

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

Acórdão: 24.824/24/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002574485-41  
Impugnação: 40.010155179-69, 40.010155191-12 (Coob.), 40.010155190-31 (Coob.), 40.010155189-57 (Coob.), 40.010155188-76 (Coob.)  
Impugnante: Oi S.A. - Em Recuperação Judicial  
IE: 062269679.00-26  
Bernardo Kos Winik (Coob.)  
CPF: 105.112.858-76  
Carlos Augusto Machado Pereira de Almeida Brandão (Coob.)  
CPF: 987.611.886-20  
Eurico de Jesus Teles Neto (Coob.)  
CPF: 131.562.505-97  
José Cláudio Moreira Gonçalves (Coob.)  
CPF: 009.469.547-47  
Proc. S. Passivo: MARCOS CORREIA PIQUEIRA-MAIA/Outro(s)  
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - BASE DE CÁLCULO - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS.** Constatou-se recolhimento a menor de ICMS, em face de a Autuada ter emitido notas fiscais referentes à prestação de serviço de telecomunicação na modalidade pré-paga consignando importância diversa do efetivo valor da prestação, apurado pelo confronto dos arquivos eletrônicos do Convênio ICMS nº 201/17 com os arquivos eletrônicos do Convênio ICMS nº 115/03. Infração caracterizada nos termos do disposto no art. 41, inciso II, e § 1º, inciso I, do Anexo IX do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75.

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – ADMINISTRADOR/MANDATÁRIO – CORRETA A ELEIÇÃO.** Os diretores são responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato ou estatuto, nos termos do art. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS, no período de fevereiro a março e junho a setembro de 2019, em decorrência da emissão de notas fiscais referentes à prestação de serviço de telecomunicação na modalidade pré-paga consignando importância diversa do efetivo valor da prestação, apurado pelo confronto dos arquivos eletrônicos do Convênio ICMS nº 201/17 com os arquivos eletrônicos do Convênio ICMS nº 115/03.

Exige-se o ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “a”, da mesma lei.

Foram eleitos para o polo passivo da presente autuação os diretores supra relacionados, com fundamento no disposto no art. 124, inciso II e art. 135, inciso III, ambos do Código Tributário Nacional (CTN) c/c art. 21, § 2º, inciso II e art. 207, § 1º, item 1, e § 2º, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformados, a Autuada e os Coobrigados apresentam, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnações nos autos do presente e-PTA, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às págs. 383/399.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 400/419, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência do lançamento.

---

### ***DECISÃO***

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

### **Da Preliminar**

#### **Da Arguição de Nulidade do Auto de Infração**

Os Impugnantes Autuada e Coobrigados alegam que seria nulo o Auto de Infração por suposta ausência de motivação do lançamento e por violação aos direitos ao contraditório e da ampla defesa, além de carecer de elementos essenciais para a constituição do crédito tributário, quais sejam, a descrição circunstanciada do fato punível ou dos fatos concretos que justifiquem a exigência do tributo, em descompasso com o art. 142 do CTN.

Aduzem que o presente Auto de Infração carece de motivação, no que tange à inclusão dos diretores da empresa no polo passivo da autuação, uma vez que não haveria qualquer indicação no lançamento de conduta dos diretores que se amolde às hipóteses de responsabilidade tributária previstas no art. 135 do CTN.

Alegam que referida inclusão também viola o princípio do contraditório e da ampla defesa, posto o Fisco Estadual não teria, em momento algum, incluído os referidos diretores no âmbito do Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF, a fim de oportunizar a apresentação de respostas e provas.

Entretanto, não lhes assiste razão.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Depreende-se do disposto no art. 142 do CTN que o lançamento é um procedimento administrativo privativo das autoridades fiscais que devem proceder nos termos da lei para sua formalização. Confira-se:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

O lançamento pressupõe a verificação da ocorrência do fato gerador, a determinação do crédito tributário, apuração do imposto devido, a identificação do sujeito passivo e a proposição da penalidade cabível.

