, Saraiva, 1997, pág. 352*), relaciona o art. 146 do CTN aos casos de “*modificação da jurisprudência administrativa ou judicial*”, não podendo o Fisco invocar a modificação jurisprudencial para passar a adotar o novo critério nos lançamentos que viesse a efetuar, salvo em relação aos fatos geradores posteriores à introdução desse novo critério.

Alberto Xavier, também citado por Luciano Amaro (*Direito Tributário Brasileiro, 12ª Edição, Saraiva, 1997, pág. 353*), sustenta que o art. 146 do CTN é “*simples corolário do princípio da não-retroatividade, extensível às normas complementares, limitando-se a esclarecer que os lançamentos já praticados à sombra da ‘velha interpretação’ não podem ser revistos com fundamento na ‘nova interpretação’*”, pretendendo o dispositivo “*que os atos administrativos concretos já praticados em relação a um sujeito passivo não possam ser alterados em virtude de uma alteração dos critérios genéricos da interpretação da lei já aplicada*”.

Das lições acima, depreende-se que no caso dos autos, mais especificamente em relação ao lançamento do crédito tributário de 2015, não houve qualquer alteração de critério jurídico e sim divergência consubstanciada na identificação e qualificação das provas válidas e não válidas para cada Auto de Infração.

Em ambos os casos, a constituição do crédito tributário está fundamentada no Convênio ICMS 55/05, bem como na legislação tributária mineira, especificamente no art. 41 do Anexo IX do RICMS/02, onde reza, que o valor das recargas vendidas

(fornecidas) a terminal habilitado em Minas Gerais deve ser totalmente tributado no momento da disponibilização/ativação.

A realidade fática e probatória dos lançamentos é que sofre alteração. A primeira, com resultado mais favorável ao Contribuinte, não serviu de parâmetro para a segunda (em discussão), menos favorável e alicerçada noutras identificações da licitude das prestações diante das hipóteses de incidência do ICMS previstas na legislação.

Há de se observar nesses autos, que a Fiscalização recebeu as planilhas do sistema de controle paralelo da empresa e a inquiriu a demonstrar, por diversas vezes, a relação dos dados com os registros contábeis, de modo a concatenar os valores ofertados num programa não fiscal elaborado e controlado pela própria interessada, com aqueles regulados pela legislação fiscal e contábil.

Ademais, também a Assessoria desta casa retornou os autos para a Autuada, reabrindo o prazo de 30 (trinta) dias, com a finalidade de ampliar a defesa. Intentava que fossem analisados os argumentos trazidos pela Fiscalização em sua manifestação às fls. 291/338, relativas à Escrituração Contábil Digital – ECD, e demonstradas as vinculações das prestações apresentadas nas planilhas do sistema corporativo com os lançamentos contábeis.

Em momento algum há mudança na interpretação da legislação anteriormente aplicada ao Sujeito Passivo, mas, tão somente, na metodologia de apuração e confronto entre os valores devidos e os efetivamente recolhidos nas prestações de serviços de telecomunicação na modalidade pré-paga, como se verá na análise do mérito.

Importante reforçar, que o acionamento do regramento esculpido no art. 146 do CTN não pode se prestar a engessar a atividade de apuração fiscal em períodos ainda não fiscalizados.

Por oportuno, importante ressaltar que o presente lançamento ocorreu com a estrita observância de todos os preceitos legais e regulamentares que disciplinam a matéria, de acordo com o art. 89 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Assim, rejeitam-se as prefaciais arguidas.

Do Pedido de Prova Pericial

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto são apresentados, inicialmente, os quesitos de fls. 112/113. São eles: **Quesito 1.** *Qual modelo de notas fiscais autuadas pela Fiscalização e se tais modelos registram operação de serviço de comunicação?;* **Quesito 2.** *Pela análise da documentação apresentada, pode-se afirmar que há valores autuados em duplicidade em 2015?;* **Quesito 3.** *Pode-se afirmar, a partir da documentação apresentada, que a base de cálculo das NFSTs modelo 22 emitidas no período autuado (registradas na série B080 do arquivo elaborado na forma prevista no Convênio ICMS nº 115/2003) está compreendida no montante autuado?;* **Quesito 4.** *Pela análise dos contratos*

juntados no doc. 04, pode-se afirmar que a relação entre a Impugnante e os destinatários das NF-es autuadas é de prestação de serviço de faturamento compartilhado, intermediação da venda dos créditos OI Multiuso e repasse dos valores arrecadados à Impugnante? Pela análise dos registros contábeis da Impugnante, é possível atestar o repasse dos valores arrecadados, descritos nas NF-es autuadas?

Quesito 5. *Pode-se afirmar, em especial a partir das NFSTs Modelo 22 emitidas no período autuado, que parte das operações autuadas já foi oferecida à tributação?;*

Quesito 6. *Considerando-se a resposta dada ao quesito anterior e adotando a sistemática aplicada pela Fiscalização no PTA 01.0000676320-14 (período 2015), pode-se afirmar que a pretensão tributária no período autuado deveria ter se reduzido à parcela do crédito OI Multiuso consumido com serviços que não de comunicação?*

No aditamento à impugnação de fls. 225/254 foram acrescentados os seguintes quesitos: **Quesito 2.** *Considerando-se as regras contidas no art. 41 do Anexo IX do RICMS/02, o modelo da nota fiscal autuada (Anexo 4 do AI), bem como as explicações contidas no tópico 4.1 e a documentação apresentada, pode-se afirmar que a premissa adotada pela Fiscalização, no sentido de que a ativação dos créditos ocorre, imediatamente, no momento da venda dos créditos OI Multiuso, é incorreta? **Quesito 3.** Os documentos ora colacionados no doc. 01 (CD) demonstram o repasse à OI Internet das receitas relativas aos SVAs por ela prestados, por meio da compra dos créditos OI Multiuso?; **Quesito 4.** Pela análise dos registros contábeis da Impugnante, bem como do relatório elaborado pela Ernst Young, é possível atestar o repasse dos valores arrecadados, descritos nas NF-es autuadas?*

Cumprе ressaltar que segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Assim, a perícia, por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Contudo, os quesitos formulados pela Impugnante não se relacionam especificamente à produção de prova pericial e sim abordam sobre questões de mérito que envolvem o lançamento.

Considerando-se que a decisão de mérito é da competência exclusiva dos Conselheiros do Órgão Julgador, não podendo ser terceirizada, conclui-se pelo indeferimento do pedido.

Acrescenta-se, ainda, que a prova requerida afigura-se desnecessária, uma vez que constam dos autos todas as informações necessárias para a compreensão plena da matéria e as respostas aos quesitos propostas não necessitam de conhecimento que não tenha o Órgão Julgador.

Acresça-se que a Fiscalização trouxe aos autos as seguintes respostas aos quesitos propostos, às quais passam a fazer parte dos fundamentos deste acórdão:

(...)

O pedido de perícia solicitado pela impugnante não é necessário, pois os quesitos formulados podem ser respondidos a partir das provas trazidas aos Autos.

Quesito 1 – Resposta no item 2.1.

“A Impugnante ativa créditos de telefonia móvel pré-pagos em diversos modelos e série de documentos fiscais sem nenhuma vinculação com o tipo de operação, destaca ICMS referente a ativações em notas fiscais mod.1, mod. 55 e mod. 22, de acordo com sua conveniência.

Portanto, o argumento de “impossibilidade de se exigir do contribuinte destaque de BC e ICMS em notas fiscais eletrônicas – mod.55” não pode ser levado em consideração, já que a própria impugnante destaca BC e ICMS referente a ativações de recargas pré-pagas em notas fiscais eletrônicas – mod.55.

Também é óbvio, que o modelo de documento fiscal utilizado para acobertar as ativações não mudam a natureza da prestação e nem desobrigam o contribuinte do recolhimento do ICMS devido.”

Quesito 2 – A Fiscalização reformulou o Auto, excluindo as parcelas referentes a 2015 até o montante autuado no AI 01.000646320-14, conforme fls. 213 a 222 dos autos.

Quesito 3 - Resposta no item 2.3.

“... a base de cálculo e o ICMS autuados no Auto de Infração é muito inferior à base de cálculo e ao ICMS destacados nas NFST B80 emitidas, ou seja, a base de cálculo autuada não acoberta a base de cálculo da B80 e o ICMS autuado também não acoberta o ICMS destacado na B80.”

Quesito 4 – Resposta no item 3.

“... não existe relação de distribuição entres os destinatários consignados nos documentos fiscais autuados e a Impugnante, conforme contratos apresentados. Este tipo de relação existe somente com as distribuidoras e nenhum dos destinatários constantes nos autos é distribuidor de recargas.”. Vide maiores detalhes no item 3.

Quesito 5 – Vide item 2.4

As NFST mod. 22 B80 foram tributadas e consignam serviço de Telecom conforme registrado no conv. 115/03, o que não é objeto de discussão neste Auto.

O que está sendo discutido é a falta de tributação em ativações de créditos on-line acobertadas por notas fiscais mod. 55 sem destaque de ICMS.

Quesito 6 – Vide item 2.4.

A prestação de serviço de valor adicionado não foi comprovada pela Impugnante. Não foram localizados na escrituração fiscal e contábil da Impugnante, documentos que acobertassem tais prestações. Dessa forma, não é possível deduzir dos valores autuados parcela referente a prestações não identificadas. Quesito prejudicado.

(...)

5 .1- Do Pedido de perícia solicitado no aditamento da impugnação

A Impugnante reformulou os quesitos no aditamento da impugnação apresentado em 13/05/2019, conforme fls. 225 a 270.

Quesito 1 – Mantido o mesmo quesito da impugnação. Resposta no item 2.1.

Quesito 2 – Vide itens 2.1, 2.3 e 2.4.

A premissa não é incorreta. A ativação é a disponibilização dos créditos ao usuário para uso, o que ocorre concomitantemente a venda. Os créditos estão disponíveis para uso aos clientes imediatamente após o pagamento.

Este “novo momento” para a tributação trazido na tese de defesa, associado a falta de emissão de documentos para os alegados serviços não sujeitos ao ICMS, tem por objetivo acobertar a infração praticada, pois se presta apenas a justificar a falta de tributação de parcela expressiva das receitas oriundas das vendas de recargas pré-pagas.

Quesito 3 – Vide itens 4 e 4.1.

“Após análise dos arquivos contidos no CD (fls.255), a Fiscalização constatou que os mesmos não conseguem comprovar que houve repasse de valores associados a serviços prestados a clientes mineiros da OI Móvel e muito menos vinculados às notas fiscais autuadas. “

Quesito 4 – Vide itens 3 e 4.

“Quanto ao relatório apresentado pela Ernst Young, a Fiscalização entende que não agregada

nada à defesa da Impugnante, pois a informação de quem efetuou os repasses dos valores autuados e a comprovação do mesmo é irrelevante na apuração da infração praticada.”

“No contrato com a Telemar Norte Leste, a relação é de faturamento compartilhado de serviços...”

Para a C&A modas, nenhum contrato foi apresentado.

Pela análise dos contratos com os bancos, pode-se afirmar que o objeto é somente serviço de recebimento de pagamentos.”

Quesito 5 – Vide item 2.4.

A Fiscalização constatou que a Impugnante recolheu ICMS sobre os valores lançados nos registros B80 do conv.115/03, porém deixou de recolher o ICMS devido nas notas fiscais mod.55 autuadas.

Quesito 6 – Vide itens 1 e 2.4.