A formalização do lançamento encontra-se determinada no Estado de Minas Gerais pela Lei nº 6.763/75 e regulamentada pelo RPTA, em seu art. 89.

No presente caso, o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do RPTA.

Verifica-se que foi emitido o AIAF nº 10.000042464.60, lavrado em nome de OI S/A – Em Recuperação Judicial, incorporadora da empresa OI Móvel S/A – Em Recuperação Judicial (págs. 04/05), em substituição ao AIAF nº 10.000041098.37, nos termos dos arts. 69 e 70 do RPTA, tendo como objeto “realizar análise comparativa dos arquivos eletrônicos de controle auxiliar, nos termos dos Decretos nº 47.644 e 48.106, que regulamenta o Convênio ICMS 201/17, com os arquivos do Convênio ICMS 115/2003”.

Como se vê, todo o procedimento encontra-se de acordo com o disposto nos arts. 69 e 70 do RPTA:

Art. 69. Para os efeitos de documentar o início de ação fiscal, observados os modelos estabelecidos pela Secretaria de Estado de Fazenda, a autoridade lavrará, conforme o caso:

I - Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF);

(...)

Art. 70. O Auto de Início de Ação Fiscal será utilizado para solicitar do sujeito passivo a apresentação de livros, documentos, dados eletrônicos e demais elementos relacionados com a ação fiscal, com indicação do período e do objeto da fiscalização a ser efetuada. (Destacou-se)

Registre-se que o AIAF foi enviado por meio do domicílio tributário eletrônico (DT-e), na data de sua lavratura, estando comprovada a leitura e ciência do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Contribuinte (págs. 55), tendo sido solicitado deste os documentos/arquivos que foram objeto da ação fiscal.

No tocante aos Coobrigados, cabe ressaltar que se tratam dos diretores da própria Autuada, os quais foram devidamente intimados do Auto de Infração, e apresentaram, em sede de impugnação, seus argumentos de defesa.

Não se vislumbra qualquer ofensa ao direito de defesa dos Coobrigados, cabendo a eles, em sede de Impugnação, comprovar suas alegações.

Induidoso que os Coobrigados compreenderam e se defenderam claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pelas impugnações apresentadas, que abordam todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada e aos Coobrigados todos os prazos legalmente previstos para apresentarem sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

Em relação à responsabilização solidária dos diretores, esta decorre do disposto no art. 135, inciso III do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, devidamente indicados no Auto de Infração e no Relatório Fiscal Complementar, cuja motivação é caracterizada pela infração à lei, quando do cometimento da irregularidade de consignar nas notas fiscais referentes à prestação de serviço de telecomunicação na modalidade pré-paga importância diversa do efetivo valor da prestação, conseqüentemente, sem o pagamento do imposto devido, o que será demonstrado quando de se tratar do mérito.

Afasta-se, de pronto, o pedido de realização de diligência fiscal para que seja demonstrado que grande parte das rubricas autuadas se referem à Taxa de Apropriação, por ser desnecessária, conforme será demonstrado, quando se tratar do mérito.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS, no período de fevereiro a março e junho a setembro de 2019, em decorrência da emissão de notas fiscais referentes à prestação de serviço de telecomunicação na modalidade pré-paga consignando importância diversa do efetivo valor da prestação, apurado pelo confronto dos arquivos eletrônicos do Convênio ICMS nº 201/17 com os arquivos eletrônicos do Convênio ICMS nº 115/03, conforme demonstrado no Anexo 1.

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 VII, alínea “a”, da mesma lei.

Registre-se que a Autuada OI S/A – Em recuperação judicial é a empresa incorporadora da OI Móvel S/A - Em recuperação judicial.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Foram eleitos para o polo passivo da presente autuação os diretores supra relacionados, com fundamento no disposto no art. 124, inciso II e art.135, inciso III, ambos do Código Tributário Nacional (CTN) c/c art. 21, § 2º, inciso II e art. 207, § 1º, item 1, e § 2º, ambos da Lei nº 6.763/75.