Cabe esclarecer que no AI 01.000646320-14 foram autuadas prestações de serviço de telecomunicação desacobertadas declaradas pela Impugnante e que neste Auto foram autuadas notas fiscais referentes a ativações de recargas pré-pagas sem destaque de ICMS.

Considerando ainda, que não foram localizados registros referentes a prestações de serviços não sujeitos ao ICMS na EFD da Impugnante, a parcela consumida com estes serviços não é passível de ser quantificada no presente Auto. Portanto, trata-se de sistemáticas diversas adotadas para situações diversas.

(...)

Assim, como já afirmado, as informações contidas nos autos são suficientes para o desate da matéria, motivo pelo qual se indefere a prova requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre a acusação fiscal de que a Autuada deixou de recolher o ICMS devido nas prestações de serviços de telecomunicação relativas a ativações de recargas pré-pagas de telefonia móvel tendo emitido documentos fiscais (Anexo 3 reformulado - mídia eletrônica de fls. 221) sem consignar a base de cálculo prevista na legislação e destaque do imposto devido, no período de fevereiro de 2014 a dezembro de 2017 (item 1 do AI).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Irregularidade apurada mediante conferência de arquivos eletrônicos elaborados nos termos dos Convênios ICMS 143/06 e 115/03 e de livros e documentos fiscais emitidos.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVII, da citada lei (conforme Anexo 1 de fls. 220, elaborado após a reformulação do crédito tributário).

Conforme relatório, o crédito tributário referente ao exercício de 2015, deste item do lançamento, foi excluído em razão de constar no PTA anterior de nº 01.000646320-14, conforme reformulação de fls. 213/222.

Exige-se também a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VII, alínea “a”, da Lei 6.763/75 (1.000 UFEMGs), tendo em vista a não apresentação de documentos (listados às fls. 52/53 – relatório do AI) solicitados por meio do Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF (item 2 do AI).

Item 1 do AI: falta de recolhimento do ICMS devido nas prestações de serviços de telecomunicação relativas a ativações de recargas pré-pagas de telefonia móvel.

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 n.º 87/96 e na Lei Estadual nº 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, retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

(...)

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

(...)

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

(...)

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 às 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 geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação.

Art. 6º - 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. 36 e seguintes.

Consta do relatório fiscal (fls. 58/66), os seguintes esclarecimentos quanto a este item do lançamento:

Inicialmente, registramos que todas as notas fiscais de saídas de recargas/créditos pré-pagos sem tributação emitidas pela Autuada foram analisadas e tiveram as respectivas operações validadas mediante cruzamento das saídas x entradas nos respectivos destinatários.

Neste auto, foram autuadas as notas fiscais de saídas de recargas/créditos pré-pagos sem tributação, com base nos seguintes elementos:

1 . Falta de registro de entrada no destinatário, ou seja, não confirmação da operação de vendas de créditos para o destinatário consignado no documento fiscal.

2 . O destinatário não é distribuidor (a teor do que dispõe o art. 41, §3º, da Parte 1 do Anexo IX, do RICMS/02).

3 . Tratam-se de “créditos on-line”, ou seja, créditos com descarga direta, pelas operadoras, no aparelho do cliente, já estando disponíveis para uso, nos termos do disposto no art. 41, inciso II, e §1º, inciso I, do mesmo artigo, da Parte 1 do Anexo IX do RICMS/02.

4 . A natureza da operação (venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros) caracteriza faturamento, conforme previsto no item 3 acima, ou seja, tratam-se de créditos ativados e já disponibilizados para consumo nos aparelhos dos clientes, que ocorre de forma concomitante à aquisição dos serviços pelos destinatários. Esta é a característica dos créditos “on-line”.

O conjunto dos elementos relacionados acima, e identificados nas notas fiscais autuadas, é suficiente para caracterizar a operação como de ativação de créditos e, portanto, sujeitas ao ICMS.

De acordo com a legislação, nas prestações pré-pagas de serviços de telecomunicações, o ICMS incide no momento da ativação dos créditos, cabendo o imposto à Unidade da Federação onde o terminal estiver habilitado, conforme disposto no art. 41, inciso II, e § 1º, inciso I, do mesmo artigo, do Anexo IX do RICMS/02.

Para melhor entendimento da irregularidade apurada, segue a análise dos elementos que levaram à cobrança do ICMS devido, conforme valores relacionados no Anexo 3.

Validação da operação:

As notas fiscais de saídas de créditos “on-line” sem tributação (vide Anexo 3) foram objeto de cruzamento com a entrada dos destinatários e constatou-se que as mesmas não compunham a entrada dos mesmos. Portanto, não se tratou de vendas de créditos “on-line” para estes destinatários, mas, sim, do somatório de diversas ativações realizadas para seus clientes e recebidas pela autuada, para as quais houve a emissão das NFe com a finalidade de acobertar faturamento, sem, no entanto, recolher o ICMS devido.

O cruzamento teve como base os arquivos da EFD (Escrituração Fiscal Digital) entregues no período fiscalizado, pela autuada e pelos destinatários das notas fiscais de saída de recargas/créditos pré-pagos “on-line”.

Análise dos destinatários:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Os destinatários consignados nas notas fiscais autuadas foram:

- TNL PCS S/A – CNPJ 04.164616/0003-10 - empresa incorporada por Oi Móvel S/A, em janeiro de 2014;
- Oi Móvel S/A – CNPJ 05.423963/0163-87- a própria empresa;
- Telemar Norte Leste S/A – CNPJ 33.000118/0003-30- empresa do Grupo Oi;
- M4 Produtos e Serviços Ltda – empresa de tecnologia, com sede no município do Rio de Janeiro (RJ);
- C&A Modas Ltda – CNPJ 45.242.914/0001-05- empresa de comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios, com sede no município de Barueri (SP).

Observações relevantes quanto aos destinatários das notas fiscais autuadas:

a - As notas fiscais destinadas à própria empresa (Oi Móvel S/A), e à sua antecessora (TNL PCS S/A), constituem, claramente, notas fiscais de ativação, pois não seria possível operação de venda de créditos “on-line” da empresa para ela mesma. Não há dúvidas, portanto, que as NFe foram emitidas para acobertar faturamento, em razão de ativações já realizadas e recebidas pela autuada, e objetivaram deixar de recolher o ICMS devido. Destaque-se, por oportuno, que, a partir de fevereiro/2014, a empresa TNL PCS S/A não possuía mais existência legal, uma vez que a empresa foi incorporada por Oi Móvel S/A.

Esta situação já foi objeto de cobrança do ICMS em exercícios anteriores, sendo que o Conselho de Contribuintes/MG já decidiu pela manutenção das exigências do imposto devido a este Estado, como se pode verificar, a título de exemplo, nos Acórdãos nºs 21.345/14/3ª e 22.377/17/3ª, cujos Autos de Infração foram quitados. Tem-se, portanto, o reconhecimento da infração.

b - As notas fiscais destinadas à Telemar Norte Leste S/A, empresa do mesmo grupo, foram objeto de cruzamento e constatou-se que as mesmas não compõem a entrada do destinatário, ou seja, o destinatário é diverso. Este fato caracteriza uma operação simulada, que objetivou, unicamente, deixar de recolher o imposto devido relativo às ativações de créditos “on-line”.

d - O destinatário M4 Produtos e Serviços S/A é uma empresa de tecnologia, com sede no município do Rio de Janeiro, e não é inscrita no Estado de Minas Gerais e nem mesmo no Estado do Rio de Janeiro.

A empresa fornece soluções tecnológicas para a venda de créditos/recargas das operadoras a seus clientes, prestando serviços de rede e tecnologia da informação à atuada.

A sistemática de vendas de créditos pré-pagos utilizado pela empresa M4 Produtos e Serviços S/A ocorre através do sistema M4U. A referida sistemática (que se encontra detalhada no Anexo 5) possibilita o envio direto dos créditos ao aparelho do cliente.

A venda e a ativação dos créditos pré-pagos ocorrem de forma concomitante e as notas fiscais analisadas acobertam ativações de créditos realizadas através do sistema M4U, sob demanda dos clientes da atuada, em procedimento “on-line”. Ou seja, a M4 atua como elo tecnológico e financeiro entre as partes, e os valores lançados nas notas fiscais que consignam a M4 como destinatária referem-se ao montante de ativações dos clientes mineiros via sistema M4U, e não de venda de créditos “on-line” para a empresa M4.

e - O destinatário C&A Modas Ltda é uma empresa varejista de artigos do vestuário e acessórios, com sede no município de Barueri (SP), e não é inscrita no Estado de Minas Gerais como distribuidor de cartões ou assemelhados.

Os valores lançados nas notas fiscais destinadas à C&A Modas referem-se a ativações de créditos de clientes mineiros via seu sistema, ou seja, a C&A atua como elo tecnológico e financeiro entre as partes e os valores lançados nas notas fiscais que consignam a C&A como destinatária referem-se ao montante de ativações dos clientes mineiros via sistema da loja, e não de venda de créditos “on-line” para a empresa C&A.

Cabe lembrar, que as notas fiscais atuadas não compõem as entradas interestaduais do destinatário C&A Modas. O cruzamento de informações realizado baseou-se na EFD entregue pela empresa C&A Modas relativamente às operações interestaduais realizadas com o Estado de Minas Gerais.

Da análise da operação de venda:

As operações de venda representadas pelas notas fiscais eletrônicas relacionadas no presente trabalho referem-se, claramente, a ativações de crédito

referentes a recargas “on-line”. Isto porque, se o crédito é “on-line”, o mesmo já se encontra disponível para o consumo no terminal do cliente. A emissão das notas fiscais eletrônicas efetuadas pela autuada, contendo vendas de crédito, acobertam faturamento sem o correspondente pagamento do ICMS. Trata-se de um artifício utilizado pela empresa para não pagar o ICMS relativo às operações de recarga. **Assim, considerando o disposto no Art. 41, inciso II, e § 1º, inciso I, do mesmo artigo, da Parte 1, do Anexo IX, do RICMS/2002, o ICMS é devido por ocasião da disponibilização dos créditos passíveis de utilização em terminal de uso particular, no momento da sua ativação.**

Da análise da operação “créditos on-line”

A operação relativa aos “créditos on-line” refere-se à modalidade de prestação de serviço pré-pago em que a venda e a ativação dos créditos ocorrem concomitantemente, estando o crédito disponível para uso do cliente a partir da conclusão da compra, momento em que o imposto é devido.

Esta modalidade caracteriza-se por descarga direta, pelas operadoras, de créditos de telefonia desprovidos de suporte físico, no aparelho do cliente, servindo o intermediário como elo tecnológico e financeiro entre as partes.

Diante de todo o exposto, temos que o ICMS cobrado e as multas aplicadas no presente Auto de Infração encontram-se de acordo com o que prevê a legislação tributária do Estado de Minas Gerais, bem como com a sistemática relacionada à tributação da modalidade pré-paga de prestações de serviços de telefonia disponibilizados na forma “on-line”.

Pela irregularidade praticada, exige-se, conforme demonstrado no Anexo 1, o ICMS devido pela ativação dos créditos, Multa de Revalidação de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto e Multa Isolada de 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo pelo fato do contribuinte deixar de consignar, em documento fiscal que acobertou a prestação de serviços de telecomunicações, a base de cálculo e o imposto devido, conforme previsto no Art. 55, inciso XXXVII, da Lei nº 6.763/75. (...) (Grifos acrescidos).

Em síntese, a Impugnante argumenta que efetuou o pagamento de todo o ICMS que considerava devido e que o Fisco errou ao tributar as notas fiscais listadas no Anexo 3 do AI, uma vez que elas foram emitidas unicamente para cobrança dos valores arrecadados pelas empresas que fazem a intermediação da venda de créditos

OI, que posteriormente foram emitidas NFST de prestação de serviço de telecomunicação quando do reconhecimento/ativação dos créditos, sendo o ICMS recolhido e registrado no Convênio ICMS 115/03.

De acordo com sua tese de defesa, as recargas de telefonia móvel pré-pagas comercializadas por ela seriam “créditos multiuso” e possibilitariam ao cliente o acesso a vários tipos de serviços e não apenas a serviços de comunicação, dessa forma, o momento da tributação não seria mais o do fornecimento ao cliente e sim, o momento do consumo.

Para operacionalizar a comercialização dos “créditos multiuso”, destaca que “desenvolveu um sistema que permite o reconhecimento gradativos de créditos conforme a qualidade (serviço de comunicação ou meras utilidades/conteúdos audiovisuais, etc.) e intensidade (minutos de conversação, quantidade de dados transmitidos etc.) da sua fruição.”. Entretanto, o sistema só emitiria documento para os serviços entendidos como de comunicação, para os demais serviços não seria emitido nenhum documento que possibilitasse a comprovação da prestação e o controle fiscal.

Dessa forma, a Impugnante alega que as notas fiscais autuadas não foram tributadas porque teriam sido emitidas apenas para acobertar o ingresso financeiro referente às ativações de recargas e que, posteriormente, para a parcela consumida em serviços de telecomunicação, após o reconhecimento pelo seu sistema, foram emitidas NFST com destaque de ICMS.

Afirma que todo o ICMS que considerava devido foi recolhido quando da emissão das NFST B80 registradas nos arquivos Convênio ICMS 115/03.

Alega que *“a antecipação do elemento temporal não é capaz de desnaturar o núcleo da materialidade da hipótese tributária”* ao citar o art. 41 do Anexo IX do RICMS/02, dispositivo legal que determina a tributação pelo ICMS quando da emissão das notas fiscais que acobertam ativações de recargas pré-pagas no momento da disponibilização ao usuário.

A Impugnante apresenta análise das Notas Fiscais Eletrônicas autuadas, alegando que a sistemática contratual existente entre ela e os destinatários das notas fiscais autuadas afastaria a possibilidade de registro de prestação de serviços de comunicação acobertados por estas notas.

Afirma que a comprovação da tese defendida pode ser facilmente aferível pela análise da contabilização apresentada e também pelos documentos referentes aos repasses de valores a Oi Internet.

Para comprovação dos repasses de valores referentes aos serviços não sujeitos ao ICMS, a Impugnante apresenta CD (fls. 255) contendo diversos documentos e um relatório da empresa de consultoria Ernst Young (fls. 256 a 270) contendo uma conciliação de valores de recargas e depósitos realizados pelos destinatários das notas fiscais autuadas.

Lado outro, destaca a Fiscalização que nos presentes autos foram autuadas ativações de “créditos on-line”, ou seja, fornecimento de recargas virtuais pré-pagas de telefonia móvel na modalidade *on-line* acobertadas por notas fiscais sem destaque de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS e não foram au tuadas prestações de serviços SVA (Serviço de Valor Adicionado)/outras não sujeitas à incidência do ICMS.

É destacado pela Fiscalização que não foram localizados documentos que comprovassem o consumo dos “créditos on-line” acobertados pelas notas fiscais au tuadas em prestações de serviços não sujeitas ao ICMS.

E também as alegações da Impugnante não foram comprovadas com base nos documentos lançados na escrituração fiscal digital (EFD) e na escrituração contábil digital (ECD), como se verá adiante.

Com razão à Fiscalização, pois tanto o Convênio ICMS 55/05, bem como a legislação tributária mineira em seu art. 41 do Anexo IX do RICMS/02 estabelecem que o valor das recargas vendidas (fornecidas) a terminal habilitado em Minas Gerais deve ser totalmente tributado no momento da disponibilização/ativação. Confira-se:

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:

I - (...)

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.

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

I - no momento da disponibilização dos créditos deverá ser enviado ao usuário o link de acesso à nota fiscal, que deverá ser emitida pelo valor total carregado;

II - 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);

Como destacado pela Fiscalização, as notas fiscais au tuadas (listadas no Anexo 3 do AI) referem-se a vendas de “créditos on-line” a clientes diversos. Considerando que na modalidade “on-line” as recargas de telefonia móvel são disponibilizadas no celular do cliente imediatamente após a venda, o ICMS é devido neste momento.

Esclarece a Fiscalização que, diante dos argumentos trazidos na impugnação e da ausência de provas na escrituração fiscal que pudessem comprovar a tese de defesa, intimou a Impugnante a informar o processo de contabilização das notas fiscais relacionadas às prestações de serviço de telecomunicação na modalidade pré-paga (fls. 272/290).

Após atendimento à intimação, a Fiscalização realizou auditoria, por amostragem, na Escrituração Contábil Digital (ECD) da Autuada na tentativa de encontrar novos elementos que pudessem comprovar as alegações.

Argumenta a Fiscalização que a tese da defesa apresentada, bem como a alegação de que as notas fiscais autuadas foram emitidas apenas para controle dos repasses financeiros realizados pelos parceiros não se comprovaram pelos lançamentos informados na ECD da Impugnante, conforme minuciosa análise fiscal constante às fls. 296/323 dos autos.

Ressalta-se que a Fiscalização constatou, com base nos lançamentos da ECD, que as notas fiscais autuadas foram contabilizadas em contas intermediárias e que a partir destas contas foi feita a apropriação da receita em contas de receitas sujeitas ou não sujeitas ao ICMS. Apenas para as contas entendidas pela Impugnante como de receitas de comunicação foi reconhecida a despesa de ICMS.

Ressalta a Fiscalização que ficou constatado também que, após o lançamento dos valores referentes às ativações de recargas nesta conta intermediária **não é mais possível vincular nenhuma nota fiscal aos lançamentos contábeis de apropriação de receita**, o que possibilita à Impugnante manipular os valores de acordo com sua conveniência, transferindo para conta de receita não sujeitas ao ICMS a parcela que desejar. E que os valores transferidos para as contas de receitas não sujeitas ao ICMS não estão associados à emissão de nenhum documento fiscal.

Relata a Fiscalização a impossibilidade de vinculação das notas fiscais autuadas aos valores apropriados nas contas de receitas, não havendo como atestar a alegação da Defesa de que o ICMS devido pelas ativações acobertadas pelas notas fiscais autuadas foi recolhido.

Toda a documentação/detalhamentos apresentados pela Autuada, em atendimento às intimações fiscais, encontra-se às fls. 272/290 e o detalhamento da “análise contábil” e as conclusões da Fiscalização encontram-se às fls. 297/313.

A seguir, destaca-se as conclusões da análise contábil efetuada pela Fiscalização (íntegra do detalhamento da análise da ECD efetuada consta no item 1 da manifestação fiscal - fls. 297/313):

(...)

Dessa forma, a Impugnante alega que as notas fiscais autuadas não foram tributadas porque teriam sido emitidas apenas para acobertar o ingresso financeiro referente às ativações de recargas e que, posteriormente, para a parcela consumida em serviços de telecomunicação após o reconhecimento pelo seu sistema, foram emitidas NFST com destaque de ICMS.

Afirma que todo o ICMS que considerava devido foi recolhido quando da emissão das NFST B80 registradas nos arquivos conv.115/03.

Entretanto, não foram localizados documentos que comprovassem o consumo dos “créditos on-line” acobertados pelas notas fiscais autuadas em serviços não sujeitos ao ICMS.

As alegações da Impugnante não puderam ser comprovadas com base nos documentos lançados na escrituração fiscal digital (EFD) e na escrituração contábil digital (ECD), como se verá adiante.

(...)

Diante dos argumentos trazidos na impugnação e da ausência de provas na escrituração fiscal que pudessem comprovar a tese de defesa, a Fiscalização intimou a Impugnante a informar o processo de contabilização das notas fiscais relacionadas às prestações de serviço de telecomunicação na modalidade pré-paga.

Após atendimento à intimação, a Fiscalização realizou auditoria, por amostragem, em sua Escrituração Contábil Digital (ECD) na tentativa de encontrar novos elementos que pudessem comprovar as alegações.

A tese apresentada e a alegação de que as notas fiscais autuadas foram emitidas apenas para controle dos repasses financeiros realizados pelos parceiros não se comprovaram pelos lançamentos informados na ECD da Impugnante.

A Fiscalização constatou, com base nos lançamentos da ECD, que as notas fiscais autuadas foram contabilizadas em contas intermediárias e que a partir destas contas foi feita a apropriação da receita em contas de receitas sujeitas ou não sujeitas ao ICMS. Apenas para as contas entendidas pela Impugnante como de receitas de comunicação foi reconhecida a despesa de ICMS.

Ficou constatado também que, após o lançamento dos valores referentes às ativações de recargas nesta conta intermediária não é mais possível vincular nenhuma nota fiscal aos lançamentos contábeis de apropriação de receita, o que possibilita à Impugnante manipular os valores de acordo com sua conveniência, transferindo para conta de receita não sujeitas ao ICMS a parcela que desejar. Os valores transferidos para as contas de receitas não sujeitas ao ICMS não estão associados a emissão de nenhum documento fiscal.

Considerando a impossibilidade de vinculação das notas fiscais autuadas aos valores apropriados nas contas de receitas não é possível atestar que todo o ICMS devido pelas ativações acobertadas pelas notas fiscais autuadas foi pago.

Toda a documentação entregue, em atendimento à intimação, encontra-se anexa, fls. 272 a 279 e o detalhamento da auditoria contábil e as conclusões da Fiscalização encontram-se no item 1 desta Manifestação.

(...)

Por todo o exposto, e considerando que:

As notas fiscais autuadas acobertam ativação de “créditos on-line”, para clientes Oi;

Não foi comprovada a prestação dos serviços não sujeitos ao ICMS aos clientes Oi no período autuado;

Os lançamentos fiscais e contábeis não comprovaram que todo o ICMS devido pelas ativações acobertadas pelas notas fiscais autuadas foi pago;

(...)

.2) Conclusões - Análise Contábil:

1) Pela análise dos documentos e dos lançamentos registrados em sua ECD e ainda, considerando que a Impugnante declarou que a sistemática seria a mesma para o período de 02/2014 a 12/2017, as conclusões da Fiscalização podem ser aplicadas a todo o período autuado. Seguem as conclusões:

As notas fiscais mod. 55 emitidas sem destaque de imposto **acobertam vendas de “créditos on-line”** a clientes e não simplesmente acobertam repasse de valores, como alegado pela Impugnante.

Observamos que a sequência dos lançamentos descrita no documento entregue pela Impugnante contendo o detalhamento do processo de contabilização diverge da sequência informada em sua ECD.

De acordo com o documento, o primeiro lançamento seria o da contabilização do ingresso financeiro e posteriormente seria efetuado lançamento do ativo para a conta “21135100 receita a apropriar”, feito de forma individualizada por nota fiscal emitida.

Conforme observa-se no Quadro I, extraído da ECD, o primeiro lançamento foi o referente à venda de créditos a clientes ocorrido em 01/07/2015 e lançamento na conta “21135100 receita a apropriar”.

Posteriormente em 07/07/2015 é que foi efetuado outro lançamento referente ao ingresso financeiro originário das vendas efetuadas a clientes diversos via C&A Modas no valor de R\$ 416.951,22, conforme Quadro II.