Instruem os autos, dentre outros documentos constantes do Grupo Provas do e-PTA, as seguintes planilhas *Excel*, que contém a apuração das diferenças de base de cálculo e o Demonstrativo do crédito tributário:

- Anexo1 – Demonstrativo do Crédito Tributário;
- Anexo 2 - Quadro demonstrativo das informações contidas nos arquivos eletrônicos do Convênio ICMS 201/17, de Fatura, referentes a receitas sob a rubrica “OUTROS CONSUMOS”, a qual não há registro nas NFST contidas nos arquivos do Convênio ICMS 115/03;
- Anexos 6 e 7 - cópias dos documentos fiscais da série B80, por amostragem.

Mediante a conferência dos arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD, dos arquivos do Convênio ICMS nº 115/03, os quais contém as informações relativas às NFST - Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações, modelo 22; dos arquivos de controle auxiliar do Convênio ICMS nº 201/17, transmitidos pela OI Móvel S/A, constatou-se que a Autuada promoveu a venda de créditos relativos à modalidade pré-paga de prestações de serviços de telecomunicação, que não foram integralmente destacados nas respectivas NFST emitidas, conforme demonstrado no Anexo 1 (Anexo Provas do e-PTA).

Cabe inicialmente trazer a legislação de regência da matéria.

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

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

(...)

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

(...)

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de 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.

Para melhor compreensão do trabalho fiscal, insta trazer, inicialmente, alguns esclarecimentos sobre o objeto do Convênio ICMS nº 201/17, conforme Relatório Fiscal Complementar e Manifestação Fiscal:

Assim, consoante a cláusula primeira do referido Convênio, os contribuintes prestadores de serviços de comunicação que emitem seus documentos fiscais nos termos do Convênio ICMS 115/03, ficam obrigados a gerar arquivos eletrônicos de controle auxiliar, conforme leiaute definido no anexo único do Convênio ICMS 201/17.

Conforme previsto no parágrafo §1º da cláusula primeira do convênio ICMS 201/17, são arquivos eletrônicos de controle auxiliar: (i) arquivo de carregamento de créditos em terminais telefônicos pré-pagos, contendo informações obtidas diretamente da plataforma de controle de créditos, devendo espelhar os valores totais das recargas realizadas; e (ii) arquivo de fatura, contendo informações relativas às faturas comerciais cujos valores superem os respectivos documentos fiscais emitidos.

Em primeiro lugar, o arquivo de carregamento de créditos em terminais telefônicos pré-pagos, contém as informações do destinatário do crédito, data do carregamento, número do terminal telefônico, valor do carregamento, descrição e código dos itens da ativação, ponto de venda e distribuidores.

E, o arquivo de fatura, contém as informações do destinatário da nota fiscal, data de emissão e número da fatura comercial, número de ordem, código, descrição e valor dos itens da fatura, valor total da fatura, data de emissão, modelo, série, número e valor total do documento fiscal relativo à fatura comercial, além disso, é possível verificar se as receitas são decorrentes de serviços próprios ou de terceiros.

De igual modo, há que observar que nos termos dos Decretos nº 47.644 de 09/05/2019 e 48.106 de 29/12/2020, a legislação mineira acompanhou a regra do convênio ICMS 201/17, com o acréscimo dos §§ 2º a 5º do art. 40-A da Parte 1 do Anexo VII do RICMS.

Nos termos acima expostos, desde logo, é possível verificar, através de análise comparativa dos arquivos eletrônicos do Convênio ICMS 115/03 com os arquivos eletrônicos do Convênio ICMS 201/17, se todos os itens dos documentos fiscais relacionados no Convênio ICMS 115/03, refletem integralmente os dados contidos no carregamento de créditos e na fatura comercial encaminhada ao cliente.

(...)