Pela sequência e valores dos lançamentos, conclui-se que a nota fiscal n° 5844 foi emitida para acobertar venda de créditos a clientes. O ingresso financeiro foi de R\$ 416.951,22, valor divergente do consignado na nota fiscal e seis dias após a sua emissão.

A Fiscalização não está discutindo o repasse financeiro pelos parceiros à Oi Móvel, pois é óbvio que existirá ingresso de recursos na operação de venda e ativação de créditos.

2) O que se discute é a tributação das notas fiscais mod.55 emitidas para acobertar o fornecimento destes créditos aos clientes.

Pelos lançamentos contábeis analisados podemos concluir que as notas fiscais mod.55 emitidas sem destaque de ICMS não acobertam simplesmente uma operação de repasse financeiro, acobertam operações de venda e ativação de recargas.

3) A tese de defesa da Impugnante não pode ser confirmada pelos lançamentos contábeis informados em sua ECD, devido a impossibilidade de vinculação dos lançamentos com as notas fiscais autuadas.

Conforme levantamento realizado, vide item 1 (Análise Contábil), utilizando como exemplo a contabilização da Nota fiscal n° 5844, identificamos a vinculação com os seguintes registros:

I - Contabilização da NF mod 55, n° 5844, referente aos “créditos online” vendidos pela C&A (**Quadro I** – data 01/07/2015). Não há apropriação de receita neste lançamento. Não consegue demonstrar o incremento da receita em função dessa operação nem que essa venda de serviços foi tributada. O que acontece é o incremento do passivo circulante (Receitas a apropriar). O n° da nota fiscal consta dos campos *Numero de Arquivo e Histórico*.

II - Registro contábil do pagamento realizado pela C&A para a OI (**Quadros II e III** – data 07/07/2015). O valor da nota fiscal integra o valor total do pagamento contabilizado.

III - Distribuição dos valores por estado, desmembrando a receita total arrecadada pela C&A a nível nacional (**Quadro IV** – data 10/07/2015).

A Impugnante informa que na medida em que o usuário decide usufruir o valor adquirido de créditos multiuso com serviços de telecomunicações é ativado o crédito de telefonia pré-pago, reconhecida a receita de telecomunicações e recolhido o ICMS (conforme item IV). Caso o cliente opte por consumir o valor adquirido com outros serviços, o valor é transferido da conta “211.35.100 – *Receitas a apropriar*” para as respectivas contas de receitas de SVA ou de terceiros, conforme a sua natureza.

Entretanto, a partir desse momento torna-se impossível vincular os lançamentos mencionados pelo contribuinte para exemplificar a sistemática adotada com os lançamentos de registro das notas fiscais mod. 55 emitidas sem destaque de ICMS.

IV - Lançamento de apropriação de receita conforme tipo de consumo e de apuração do ICMS (**Quadro V** – data 21/07/2015)

V - Lançamento que reduz a conta do passivo circulante *Receitas a apropriar* e em contrapartida aumenta uma conta retificadora do ativo circulante e, ainda, reduz a conta retificadora no valor do ICMS, incrementando conta do passivo de *obrigações a pagar*. **Nesse caso, não há o que se falar em apropriação de receita nem vinculação com as notas fiscais emitidas.** O valor do ICMS é deduzido da conta retificadora do ativo. A apuração do ICMS é realizada com crédito em conta do passivo circulante – Obrigações - ICMS sobre vendas (**Quadro VI** – data 30/07/2015).

Concluimos que, da forma como as operações de venda de créditos multiuso estão contabilizadas não é possível fazer a vinculação dos lançamentos de apropriação de receita e apuração do ICMS com as notas fiscais mod. 55 emitidas sem tributação. É impossível vincular os lançamentos descritos nos itens IV e V com os lançamentos de registro das notas fiscais mod 55 emitidas (item I). Nenhum desses lançamentos está vinculado à alguma nota fiscal mod 22 serie B80.

Para reforçar esse entendimento de que não é possível fazer a vinculação dos lançamentos de apropriação de receita e apuração do ICMS com as notas fiscais mod. 55 emitidas sem tributação, destacamos dois lançamentos como exemplos de contabilização diversa das apresentadas anteriormente (itens IV e V), identificados quando da análise por amostragem dos lançamentos a crédito em contas de receita. Nesses dois

lançamentos também há redução da conta *Receitas a apropriar* (débito nesta conta), vide quadros VII e VII.

E ainda foi identificado um lançamento típico de apropriação de receita, debitando diretamente a conta *Clientes* em contrapartida ao crédito em conta de Receita sem passar pela conta intermediária do passivo *Receitas a apropriar*. Não ocorre neste lançamento apuração do ICMS embora o tipo de consumo descrito no *Histórico* indique serviço sujeito ao ICMS, vide Quadro IX.

O lançamento do Quadro IX vem reforçar a impossibilidade de vincular os lançamentos de apropriação de receita e apuração do ICMS com as notas fiscais mod. 55 emitidas sem tributação.

A Oi Móvel adota forma diversa da habitual para contabilização das vendas de créditos, postergando a apropriação de receita para o momento do consumo dos créditos. Para isso utiliza a conta do passivo *Receitas a apropriar*. Nesse momento é também apurado o valor do ICMS e lançado na contabilidade, se entendido como devido.

Entretanto, ficou constatado, que a sistemática de contabilização informada não ocorre em 100% dos casos. Foi identificado lançamento típico de apropriação de receita, debitando diretamente a conta "*Clientes - Recarga de cartões pré-pago*" em contrapartida ao crédito em conta de resultado de Receita (no caso do exemplo, de serviços não Telecom) sem passar pela conta "*Receitas a apropriar*". Nesse lançamento não existe vinculação com nenhuma nota fiscal.

Se analisarmos as contrapartidas da conta mencionada podemos observar as duas sistemáticas de contabilização:

Postergando a apropriação de receita – vincula o nº da nota fiscal nos campos *Número de Arquivo* e *Histórico* apenas no lançamento que incrementa a conta "*receitas a apropriar*".

Apropriando a receita, no momento da emissão da nota fiscal – não vincula o nº da nota fiscal em nenhum momento.

(...)

CONTA	DESCRIÇÃO DA CONTA	CONTRAPARTIDA	DESCRIÇÃO DA CONTRAPARTIDA	DÉBITO
0011200300	CLIENTES - RECARGA DE CARTÃO,ES PRÉ-PAGO	0021135100	RECEITAS A APROPRIAR	95.534.816,07 (a)
0011200300	CLIENTES - RECARGA DE CARTÃO,ES PRÉ-PAGO	0031550998	RECEITA - TAXAS ETARIFAS NAO TELECOM - PRE-	33.651.575,00 (b)

Nas duas sistemáticas, não é possível vincular as notas fiscais mod. 55 emitidas sem tributação com os lançamentos subsequentes que apropriam receita, com e sem tributação de ICMS.

Essa utilização de sistemáticas diferentes vem reforçar a impossibilidade de fazer a vinculação dos lançamentos de apropriação de receita e apuração do ICMS com as notas fiscais mod. 55 emitidas sem tributação.

3) A alegação da Impugnante de que todo o ICMS devido pelas ativações de créditos acobertadas por notas fiscais mod. 55 foi pago quando da emissão das NFST B80 não se comprovou com base na contabilização dos documentos fiscais.

O contribuinte alega que todos os valores tributados nas NFST B80 estariam discriminados na planilha “*Item 3 - Lista todos Docs Contábeis NFST Modelo 22 - B80.xlsx*”, com a respectiva distribuição para as contas de receitas da ECD.

Os valores apresentados na planilha foram identificados, por amostragem, na apropriação de receita de contas contábeis na ECD. **Porém, com base apenas na ECD, não é possível vincular as NFST e os valores apropriados nas contas de receita.**

A planilha “Item 3 - Lista todos Docs Contábeis NFST Modelo 22 - B80.xlsx” não é um documento oficial e apresenta inconsistências. Informa apropriação de receita em contas SVA, embora na emissão da B80 só apareça a identificação “serviço Telecom” e para que os valores fossem os mesmos lançados na ECD foi feita uma conciliação de valores não contabilizados.

As planilhas apresentadas também não permitem a vinculação dos valores das notas fiscais mod. 55 emitidas sem destaque de ICMS aos valores das NFST mod. 22 tributadas. Ficou constatado pela análise dos lançamentos contábeis que existe apropriação aleatória de valores em contas de receita não sujeitas ao ICMS, assim, a conclusão é de que a tributação dos valores autuados quando da emissão da NFST B80 não foi comprovada.

Considerando ainda, que nem todas as notas fiscais mod.55 verificadas por amostragem seguiram a mesma sistemática de contabilização, que o valor total das notas fiscais mod.55 não acoberta os valores informados no “*Item 3 - Lista todos Docs Contábeis*”

NFST Modelo 22 - B80.xlsx”, a tese da Impugnante não se confirma.

Embora a Fiscalização tenha constatado que houve apropriação de receita em contas de receitas tributáveis e em contas de receitas não sujeitas ao ICMS a partir da conta intermediária “receitas a apropriar”, esta constatação não comprova que todo o ICMS devido pelas ativações acobertadas pelas notas fiscais emitidas em destaque de ICMS foi recolhido quando da emissão das NFST B80, devido a impossibilidade de vinculação dos valores das notas fiscais mod. 55 aos valores apropriados nas contas de receitas, sujeitas ou não ao ICMS.

Considerando ainda que, a parcela de receita apropriada em contas não sujeitas ao ICMS não teve sua prestação comprovada, que o total das notas fiscais autuadas não é suficiente para acobertar os serviços de telecomunicação faturados nas NFST B80, a tese da impugnante novamente não se comprova.

4) A contabilidade do contribuinte é nacional englobando todas as filiais do país.

A ECD da Impugnante é estruturada de forma que contraria as boas práticas contábeis, dificultando levantamentos contábeis por UF. Os históricos não são claros, os números dos documentos fiscais nem sempre são informados, a filial é omitida, muitos lançamentos são de quarta fórmula.

A Fiscalização constatou, após análise da ECD que não é possível vincular os valores das notas fiscais mod.55 emitidas sem destaque de ICMS aos lançamentos contábeis de apropriação de receita.

A sistemática de contabilização adotada corrobora com a infração praticada, na medida que impossibilita levantamentos por UF, não permite a vinculação de notas fiscais aos lançamentos de apropriação de receita e ainda não mantém correspondência com as informações fiscais lançadas na EFD. Dessa forma, a Impugnante oferece a tributação apenas a parcela das prestações pré-pagas que deseja sob alegação de que a parcela restante foi aplicada em serviços não sujeitos ao ICMS. Os alegados serviços não sujeitos ao ICMS não tiveram sua prestação comprovada.

A conclusão final é de que os elementos trazidos aos autos pela análise da Escrituração Contábil Digital (ECD) da Impugnante não comprovaram que todo o ICMS devido pelas ativações acobertadas

pelas notas fiscais mod.55 sem destaque de ICMS foi pago.

(...)

No aditamento à impugnação de fls. 348/368, a Impugnante traz 02 (dois) novos exemplos de contabilização dos valores desde a emissão das notas fiscais autuadas, a apropriação de receitas, até a emissão da NFST, série B80 (fls. 358/362), relativos aos anos de 2016 e 2017, os quais são analisados pela Fiscalização às fls. 383/385.

Contudo, concluiu a Fiscalização que “os exemplos apresentados não comprovam que o ICMS devido pelas notas fiscais autuadas foi recolhido quando da emissão das NFST B80 tributadas, a planilha tenta forçar uma vinculação dos valores autuados com os valores lançados na B80, entretanto na ECD e na EFD esta comprovação não ocorre”.