#### **DO PROCEDIMENTO ADOTADO PELA AUTUADA NAS OPERAÇÕES ENVOLVENDO CRÉDITOS PRÉ-PAGOS**

Assim, feitos os esclarecimentos acima, para melhor compreensão do serviço de telecomunicação na modalidade pré-pago, o Fisco Estadual requereu à Autuada, a descrição completa do processo de recarga efetuado pelos clientes. Em atendimento, a Autuada apresentou o arquivo “Descrição Pré-Pago MGAss” em formato PDF (Anexo nº 3).

E, de acordo com referido documento, a Autuada ofertava aos seus clientes do Serviço Móvel Pessoal, a modalidade de contratação pré-paga, intitulada Oi Multiuso. Contudo, para fazer com este serviço alcançasse todo o território nacional, a Autuada estabelecia contratos de intermediação de venda dos créditos Oi Multiuso, com bancos, varejistas, operadoras de máquinas de cartão, e com a Telemar Norte Leste S/A, incorporada pela Autuada.

Ademais, esses créditos Oi Multiuso quando incluídos na plataforma de controle, podem ser convertidos em crédito de telefonia pré-pago (momento em que há a incidência de ICMS) ou serviços alheios a Telecomunicações (não incide o ICMS), conforme a opção de consumo pelo cliente.

A corroborar o exposto, convém pontuar que a própria Autuada descreve que os créditos de telefonia são aqueles utilizados efetivamente pelo cliente nas modalidades de voz, dados e SMS. Assim, no momento em que ocorria a prestação desses serviços, a Autuada emitia a NFST modelo 22, série B80.

Adicionalmente, os serviços alheios a telecomunicações, se referem aos serviços que não representam atividade comunicativa, tais como o empréstimo, serviço de valor adicionado ou serviços de tecnologia. Podem ser serviços de disponibilização de conteúdo de áudio e vídeo pela internet, ou de disponibilização de software, ambos descritos nos itens 1.09 e 1.03 da LC 116/03.

Registre-se que essas definições do pré-pago, consolidam o entendimento da Autuada, e se encontram discriminadas em documentação apresentada ao Fisco. Não decorre de interpretação do Fisco Estadual.

Convém frisar que a Autuada não mencionou a emissão de notas fiscais para acobertar os serviços não telecom (alheios a telecomunicações), optou simplesmente, informar a emissão das NFST modelo 22, série B80, para os créditos utilizados com telefonia.

A corroborar o exposto, **nas Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação (NFST), série B80, constam somente rubricas “Serviço Telecom”, portanto, é possível verificar que a Autuada não promoveu a inclusão das rubricas que considerou como “serviços alheios a telecomunicações” na série B80, nem muito menos nas demais séries**

**constantes dos arquivos do Convênio ICMS 115/03.**

Conforme metodologia esposada pela Autuada, **fica evidente, assim, que as notas fiscais série B80**, referentes à modalidade pré-pago de prestações de serviços de telefonia, relacionadas pela Autuada nos arquivos do Convênio 115/03, **não foram emitidas no momento da disponibilização dos créditos, conforme determina o art. 41, II do Anexo IX do RICMS/02**, mas sim, no momento em que ocorria a prestação desses serviços, ou seja, no momento da utilização dos créditos pelos clientes.

Com relação aos serviços alheios a telecomunicações, a Autuada informou ao Fisco, que no arquivo do Convênio 201/17 constam os valores e a segregação de todos os serviços, sendo que o cliente poderá ter acesso às faturas através do canal de atendimento da Autuada, sendo, inclusive, enviadas ao endereço eletrônico (e-mail) do cliente.

(...)Destacou-se.

No caso em discussão, o Fisco, após análise dos arquivos eletrônicos enviados pela Autuada, concluiu que esta não levou à tributação uma parcela da receita proveniente dos serviços “OUTROS CONSUMOS”, constantes das faturas analisadas pelo Fisco. Tal constatação se deu mediante a seguinte análise (recorte do Relatório Fiscal Complementar):

Pois bem, conforme se depreende da leitura do arquivo “Resposta AIAF 10000042464- 60Ass” (Anexo 14), em consonância com a análise dos arquivos eletrônicos indicados acima, é possível verificar que a Autuada elencou sob a rubrica “OUTROS CONSUMOS” os seguintes códigos: (i) “TX\_APROPRI”: taxa de apropriação; (ii) “OI\_GPRS”: tráfego avulso de internet; e (iii) “PC\_MIX02”: pacote de voz e SMS. Neste sentido, veja-se o excerto abaixo:

(...)

Contudo, a Autuada, de forma equivocada, excluiu das NFST registradas no Convênio ICMS 115/03, os códigos “TX\_APROPRI” e “PC\_MIX02”. Estas rubricas, de fato, se referem a serviços de comunicação, que deixaram de ser levadas à tributação pelo ICMS.

Isto é, voltando ao excerto acima, a definição do serviço “PC\_MIX02”, qual seja: pacote de voz e SMS, não deixa qualquer dúvida de que essa rubrica se trata de serviço de comunicação propriamente dito.

Ocorre que, a sistemática praticada pela Autuada, qual seja: zerar o saldo do cliente sainte

("TX\_APROPRI"), simplesmente não encontra guarida na legislação, destoando, ainda, do Convênio ICMS 55/05, cujas disposições foram incorporadas à legislação mineira pelo art. 41 do Anexo IX do RICMS/02.

E, de acordo com referido dispositivo, será emitida a Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação (NFST), com destaque do imposto devido, calculado com base no valor da recarga, por ocasião da disponibilização de créditos passíveis de utilização em terminal de uso particular.

(Destacou-se).

A Impugnante/Autuada alega, em síntese, que a metodologia adotada pela Fiscalização contém um importante erro de premissa, pois nem todo o crédito pré-pago vendido será efetivamente consumido em serviços de telecomunicação (dados e voz), bem como nem todos os créditos vendidos serão efetivamente consumidos pelos usuários finais. Nesse caso, os créditos não consumidos são reapropriados pela empresa e os valores enquadrados na rubrica "TAXA\_APROPI", ora autuada pelo Fisco.

Sustenta a Defesa que o Convênio ICMS nº 55/05 foi editado com o objetivo de dispor sobre a tributação do ICMS incidente na modalidade de telefonia pré-paga. No caso de terminais particulares, isto é, aparelhos celulares, a tributação pelo ICMS deveria ocorrer no momento de reconhecimento ou ativação dos créditos pré-pagos pela empresa de telecomunicação. Transcreve a Cláusula Primeira, inciso II e § 1º do referido Convênio e diz que tais disposições foram incorporadas à legislação mineira pelo art. 41, inciso II, §1º, I, do Anexo IX do RICMS/02.

Aduz que, com o avanço tecnológico, os aparelhos celulares passaram a ter inúmeras funções distintas além de voz e SMS. Com isso, as operadoras telefônicas passaram a disponibilizar serviços distintos da efetiva prestação do serviço de comunicação, chamados de serviços de valor adicionado. Nesse sentido, hoje, quando o usuário final realiza a recarga dos créditos em seu telefone móvel, os créditos podem ser utilizados ou em serviços de comunicação propriamente ditos (dados e voz) ou em serviços de valor adicionado.

Assevera que, em face dessa nova realidade, foi editado pelo Confaz o Convênio ICMS nº 201/17, o que, no seu entendimento, demonstraria que o próprio Confaz admite a existência de valores advindos também dos carregamentos de créditos pré-pagos que não compõem os documentos fiscais (NFST), tanto é que, nos termos do § 2º da Cláusula primeira do referido convênio, o Arquivo de Carregamento de Créditos (Relatório 1) "*poderá ser dispensado, a critério de cada Unidade Federada, quando os documentos fiscais emitidos corresponderem exatamente aos valores das recargas realizadas*".

Aduz que, tendo em vista a possibilidade de utilização dos créditos OI Multiuso em serviços de comunicação ou não, a ora Impugnante desenvolveu um sistema que permite acompanhar a aquisição de créditos pelos usuários, diferenciando-

a do momento da ativação/utilização dos créditos de telefonia, pelo usuário do serviço pré-pago.