Como se verifica, no caso em exame, a escrituração contábil/fiscal da Autuada não corrobora as alegações da Defesa.

Dessa forma, não há como acatar a tese da Defesa de que o ICMS devido relativo às notas fiscais autuadas modelo 55 foi recolhido quando da emissão das NFST B80 registradas nos arquivos Convênio ICMS 115/03, por não ser possível verificar referida vinculação em sua escrita contábil/fiscal.

Também não restou demonstrado que os valores autuados se refiram à Serviços de Valor Adicionado - SVA e outros não tributados pelo ICMS como sustentado pela Defesa.

No tocante à alegação da Defesa de que não poderia ser exigido o destaque da base de cálculo de ICMS em notas fiscais eletrônicas – mod. 55 não lhe socorre, pois como mencionado pela Fiscalização, a própria Autuada ativa créditos de telefonia móvel pré-pagos em diversos modelos e série de documentos fiscais sem nenhuma vinculação com o tipo de operação, destacando ICMS referente a ativações em notas fiscais mod.1, mod. 55 e mod. 22, de acordo com sua conveniência.

Cita a Fiscalização a NF-e nº 290 de 31/08/11, utilizado pela Impugnante para ativação de créditos e destaque de ICMS.

E quanto à referida nota fiscal deixou consignado a Fiscalização:

(...)

A nota fiscal nº 290 é uma nota fiscal eletrônica, modelo 55, emitida com destaque de ICMS pela impugnante, que acoberta ativações de recargas físicas e virtuais pré-pagas. O modelo 55, nota fiscal eletrônica, é o mesmo das notas fiscais autuados no presente Auto.

Os “créditos on-line” ativados nas notas fiscais autuadas se enquadram na categoria de recargas virtuais pré-pagas.

Portanto, o argumento de “impossibilidade de se exigir do contribuinte destaque de BC e ICMS em notas fiscais eletrônicas – mod.55” não pode ser levado em consideração, já que a própria impugnante destaca BC e ICMS referente a ativações de recargas pré-pagas em notas fiscais eletrônicas – mod.55.

Também é óbvio, que o modelo de documento fiscal utilizado para acobertar as ativações não mudam a natureza da prestação e nem desobrigam o contribuinte do recolhimento do ICMS devido.

(...)

Vale destacar que os destinatários consignados nas notas fiscais autuadas são: TNL PCS S/A – CNPJ 04.164616/0003-10 - empresa incorporada por Oi Móvel S/A, em janeiro de 2014;OI Móvel S/A – CNPJ 05.423963/0163-87– a própria empresa;Telemar Norte Leste S/A – CNPJ 33.000118/0003-30– empresa do Grupo Oi; M4 Produtos e Serviços Ltda – empresa de tecnologia, com sede no município do Rio de Janeiro (RJ); C&A Modas Ltda – CNPJ 45.242.914/0001-05- empresa de comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios, com sede no município de Barueri (SP).

Observa-se que todos os destinatários consignados nas notas fiscais autuadas **não** são distribuidores de créditos pré-pagos, portanto, não compram recargas para revender. Todas as notas fiscais autuadas consignam CFOP de venda.

Tais destinatários servem apenas de elo comercial e tecnológico entre as partes, não existindo previsão legal para a emissão das notas fiscais autuadas sem destaque de ICMS.

Como bem destacado pela Fiscalização, os reais destinatários das notas fiscais autuadas são os clientes Oi, ou seja, as notas fiscais acobertam ativações de “créditos on-line” a clientes diversos e, portanto, devem ser tributadas.

A Impugnante apresentou contratos com Bancos, M4U, Telemar Norte Leste e Multidisplay, conforme doc. 4 de fls. 176.

Ressalta-se que a Multidisplay não consta como destinatária das notas fiscais autuadas. Em relação à destinatária C&A Modas não foi apresentado contrato.

No contrato com a Telemar Norte Leste, observa-se que a relação é de faturamento compartilhado de serviços. Dessa forma, as notas fiscais referentes à disponibilização das recargas deveriam ter sido emitidas mensalmente pela Impugnante, impressas pela Telemar enviadas em fatura compartilhada para o cliente. Relacionadas a este cofaturamento só foram localizadas notas fiscais sem destaque de ICMS que consignam a Telemar Norte Leste como destinatária, ou seja, as notas fiscais autuadas nestes autos.

Pela análise dos contratos com os bancos, pode-se afirmar que o objeto é somente serviço de recebimento de pagamentos.

Portanto, não existe relação de distribuição entres os destinatários consignados nos documentos fiscais autuados e a Impugnante, conforme contratos

apresentados. Este tipo de relação existe somente com as distribuidoras e nenhum dos destinatários constantes nos autos é distribuidor de recargas.

Como destacado pela Fiscalização, as notas fiscais de saída de créditos de telefonia móvel sem destaque de ICMS destinadas a distribuidores, tais como, RCA Distribuidora, RV Tecnologia entre outras, não foram objeto da autuação, tendo em vista o entendimento de que tais notas fiscais poderiam ser classificadas como Notas Fiscais de remessas de recargas para posterior fornecimento ao usuário, conforme previsto no inciso II do § 1º do art. 41 do Anexo IX do RICMS/02.

As remessas caracterizadas, ou seja, cujo destinatário é um distribuidor, foram acatadas pela Fiscalização como Notas Fiscais de “remessa de créditos”. Neste caso, a saída de recargas para posterior fornecimento ao usuário se daria sem tributação, conforme previsto na legislação.

Como exemplo, cita-se a nota fiscal nº 3813 de 06/01/14 que acoberta remessa para distribuidores de recarga.

Observa-se que: o destinatário é a RCA Distribuidora, distribuidor inscrito no Estado; saída de créditos sem destaque de ICMS para posterior fornecimento ao usuário, conforme previsto no art. 41 do Anexo IX do RICMS/02; este momento é anterior à venda dos créditos aos clientes; a nota fiscal encontra-se regularmente registrada na entrada da RCA Distribuidora; remessa caracterizada; campo observações da nota fiscal contendo o dispositivo legal que autoriza a emissão do documento sem destaque de ICMS.

Pontua a Fiscalização que esta diferenciação é necessária para deixar claro que só foram autuadas as notas fiscais cujos destinatários não eram distribuidores, ou seja, situações em que não seria possível uma remessa prévia para posterior venda aos clientes.

Esclarece a Fiscalização que para as notas fiscais autuadas destinadas à própria Impugnante, à C&A Modas e à Telemar Norte Leste S/A não foram localizados registros de entrada correspondente na EFD dos respectivos destinatários. E esse cruzamento reforça o entendimento da Fiscalização de que os reais destinatários dos créditos de telefonia móvel acobertados pelas notas fiscais autuadas seriam os clientes Oi e não os destinatários consignados.

Considerando que as notas fiscais autuadas **não caracterizam remessa**, mas acobertam vendas/ativações de recargas na modalidade “créditos *on-line*” para clientes diversos, **o ICMS é devido**.

No tocante à documentação colacionada aos autos pela Defesa no aditamento à impugnação de fls. 225/254, relativa a repasses de valores referentes à receita de SVA à empresa OI Internet (prestações de serviço não sujeitas ao ICMS) e o relatório elaborado pela empresa de consultoria Ernst Young contendo uma conciliação de valores de recargas e depósitos realizados pelos destinatários das notas fiscais autuadas (fls. 256/270), a Fiscalização analisou referida documentação às fls. 329/335 dos autos.

Segundo a Impugnante, a mídia eletrônica de fls. 255 contendo 18 arquivos, comprovaria os repasses dos valores referentes a receitas de SVA à Oi Internet, decorrente das prestações de serviço não sujeitas ao ICMS aos seus clientes.

Esclarece a Fiscalização que a Oi Internet é uma empresa do mesmo grupo da Autuada que teve sua Inscrição Estadual baixada. Prestava serviços de provimento à internet e segundo a Impugnante foi a prestadora dos serviços não sujeitos ao ICMS aos seus clientes ou a intermediária na prestação destes serviços por terceiros.

Ao apresentar referidos arquivos, a Impugnante tem a intenção de provar que foi efetuado o repasse a Oi Internet de valores referentes aos serviços de SVA.

Como bem destaca a Fiscalização, a comprovação de repasses financeiros à Oi Internet, que não tenha vinculação com os documentos fiscais autuados, não se presta a elidir a acusação fiscal. Não obstante tal fato, a Fiscalização procedeu minuciosa análise de toda a documentação apresentada nesse aditamento à impugnação.

De acordo com a Impugnante, os valores referentes aos Serviços de Valor Adicionado - SVA, serviços prestados pela Oi Internet, são repassados após encontro de contas entre as duas empresas quando é feito o abatimento do valor referente aos serviços telecom prestados.

Os docs. 1 a 18 constantes da mídia eletrônica de fls. 255 apresentam planilhas, imagens de registros contábeis, notas fiscais e recibo de depósito bancário.

Várias inconsistências foram identificadas pela Fiscalização nos arquivos apresentados como, planilhas sem lastro documental, nota fiscal de outra UF referenciada como se fosse de emissão da Impugnante, registros contábeis e comprovantes de transferências que não guardam relação com a filial Minas Gerais.

A maioria dos arquivos contidos na citada mídia é alheia à autuação ou se presta a apresentar imagens de lançamentos contábeis referentes a serviços de telecom prestados a Oi Internet.

Após análise dos arquivos contidos na mídia eletrônica de fls. 255, a Fiscalização concluiu que eles não comprovam que houve repasse de valores associados a serviços prestados a clientes mineiros da OI Móvel e muito menos vinculados às notas fiscais autuadas.

Quanto ao relatório apresentado pela Ernst Young, a Fiscalização entende que ele também não elide a acusação fiscal, pois a informação de quem efetuou os repasses dos valores autuados e a comprovação deste repasse é irrelevante na apuração da infração praticada.

A seguir, são transcritas as esclarecedoras análises efetuadas pela Fiscalização nessa documentação:

4. 1 – Análise do CD

DOC1 - Relatório Repasse Oi Móvel (SVA).pdf

O DOC1 apresenta planilha com informações de valores referentes a receita de SVA, que segundo a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Impugnante teriam sido repassados a Oi Internet. Vide DOC1 – CD, fls.255.

Totalizando os valores informados, temos o quadro a seguir.

UF	R1	R2	Total Geral
Demais UF's	57.114.796,79	17.164.317,94	74.279.114,73
MG	11.753.220,92		11.735.220,92
Total Geral	68.850.017,71	17.164.317,94	86.014,335,65

A planilha não identifica o tipo de serviço prestado, terminal e cliente.

Considerando que, não foram localizados documentos fiscais com prestações de serviços que se assemelhassem a alegada prestação SVA na saída da Impugnante, a planilha não possui lastro documental. Dessa forma, não é possível o confronto dos valores informados com as notas fiscais emitidas.

DOC2 - Relatório Repasse Oi Internet (Capacidade Telecom).pdf

O DOC2, segundo a Impugnante, informa valores referentes a serviços de telecom prestados à Oi Internet que seriam deduzidos dos valores apresentados na planilha Doc1 para apuração do repasse devido a Oi Internet. Vide DOC2 - CD, fls.255.

Totalizando os valores informados, temos o quadro a seguir.

UF	R1	R2	Total Geral
Demais UF's	1.111.528,51	369.885,10	1.481.413,61
MG	212.212,34		212.212,34
Total Geral	1.323.740,85	369.885,10	1.693.625,95

O DOC2 não se refere a prestações de serviço SVA.