Destaca que o novo sistema permite que a empresa realize reconhecimentos gradativos dos créditos, para que possam ser segregados os valores dos créditos voltados à remuneração da efetiva prestação do serviço de comunicação (sujeitos, pois, à tributação pelo ICMS, chamados “créditos de telefonia”), daqueles valores destinados à remuneração por outras atividades e facilidades adicionais (não tributáveis pelo ICMS-comunicação).

Nesse sentido, alega não ser possível emitir a NFST Modelo 22 B80 logo após a aquisição desses créditos pelo usuário, haja vista que não se sabe exatamente em quais atividades/serviços o usuário utilizará os referidos créditos.

Defendem os Impugnantes que o crédito pré-pago disponibilizado pela Autuada é semelhante a dinheiro, já que não se destina exclusivamente ao uso de serviços de telecomunicações. A partir de sua aquisição, o crédito fica reservado em uma “conta” do cliente, que pode ser revertido em serviços de telecomunicações (ligações, SMS e internet), mas também pode ser utilizado em produtos que não se confundem com o serviço de telecomunicação, como, por exemplo, para a aquisição de serviços de valor adicionado (toques de celular, notícias, antivírus e outros). Sendo assim, apenas no momento da efetiva utilização do crédito (ligações, SMS e internet) é que se pode verificar se este foi destinado a serviços de telecomunicação. E, somente, nesse momento é que a Impugnante emite uma nota fiscal com o devido destaque do ICMS, sendo o valor tributado, por óbvio, correspondente ao valor do serviço de comunicação, não necessariamente à totalidade da recarga realizada pelo cliente.

Seguem dizendo que houve erro na premissa adotada pelo Fisco para lavratura do Auto de Infração.

Isso porque a Fiscalização considerou que, como os valores indicados eram superiores aos montantes mensais faturados pela Impugnante, a empresa não teria levado à tributação uma parcela da receita proveniente do carregamento de créditos nos terminais telefônicos analisados, tendo desconsiderado o fato de que os créditos pré-pagos correspondem à mera expectativa de prestação de serviço, uma vez que nem todo o crédito é efetivamente utilizado pelo usuário em serviços de comunicação ou sequer é utilizado.

Afirma a Defesa que, em que pese o Fisco querer confrontar todos os valores insertos no Arquivo de Carregamento de Créditos, tal procedimento encerra um erro de premissa, pois nem todo crédito pré-pago vendido gerará um serviço a ser faturado e incluído no Arquivo de Fatura.

Alega que cerca de 80% (oitenta por cento) do ICMS ora exigido, no presente lançamento, advém da chamada “Taxa de Apropriação”, que nada mais é que a apropriação de saldos por desconexão. Ou seja, são recargas/Créditos Multiuso que não foram utilizados pelos clientes e esses valores correspondem à baixa/exclusão desses saldos na plataforma de créditos.

Cita, como exemplo uma situação hipotética em que o Usuário “A” se torna cliente da OI em 07/2015, utilizando-se da modalidade de telefonia móvel pré-paga e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

realizando recargas mensais em seu terminal particular. Caso o cliente decidisse, em 07/2019 trocar de operadora de telefonia, os créditos advindos de recargas anteriores remanescentes em sua conta seriam automaticamente revertidos para a OI, não sendo possível mais a sua utilização. Nesse caso, não houve, qualquer prestação de serviço de comunicação apta a atrair a incidência do ICMS.

Entretanto, tais argumentos não são capazes de afastar a acusação fiscal, conforme se demonstrará.

Inicialmente, cabe destacar que a Impugnante/Autuada adotou, na sua impugnação, interpretação desatualizada do Convênio ICMS nº 55/05, isso porque, nova redação foi dada ao § 1º da cláusula primeira pelo Convênio ICMS nº 30/18, com efeitos a partir de 01/05/18. Confira-se:

### CONVÊNIO ICMS 55/05

**Cláusula primeira** Relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base em voz sobre Protocolo Internet (VoIP), disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, será emitida Nota Fiscal de Serviços de Telecomunicação - Modelo 22 (NFST), com destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente, na hipótese de disponibilização:

(...)

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

**Nova redação dada ao § 1º da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 30/18, efeitos a partir de 01.05.18.**

§ 1º Para os fins do disposto no inciso II, **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.

Renumerado o parágrafo único para § 1º da cláusula primeira pelo Conv. ICMS 12/07, efeitos de 04.04.07 a 30.04.18.

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

Essas disposições foram incorporadas à legislação mineira pelo art. 41, inciso II, §1º, I, do Anexo IX do RICMS/02:

Art. 41. Relativamente às modalidades pré-pagas de prestações de serviços de telefonia fixa, telefonia móvel celular e de telefonia com base

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em voz sobre Protocolo Internet (VoIP), disponibilizados por fichas, cartões ou assemelhados, mesmo que por meios eletrônicos, **será emitida Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações, modelo 22, de série ou subsérie distinta, com destaque do imposto devido, calculado com base no valor tarifário vigente, na hipótese de disponibilização:**

(...)

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

§ 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;**

(Destacou-se)

Constata-se, portanto, que, ao dispor acerca da prestação pré-paga de serviços de telefonia, o Convênio ICMS nº 55/05 define como critério da data de emissão da nota fiscal a observância do momento da disponibilização dos créditos, qual seja, quando ocorre o pagamento da recarga pelo cliente, e o valor do serviço, por óbvio, é obtido a partir do valor total carregado.

Aduz o Fisco que, apesar de expressa disposição legal, a Autuada alega que a nota fiscal simplesmente deve ser emitida no momento do consumo/utilização dos créditos, somente com o serviço de telefonia, pelo usuário do serviço pré-pago, e na hipótese de os créditos não serem utilizados, a nota fiscal nem deve ser emitida.

Assevera o Fisco que não se pode acatar a tese da Autuada, porque não há qualquer dispositivo na legislação tributária que permita à Autuada concluir que os créditos pré-pagos correspondem a mera expectativa de prestação de serviço, e que não há a tributação pelo imposto, na hipótese de os créditos não serem efetivamente consumidos.

Defende o Fisco que a tese da Autuada de não levar à tributação as receitas provenientes da venda de créditos pré-pagos que não foram utilizados pelos clientes, acaba por promover situação de extrema injustiça tributária, o que, certamente, não foi aventado pelo legislador no momento da edição do Convênio ICMS nº 55/05.

Destaca que a efetiva utilização dos créditos pré-pagos com prestações enquadradas como serviço de comunicação, é pressuposto, conforme metodologia esposada pela Autuada, da emissão de nota fiscal série B80, com a incidência integral do imposto, questão incontroversa e reconhecida pela própria Impugnante. O que pressupõe que no preço dos créditos pré-pagos, além dos custos incorridos na prestação dos serviços, estão inclusos os impostos.

Conclui que, diante da possibilidade de utilização dos créditos pré-pagos, exclusivamente, com prestações de serviço de comunicação (tributáveis, portanto, pelo

ICMS), a única alternativa para a Autuada é incluir na composição de preços dos créditos pré-pagos todos os impostos incidentes sobre o serviço prestado, inclusive o ICMS. Noutras palavras, ao não tributar os valores correspondentes aos créditos pré-pagos não utilizados, a Autuada acaba indevidamente usurpando a parcela do ICMS, paga pelo seu cliente na aquisição dos referidos créditos.

Conclui o Fisco que a Autuada afastou-se dos parâmetros e critérios estabelecidos pela legislação, baseando-se em mera presunção que, definitivamente, não pode ser convalidada.

Com razão o Fisco.