DOC3 - Doc 9500357557.txt

O DOC3 apresenta lançamento contábil vinculado a nota fiscal 968606 e divisão 73. Vide DOC3 – CD, fls.255.

Minas Gerais, segundo a impugnante seria a divisão 58, portanto os lançamentos não guardam relação com filial Minas Gerais.

DOC4 - Doc 9500357556.txt

O DOC4 apresenta lançamento contábil referente a filial 22. Vide DOC4 – CD, fls.255.

Minas Gerais, segundo a Impugnante seria a divisão 58, portanto os lançamentos não guardam relação com filial Minas Gerais.

DOC5 - Conta 311.50.550.txt

O DOC5 apresenta lançamentos contábeis referentes a conta 31150550. Vide DOC5-CD, fls.255.

É informado lançamento para a divisão 58 (Minas Gerais) de R\$ 212.212,34 referente a serviços de telecom prestados pela Oi Móvel à Oi Internet. Tal valor seria deduzido dos valores apresentados na planilha DOC1 para apuração do valor de repasse, segundo a Impugnante.

DOC6 - Conta 112.01.321.txt

O DOC6 apresenta lançamentos contábeis referentes a conta 11261321. Vide DOC6-CD, fls.255.

É informado lançamento para a divisão 58 (Minas Gerais) de R\$ 212.212,34 referente a serviços de telecom prestados pela Oi Móvel à Oi Internet. Tal valor seria deduzido dos valores apresentados na planilha DOC1 para apuração do valor de repasse, segundo a Impugnante.

DOC7 - Doc 9400143925.txt

O DOC7 apresenta lançamentos contábeis referentes a encontro de contas. Vide DOC7- CD, fls.255.

É informado novamente o valor referente a divisão 58 (Minas Gerais) de R\$ 212.212,34, relacionado a prestação de serviço de Telecom.

DOC8 - NFST_000000004_MG_212.212,34.pdf

O DOC8 apresenta imagem da nota fiscal nº 4 de R\$ 212.212,34 referente a serviços de telecom prestados pela Impugnante à Oi Internet. Vide DOC8 – CD, fls.255.

Até o momento não houve nenhuma vinculação dos valores declarados como de SVA com Minas Gerais, conforme resumo DOC1.

As imagens onde aparecem vinculações com a filial 58(Minas Gerais) estão relacionadas apenas a prestação de serviço de Telecom.

DOC9 - Doc 9400143926.txt

O DOC9 apresenta lançamentos contábeis referentes a encontro de contas. Vide DOC9- CD, fls.255.

Conforme resumo DOC1, observa-se que o valor de R\$ 17.164.317,94 se refere a região 2. Portanto, o documento não guarda relação com a filial 58(Minas Gerais) que pertence a região 1.

DOC10 - NFST_000001_SC_44.511,25.pdf

O DOC10 apresenta imagem de Nota fiscal emitida pela Oi Móvel de Santa Catarina (região 2) destinado a Oi Internet, portanto, trata-se novamente de documento alheio a autuação. Vide DOC10 – CD, fls.255.

Na impugnação(fl.239), o documento é citado como se fosse de emissão da Impugnante, Oi Móvel Minas Gerais.

DOC11 - Doc 2000761880.txt

O DOC11 apresenta lançamentos contábeis referentes à transferência de valores para conta transitória de bancos. Vide DOC11 – CD, fls.255.

O valor de 16.794.432,84 é referente a região 2, conforme quadro resumo fl.238.

Portanto, os lançamentos que compõem o documento não guardam relação com a filial 58 (Minas Gerais) e região 1.

**DOC12 - Comprovante Transferência
16.794.432,84.pdf**

O DOC12 apresenta comprovante de transferência da Oi Móvel para a Oi Internet. O valor de 16.794.432,84, relacionado a região 2, aparece novamente. Vide DOC12 – CD, fls.255.

Este comprovante não guarda relação com a filial 58 (Minas Gerais) e região 1.

DOC13 - Conta 111.20.637.txt

O DOC13 apresenta lançamentos contábeis referentes a transferência. Vide DOC13 – CD, fls.255.

Os valores apresentados não aparecem nos documentos anteriores.

Os lançamentos não guardam relação com a filial 58 (Minas Gerais) e nem com valores de SVA informados para a região 1, conforme resumo DOC1.

DOC14 - Conta 111.50.637.txt

O DOC14 apresenta lançamentos contábeis referente a transferência. Vide DOC14- CD, fls.255.

Novamente, os lançamentos não guardam relação com a filial 58 (Minas Gerais) e nem estão vinculados a emissão de alguma nota fiscal.

DOC15 - Doc 109565751.txt

O DOC15 apresenta imagem de extrato eletrônico. Vide DOC15 – CD, fls.255.

O extrato não guarda relação com a filial 58 (Minas Gerais) e com os valores de SVA informados para região 1, conforme resumo DOC1.

DOC16 - Doc 109716769.txt

O DOC16 apresenta lançamentos contábeis referentes a repasse. Vide DOC16 – CD; fls.255.

Os lançamentos não guardam relação com a filial 58 (Minas Gerais) e com os valores de SVA informados para região 1, conforme resumo DOC1.

DOC17 - Conta 212.53.762.txt

O DOC17 apresenta lançamentos contábeis referentes a baixa de valores. Vide DOC17- CD, fls.255.

Nos lançamentos aparece o valor de R\$ 673.841.553,83, que segundo a Impugnante se refere a região 2, conforme fls. 241.

Os lançamentos não guardam relação com a filial 58 (Minas Gerais) e não tem relação com os valores de prestação de serviços SVA informados pela Impugnante no resumo do DOC1.

DOC18 - Conta 3007848 Oi Internet.txt

O DOC18 apresenta lançamentos contábeis referente a encontro de contas. Vide DOC18 – CD, fls.255.

Segundo a Impugnante, conforme fls. 241, o valor de R\$ 67.526.276,88 se refere às prestações de SVA e estaria incluído no valor de R\$ 673.841.553,83 e que teria sido pago nas transferências apresentadas no DOC13.

Porém, os lançamentos do DOC13 não guardam relação com os valores apresentados neste documento.

Concluimos, após análise de todos os documentos apresentados no CD, que o repasse de valores referentes a SVA para a Oi Internet relacionadas a filial Minas Gerais não se comprovou.

4.2 - Análise do relatório Ernst Young

O relatório apresenta uma conciliação de valores referentes a recargas e depósitos realizados pelos destinatários das notas fiscais autuadas, apontando pequenas diferenças.

A Ernst Young deixa claro que o trabalho foi realizado com base na documentação fornecida pela Impugnante e que a assessoria tributária prestada não contemplou análise, revisão, auditoria contábil e fiscal, de sistemas e de qualquer outra natureza, limitada ou completa das demonstrações financeiras, informações,

documentos e controles auxiliares disponibilizados para a realização dos trabalhos.

Considerando que as informações que subsidiaram o relatório foram fornecidas pela Impugnante, a consultoria apenas consolidou os dados e o resultado está demonstrado no relatório.

A Fiscalização analisou o relatório e por não ter acesso aos dados que subsidiaram o levantamento não tem como criticar.

Cabe lembrar, que a Fiscalização em momento algum questionou a entrada de numerário pelas ativações de créditos a clientes. É óbvio que existem entradas de recursos associados a emissão das notas fiscais autuadas, pois, os clientes pagaram pelas recargas.

Também não foi questionado pela Fiscalização se os destinatários consignados nas notas fiscais autuadas foram os responsáveis pelos repasses dos valores referentes às vendas efetuadas para os clientes Oi.

O que está sendo questionado nos autos não é o repasse, é a tributação de notas fiscais referentes a ativações de créditos de telefonia móvel pré-paga fornecidos aos clientes da Impugnante.

A informação de quem efetuou o repasse e a comprovação do mesmo é irrelevante na apuração da infração praticada.

Atestar que os valores das notas fiscais autuadas foram arrecadados pelos respectivos destinatários consignados nos documentos fiscais não interfere e nem altera a natureza da infração.

A Fiscalização entende que os valores acobertados pelas notas fiscais autuadas deveriam ter sido tributados pois acobertam ativações de créditos a clientes Oi independentemente do parceiro que efetuou a arrecadação destes valores.

Dessa forma, o relatório apresentado pela Ernst Young não agregada nada à defesa da Impugnante.

(...)

No aditamento à impugnação de fls. 348/368, a Impugnante reconhece que a análise de repasse à Oi Internet quanto à R2 (região 2) não tem relevância para o caso em exame (MG – R1), como apontado acima pela Fiscalização, corrigindo essas inconsistências nos demonstrativos, porém, a comprovação desses repasses a Oi Internet não elide a acusação fiscal, conforme já destacado e frisado pela Fiscalização:

Quanto ao tópico 3 da resposta - “*Repassse de valores a Oi Internet*”, a Impugnante alega que na petição protocola em 20/05/2019 (fls. 272 a 279), que

comprovou que as receitas relativas à prestação de SVA não pertencem à Impugnante.

Alega ainda, que corrigiu as inconsistências identificadas pela Fiscalização nos arquivos apresentados anteriormente.

Porém, a comprovação de repasses a Oi Internet é irrelevante na apuração da infração.

Cabe ressaltar novamente, que neste auto não foi autuado SVA, foram autuadas notas fiscais de ativações de créditos sem destaque de ICMS, destinadas a usuários finais.

A comprovação de repasse de supostas receitas SVA, sem lastro documental e sem nenhuma vinculação às notas fiscais autuadas, não serve como prova a favor da Impugnante. (Grifos acrescidos).

Destaca-se que a Fiscalização reproduz a imagem do DANFE referente à nota fiscal autuada nº 514 (fls. 373), destacando que a Impugnante emitiu as notas fiscais de ativação mascaradas de notas fiscais de remessa.

Ressalta a Fiscalização que o Convênio ICMS 55/05 citado campo “Dados adicionais” do DANFE retro trata da emissão de notas fiscais de remessa de créditos para posterior fornecimento ao usuário. E no campo “Transportador” é informado os dados do transportador dos créditos “on-line”, na tentativa de caracterizar uma remessa física de recargas, o que não corresponde à hipótese dos presentes autos.

Quanto à alegação da Defesa de que os Autos de Infração já quitados referem-se a situações completamente diferentes da apurada nos presentes autos, traz-se à colação as análises da Fiscalização:

Quanto ao Auto de Infração 01.000646320-14, referente a 2015, citado pela Impugnante, esclarecemos que nele foram autuadas prestações de serviço de telecomunicação não oferecidos à tributação, sem a emissão de documentos fiscal correspondente.

Os indícios que deram origem ao Auto de Infração 01.000646320-14 são diversos dos que deram origem ao presente auto. Porém, considerando que houve exigência de ICMS referente a prestações de serviços de telecomunicação pré-pagas em ambos, a Fiscalização excluiu deste, os valores referentes a 2015.

(...)

Quanto ao item 4 do aditamento - - “Análise das notas fiscais autuadas”, novamente a Impugnante cita os Autos de Infração já quitados alegando tratar

situações completamente diferentes da apurada no presente auto.

Cita os Autos de Infração quitados: 01.000208164-38 - exercício de 2009; 01.000418840-41 - exercício de 2012 e 01.000602526-59 - exercícios de 2013 e 2014

Porém, esta informação não está correta, a irregularidade constada nos Autos de Infração citados é a mesma constada neste auto. Veja-se:

O Auto de Infração 01.000602526-59 constatou que nos exercícios de 2013 e 2014, a Impugnante “*deixou de recolher o ICMS no valor original de R\$ 8.224.202,58 (oito milhões, duzentos e vinte e quatro mil, duzentos e dois reais e cinquenta e oito centavos) em decorrência de prestações de serviço de telecomunicações relativas a ativações de recargas pré-pagas de telefonia móvel com a emissão de documentos fiscais sem destaque da base de cálculo e do imposto.*”

A seguir, imagens de documentos que foram autuados nos Autos de infração citados e no presente Auto que confirmam que a irregularidade cometida é a mesma.

a) Nota Fiscal nº 10 de 01/10/2012 autuada no AI 01.000418840-41, já quitado.

(...)

b) Danfe referente a nota fiscal nº 4915 de 31/01/2014, autuada no AI 01.000602526-59, já quitado.

(...)

c) Danfe referente a nota fiscal nº 148 de 11/02/2014, autuada no presente Auto.

(...)

Em todos os documentos citados, observa-se:

- o destinatário consignado nos três documentos é o mesmo, “M4 produtos e serv em Telecom AS”;

- a “M4 produtos e serv em Telecom” não é distribuidora, ou seja, não compra créditos para revender, apenas disponibiliza soluções tecnológicas que permitem a venda e ativação de créditos aos clientes Oi, através de várias plataformas comerciais.

Portanto, os documentos não caracterizam remessa de créditos, única previsão legal para saída de recargas sem destaque de ICMS;

- o serviço informado em todos os documentos é recarga na modalidade on-line, modalidade de recarga virtual pré-paga em que a ativação ocorre concomitantemente a venda;

- **irregularidade idêntica constada nos três documentos, ou seja, ativações de recargas pré-pagas a clientes diversos sem destaque de ICMS.**

A infração em análise é recorrente, a mesma praticada em exercícios anteriores, ou seja, o ICMS devido por parte das ativações de recargas pré-pagas não foi pago. (Grifos acrescentados).

Diante do exposto, correta a acusação fiscal.

Destaca-se que o ICMS foi exigido com a aplicação da alíquota no percentual de 25% (vinte e cinco por cento) em relação aos fatos geradores ocorridos até 31/12/14 e a partir de 01/01/16 no percentual de 27% (vinte e sete por cento), conforme legislação vigente no período autuado:

RICMS/02:

Art. 42 (...)

Efeitos de 27/03/2008 a 31/12/2015

"a) 25% (vinte e cinco por cento), nas prestações de serviço de comunicação, observado o disposto no § 19 deste artigo, e nas operações com as seguintes mercadorias:"

j) 27% (vinte e sete por cento), na prestação de serviço de comunicação, de 1º de janeiro de 2016 a 31 de dezembro de 2019, e 25% (vinte e cinco por cento), a partir de 1º de janeiro de 2020, observado o disposto no § 19;

Quanto à multa isolada cominada, a Impugnante argui que seria inaplicável visto não se configurar o descumprimento de obrigação acessória.

A penalidade exigida no lançamento pretende punir a seguinte conduta, como pode ser visto no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 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;

(...)

Considerando que a Impugnante deixou de destacar a base de cálculo e o ICMS devido nas fiscais autuadas referentes a prestações de serviços de telecomunicação, é devida a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXXVII da Lei nº 6.763/75.

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"*.

Também não assiste razão à Defesa quanto ao pleito de recapitulação da Penalidade Isolada para a prevista no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75, uma vez que a penalidade cominada é específica para a hipótese dos presentes autos (*por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, a base de cálculo prevista na legislação*).

Destaca-se que o legislador estadual alterou o tipo legal previsto no inciso VI do art. 54 para afastar qualquer discussão a respeito da aplicação da referida penalidade na hipótese de aplicação da Penalidades Isoladas previstas nos incisos VII e XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Confira-se:

Art. 54 (...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, ressalvadas as hipóteses previstas nos incisos VII e XXXVII do art. 55, bem como por imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) Ufemgs por documento, limitada a 5% (cinco por cento) do valor da operação ou prestação;

Efeitos de 1º/11/2003 a 30/06/2017 - Redação dada pelo art. 29 e vigência estabelecida pelo art. 42, I, ambos da Lei 14.699/2003: "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;"

Item 2 do AI: Falta de apresentação de documentos (listados às fls. 52/53 – relatório do AI) solicitados por meio do Auto de Início da Ação Fiscal - AIAF.

Procedente também essa acusação fiscal uma vez que a Autuada deixou de atender intimação efetuada pelo Fisco para apresentação de documentos.

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 nº 6.763/75:

Também não se revela passível o acionamento do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, uma vez que não restou nenhuma dúvida quanto às

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

As demais alegações da Defesa são insuficientes para elidir a acusação fiscal.

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

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 08/09/20. ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, por maioria de votos, em rejeitar as prefaciais arguidas. Vencido o Conselheiro Thiago Álvares Feital, que acatava a prefacial de nulidade. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 213/222, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencido, em parte, o Conselheiro Thiago Álvares Feital, que o julgava parcialmente procedente, para excluir as exigências anteriores a 10/03/17. Participaram do julgamento, além do signatário e do Conselheiro vencido, os Conselheiros Bernardo Motta Moreira (Revisor) e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 16 de setembro de 2020.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.542/20/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.001008667-50
Impugnação: 40.010146225-99
Impugnante: Oi Móvel S.A. - Em Recuperação Judicial
IE: 002102042.00-73
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

Voto proferido pelo Conselheiro Thiago Álvares Feital, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Alega a Impugnante que o Fisco teria modificado os critérios jurídicos utilizados para lançar débitos, com materialidade idêntica, de sua responsabilidade. A controvérsia, que levou este Conselheiro a pedir vista dos autos, reside em se determinar (1) se realmente houve modificação de ofício nos critérios jurídicos empregados pelo Fisco para lançar o débito discutido neste processo; e, em caso positivo, (2) se os fatos geradores atingidos pelo novo critério jurídico são posteriores ou anteriores à sua adoção. Ambas as questões relacionam-se ao art. 146 do Código Tributário Nacional.

Referido dispositivo, é de difícil interpretação, o que levou ao surgimento de duas correntes divergentes acerca de seu significado e extensão. A primeira corrente, mais restrita, entende que o dispositivo aplica-se apenas aos casos de revisão do lançamento. Sob esta ótica, são pressupostos para a aplicação do art. 146: (I) que tenha havido lançamento; (II) que a Administração tenha mudado de entendimento (ou cometido erro de direito); e (III) que a Administração tenha revisado o lançamento existente para aplicar a ele o novo entendimento.

Esta é a posição adotada pelo Superior Tribunal de Justiça. No Recurso Especial nº 412.904/SC, por exemplo, o tribunal consignou que, diante de mais de uma interpretação possível para determinado dispositivo legal, o Fisco não poderá alterar sua interpretação, caso tenha formalizado o lançamento. No mencionado Recurso Especial, vedou-se a aplicação retroativa de novo entendimento do Fisco acerca da classificação de mercadorias importadas pelo contribuinte. Para o STJ, se o Fisco vinha aceitando a classificação realizada pelo contribuinte, não pode, ainda que tenha alterado seu entendimento motivado pelas mais justas razões, aplicar o novo entendimento para revisar os lançamentos já formalizados.

TRIBUTÁRIO. IPI. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPORTAÇÃO
DE MERCADORIA. DESEMBARAÇO ADUANEIRO.
CLASSIFICAÇÃO TARIFÁRIA. AUTUAÇÃO POSTERIOR.

REVISÃO DE LANÇAMENTO POR ERRO DE DIREITO. SÚMULA 227/TRF. PRECEDENTES.

- ACEITANDO O FISCO A CLASSIFICAÇÃO FEITA PELO IMPORTADOR NO MOMENTO DO DESEMBARAÇO ALFANDEGÁRIO AO PRODUTO IMPORTADO, A ALTERAÇÃO POSTERIOR CONSTITUI-SE EM MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO VEDADO PELO CTN.

- RATIO ESSENDI DA SÚMULA 227/TRF NO SENTIDO DE QUE "A MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO ADOTADO PELO FISCO NÃO AUTORIZA A REVISÃO DO LANÇAMENTO".

- INCABÍVEL O LANÇAMENTO SUPLEMENTAR MOTIVADO POR ERRO DE DIREITO.

- RECURSO IMPROVIDO.

(RESP 412.904/SC, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, JULGADO EM 07/05/2002, DJ 27/05/2002, P. 142)

Destaque-se que a teoria restritiva parece ser aquela adotada pela Professora Misabel Derzi, uma das subscritoras da impugnação juntada a estes autos. Afirma a ilustre autora em sua atualização da obra de Aliomar Baleeiro:

O art. 146 reforça o princípio da imodificabilidade do lançamento, regularmente notificado ao sujeito passivo. Trata-se de dispositivo relacionado com a previsibilidade e a segurança jurídica, simples aplicação do princípio da irretroatividade do Direito aos atos e decisões da Administração Pública. (DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de atualização ao artigo 146. In: BALEEIRO, ALIOMAR. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1213.)

E mais adiante, na mesma obra:

O que distingue o art. 146 do art. 100 é que o primeiro proíbe a retroação do ato, por mudança de critério jurídico, em relação ao mesmo fato gerador e contribuinte, enquanto o art. 100 é genérico e independe de ter havido lançamento. As consequências também são diferentes. O art. 146 proíbe que se edite outro ato administrativo individual, como o lançamento, por exemplo, relativamente ao mesmo fato gerador, uma vez aperfeiçoado e cientificado o contribuinte. Se a mudança de critério jurídico levar à cobrança de tributo ou à sua majoração, em relação àquele mesmo fato jurídico, novo lançamento não poderá ser efetuado, nem mesmo para cobrar o singelo valor do tributo (como autoriza o art. 100, tratando-se de ato normativo). (DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas de atualização ao artigo 146. In: BALEEIRO, ALIOMAR. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 1214.)

O entendimento é acompanhado por Ricardo Lobo Torres:

A norma do art. 146, acima transcrita, complementa a irrevisibilidade por erro de direito regulada pelos [sic] artigos 145 e 149. Enquanto o art. 149 exclui o erro de direito dentre as causas que permitem a revisão do lançamento anterior feito contra o mesmo contribuinte, o art. 146 proíbe a alteração do critério jurídico geral da Administração aplicável ao mesmo sujeito passivo com eficácia para os fatos pretéritos. (TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 92.)

Contudo, para uma segunda corrente, não se pode reduzir a aplicação do art. 146 do Código Tributário Nacional, apenas àquelas situações em que tenha havido lançamento anterior. É esta a opinião de Rubens Gomes de Souza, autor do anteprojeto de Código Tributário Nacional:

Igualmente, quando o fisco, mesmo sem erro, tenha adotado uma conceituação jurídica certa e depois pretenda substituí-la por outra igualmente certa, porém mais favorável, no sentido de importar em maior tributo, também não pode fazê-lo: com efeito, se admitirmos que o fisco possa variar de critério jurídico na apreciação do fato gerador, estamos admitindo que se possa adotar o critério que prefira por motivos de simples oportunidade, o que equivale a admitir que a atividade de lançamento seja discricionária, quando ao contrário já vimos que se trata de atividade vinculada. (DE SOUZA, Rubens Gomes. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 108.)

Como esclarece Gabriel Troianelli, a controvérsia existe porque a redação do dispositivo é confusa:

Embora a redação final do artigo 146 tenha eliminado a falsa aparência de que a modificação do critério jurídico pudesse abarcar fatos geradores a ela anteriores, permaneceu ainda a impressão de que a regra do artigo 146 só é aplicável na existência de lançamento anterior – ou, pelo menos, manifestação específica sobre o crédito em solução de consulta – hipótese na qual a regra assumiria apenas a função de impedir a revisão do lançamento anteriormente feito, ou de consulta anteriormente respondida, baseada na mera modificação de critérios jurídicos. (TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Interpretação da lei tributária: lei interpretativa, observância de normas complementares e mudança de critério jurídico*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 176, maio, 2010. p. 82.)

No mesmo sentido é a posição de Luís Eduardo Schoueri:

O dispositivo acima, inserido no capítulo concernente ao lançamento, gera questionamento quanto à sua extensão: se é claro que ele impede a revisão de um lançamento já efetuado, pode surgir alguma dúvida quanto a qual o entendimento a ser aplicado aos fatos ocorridos posteriormente a um lançamento e ainda não atingidos por outra fiscalização. Ou seja: se em lançamentos anteriores a autoridade administrativa adotou determinada interpretação da lei tributária, pode o contribuinte, fiando-se no artigo 146 acima transcrito, seguir o mesmo entendimento, até que ele seja informado diretamente ou por meio de ato administrativo público, de que diverso será o entendimento da fiscalização? A resposta deve ser afirmativa. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 590.)

Também neste sentido é o posicionamento de Luciano Amaro:

O que o texto legal de modo expresso proíbe não é a mera revisão do lançamento com base em novos critérios jurídicos; é a aplicação desses novos critérios a fatos geradores ocorridos antes de sua introdução (que não necessariamente terão sido já objeto de lançamento). Se, quanto ao fato gerador de ontem, a autoridade não pode, hoje, aplicar novo critério jurídico (diferente do que, no passado, tinha aplicado em relação a outros fatos geradores atinentes ao mesmo sujeito passivo), a questão não se refere (ou não se resume) à revisão de lançamento (velho), mas abarca a consecução de lançamento (novo). É claro que, não podendo o novo critério ser aplicado para lançamento novo com base em fato gerador ocorrido antes da introdução do critério, com maior razão este também não poderá ser aplicado para rever lançamento velho. Todavia, o que o preceito resguardaria contra a mudança de critério não seriam apenas lançamentos anteriores, mas fatos geradores passados. (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 193-194.)

Como se pode discernir dos excertos acima, segundo a melhor doutrina, o art. 146 visa a preservar os contribuintes contra a mudança de entendimento do Fisco, em favor da segurança jurídica e da proteção da confiança do administrado. A sua aplicação estende-se para todos os casos em que a Administração, na condição de aplicadora da lei, valora um fato de forma distinta da forma como valorou fato idêntico no passado. Nestes casos, como explica Schoueri:

[...] o aplicador da lei vê, no mesmo fato, características que antes não eram tomadas em conta. Conquanto se trate de uma apreciação do fato, tem-se novo critério jurídico, i.e., nova valoração jurídica do

fato. Uma mudança em tais critérios dobra-se à regra do artigo 146. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 591.)

Como destaca José Souto Maior Borges, a mudança de critério pode decorrer inclusive de alteração promovida pelo Fisco em critérios adotados pelo próprio contribuinte, tratando-se de tributos lançados por homologação:

Mas, a divergência de critérios pode também referir-se ao critério adotado pelo próprio contribuinte, e.g., nos impostos sujeitos a lançamento por homologação (ICM, IPI, etc.), em contraste com critério diverso adotado pelo fisco. Quando essa divergência se traduz em mudança de orientação do fisco, será incabível, porque substituí, posteriormente ao próprio lançamento, critérios jurídicos antes aceitos e depois repudiados pelo fisco. (BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 294.)

Apesar de incluído no capítulo relativo ao lançamento, o art. 146 relaciona-se, *data venia*, àquilo que Ricardo Lobo Torres denota como a “[...] permanente possibilidade de múltiplas interpretações da norma jurídica” (TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 78.). Não se trata de corrigir ou rever um erro cometido pela Administração. Nos casos de aplicação do art. 146, não estaremos necessariamente diante de erro, mas diante de duas diferentes interpretações da norma, ambas igualmente razoáveis. A alteração de critério jurídico implica a existência de, pelo menos, dois critérios diferentes, sendo que nenhum deles pode ser considerado errado.

Também não se está diante de fato novo, pois para que seja aplicável o art. 146, é necessário que o fato seja idêntico a fato anterior igualmente conhecido pela Administração. Como esclarece Marina de Figueiredo:

[...] (i) se a lei oferece ao agente público mais de uma opção de autuação, ele não pode escolher um critério e depois alterá-lo, pretendendo aplicar esse novo entendimento aos fatos passados; e (ii) se a lei autoriza a prática de uma única conduta, mas pode ser interpretada de mais de uma forma (consentânea com o ordenamento), é inadmissível que a Administração adote uma interpretação e, mais à frente, altere sua opinião. Ambas as hipóteses, contudo, distinguem-se do chamado erro de direito, já que este envolve, necessariamente, uma incompatibilidade entre normas. (DE FIGUEIREDO, Marina Vieira. *Lançamento tributário: revisão e seus efeitos*. São Paulo: Noeses, 2014. p. 189.)

Adotamos esta segunda teoria, mais abrangente acerca dos efeitos do art. 146 do Código Tributário Nacional. Por esta razão, acompanhamos o entendimento de Schoueri, para quem:

Se [...] não há fato novo a ser apreciado, mas apenas argumento jurídico novo, caracterizando, então, uma mudança de opinião por parte da autoridade, ou uma nova valoração jurídica dos fatos já conhecidos, então não cabe novo lançamento, em relação a fatos anteriores à mudança de critério jurídico. (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 590.)

Ora, se nem mesmo a lei pode retroagir para alcançar fatos passados, muito menos poderão os atos do Fisco, uma vez que este se limita a aplicar a lei. Considerando que o lançamento “[...] é ato administrativo formalizador da relação jurídica tributária que pode ser precedido de procedimento fiscalizatório” (MARINS, James *Direito processual tributário brasileiro: administrativo e judicial*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019. p. 226.), cuja etapa preparatória, neste processo, consistiu em uma série de atos por parte da Fiscalização, é a estes atos que devemos nos voltar no intuito de verificar se houve alteração de critério jurídico, entendendo-se por “critério jurídico” a valoração do Fisco sobre os fatos autuados.

No presente caso, como demonstrou a Impugnante, por ocasião da lavratura do Auto de Infração nº 01.000646320-14 (lavrado em 10/03/17), o qual tinha por objeto fatos ocorridos em 2015, o Fisco intimou a Impugnante a apresentar discriminação dos “valores recebidos de clientes para recargas de créditos em aparelhos pré-pagos, no período de janeiro a setembro de 2015” bem como o montante de créditos Oi Multiuso ativados em serviço de telecomunicação (e, conseqüentemente, tributados pelo ICMS e acobertados por nota fiscal de série B80). Uma vez apresentada a documentação, o Fisco realizou o seguinte procedimento:

(I) identificou os valores totais de recarga faturados pela Impugnante, os quais esta registra por meio de NF-e modelo 55 (α);

(II) identificou os valores correspondentes aos créditos de telefonia ativados, segundo documentação da Impugnante, os quais ela registra por meio de NFST série B80, e que já teriam sido tributados pelo ICMS (β);

(III) mediante simples subtração ($\alpha - \beta$), chegou à diferença entre estes valores (γ);

(IV) tendo determinado a diferença, estabeleceu conseqüentemente a base de cálculo do ICMS não recolhido (γ);

(V) aplicou a alíquota de 25% a este valor ($25\% \gamma$);

(VI) obteve, então, o montante de ICMS devido e não recolhido pela Impugnante (δ).

Veja-se que aqui não se está a discutir a tese de fundo deste processo ou do processo a que se referia a autuação formalizada no Auto de Infração lavrado em 2017. Tanto no caso daquele processo quanto no caso deste que ora analisamos, o Fisco discorda do entendimento da Impugnante acerca da materialidade do ICMS comunicação. Em ambos os casos, entende o Fisco que a totalidade das receitas de créditos Oi Multiuso devem ser tributadas pelo ICMS e acobertadas pela NFST Série

B80. Em ambos os casos a Impugnante entende que a interpretação do Fisco acerca da tributação do total das receitas está equivocado. O que se analisa aqui é a alteração do critério jurídico empregado no passado em relação a este mesmo fato gerador, acima esquematizado. Vejamos, então, como procedeu o Fisco em relação à autuação referente ao processo que aqui julgamos:

(I) identificou os valores totais de recarga faturados pela Impugnante, os quais esta registra por meio de NF-e modelo 55 (α);

(II) tomou estes valores como base de cálculo do ICMS não recolhido (α);

(III) aplicou a alíquota de 25% a este valor ($25\% \alpha$);

(IV) obteve, então, o montante de ICMS devido e não recolhido pela Impugnante (ϵ).

Naturalmente, o valor do crédito estabelecido a partir da segunda metodologia de cálculo é superior ($\epsilon > \delta$) ao valor estabelecido para a mesma materialidade (isto é, serviços de telecomunicação na modalidade pré-paga) no passado. A questão torna-se ainda mais sensível quando se verifica que, na autuação relativa a este PTA, o Fisco reconhece que parte do ICMS teria sido recolhido. Ora, se o Fisco afirma que a Impugnante não conseguiu “comprova[r] que **todo o ICMS** devido pelas ativações acobertadas pelas notas fiscais emitidas [sem] destaque de ICMS foi recolhido quando da emissão das NFST B80”, está a reconhecer que algum ICMS teria sido recolhido. A afirmação deixa subentendido que o Fisco verificou no presente caso que um recolhimento parcial, algum recolhimento, teria ocorrido. Ora, se parte do tributo foi recolhido, esta parte deveria ter sido subtraída para se determinar a base de cálculo autuada, caso estivéssemos diante da mesma metodologia adotada no passado.

Veja-se que, de maneira nenhuma, se está a recriminar a alteração promovida pela Fiscalização neste processo. É prerrogativa do Fisco modificar o seu entendimento sobre a legislação tributária quando lhe aprovar. Contudo, os novos entendimentos, decorrentes de mudança de perspectiva por parte do Fisco, de evolução do seu entendimento, ou de qualquer outro fator intrínseco ao trabalho com textos normativos (que são plurissignificativos por natureza) só pode se aplicar a fatos geradores posteriores a esta alteração.

É o que comanda o princípio da proteção da confiança do contribuinte na atividade da Administração. Veja-se que, neste caso, o fato praticado pelo Estado que fez nascer a expectativa no contribuinte é a adoção da primeira metodologia de cálculo aqui esquematizada, o que, segundo a própria Impugnante gerou “[...] uma fundada expectativa de que, finalmente, a Fiscalização Mineira havia compreendido a sua nova sistemática”.

Com a devida vênia aos votos que me precederam, vejo como claríssima, portanto, a aplicação do art. 146, do Código Tributário ao presente caso. A Impugnante logrou demonstrar que a abordagem do Fisco acerca dos mesmos fatos já analisados no passado alterou-se. Na linguagem do Código Tributário Nacional, alteraram-se os critérios jurídicos adotados. Isto é, o Fisco passou a valorar os fatos discutidos neste

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PTA de forma distinta daquela que, em passado recente, adotou em relação à mesma Impugnante.

Por estes motivos, voto no sentido de acolher a preliminar suscitada pela Impugnante e indeferir o pedido de perícia. No mérito, voto no sentido de julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências anteriores a 10/03/17.

Sala das Sessões, 16 de setembro de 2020.

**Thiago Álvares Feital
Conselheiro**

CCMIG