A teor dos dispositivos legais que regulamentam a matéria (prestação de serviço de comunicação na modalidade pré-paga), quais sejam o Convênio ICMS nº 55/05 (redação do § 1º da cláusula primeira, dado pelo Convênio ICMS 30/18, com efeitos a partir de 01/05/18) e art. 41, inciso II, §1º, I, do Anexo IX do RICMS/02, será emitida Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações, modelo 22, de série ou subsérie distinta, com destaque do imposto devido, relativa aos 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, nota fiscal essa que deverá ser emitida pelo valor total carregado.

Destaque-se que, ao descrever o procedimento por ela adotado nas operações envolvendo créditos pré-pagos, a própria Impugnante afirma que os créditos de telefonia são aqueles utilizados efetivamente pelo cliente nas modalidades de voz, dados e SMS. Assim, no momento em que ocorria a prestação desses serviços, a Autuada emitia a NFST modelo 22, série B80.

E ainda, como exposto pelo Fisco, nas Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação (NFST), série B80, constam somente rubricas “Serviço Telecom”, demonstrando, assim, que a Autuada não promoveu a inclusão das rubricas, por ela consideradas como “serviços alheios a telecomunicações”, na série B80, nem muito menos nas demais séries constantes dos arquivos do Convênio ICMS 115/03.

No tocante aos valores que correspondem à “Taxa de Apropriação”, os quais a Impugnante alega não corresponder à prestação de serviço de comunicação apta a atrair a incidência do ICMS, tampouco, lhe cabe razão.

Insta, por oportuno, transcrever da Manifestação Fiscal, como se deu a apuração dos valores dos serviços prestados por meio dos créditos pré-pagos, não levados à tributação pela Autuada:

Pela análise do arquivo eletrônico de fatura do Convênio ICMS 201/17 (arquivo que relaciona as receitas decorrentes dos serviços prestados por meio dos créditos pré-pagos), é possível verificar que a Autuada **elencou sob a rubrica “OUTROS CONSUMOS” os seguintes códigos: (i) “TX\_APROPRI”; (ii) “OI\_GPRS”; e (iii) “PC\_MIX02”.**

Considerando que o procedimento fiscal tem por objetivo a busca pela verdade material, o Fisco intimou

a Autuada descrever, didaticamente, a rubrica código "TX\_APROPRI" e descrição "OUTROS CONSUMOS", contida no arquivo eletrônico de fatura do Convênio ICMS 201/17, conforme documento sob a descrição "Intimação 30062022" em formato PDF, anexado aos autos no Grupo "Documento de Início de Ação Fiscal", Tipo "Intimações/comunicados/ofícios".

(...)

Em resposta à intimação fiscal a Autuada apresentou o arquivo "Resposta AIAF 10000042464-60Ass" em formato PDF (Anexo 14). E, de acordo com referido documento a rubrica sob o código "TX\_APROPRI" é a apropriação de saldos por desconexão, ou seja, são recargas/créditos que não foram consumidos/ utilizados pelos clientes.

Além disso, como intuitivamente se depreende da descrição do excerto acima, as rubricas sob os códigos "OI\_GPRS" (tráfego avulso de internet) e "PC\_MIX02" (pacote de voz e SMS), se referem, em verdade, ao serviço de comunicação propriamente dito.

Pois bem, **ao confrontar os dados constantes dos arquivos eletrônicos do Convênio ICMS 201/2017 com os arquivos do Convênio ICMS 115/03, o Fisco verificou que a prestação do serviço de comunicação contido nas rubricas "TX\_APROPRI" e "PC\_MIX02" não foi submetida à tributação através de NSFT, série B80 (série utilizada pela Autuada para destaque do ICMS dos serviços prestados por meio de créditos pré-pagos).**

Dito de outra forma, as irregularidades foram apuradas através do confronto realizado entre as informações relativas às faturas comerciais constantes nos arquivos de fatura do Convênio ICMS 201/17, e do Convênio ICMS 115/03, que contém a relação de todas as notas fiscais emitidas pela Impugnante.

E, novamente, a descrição do "PC\_MIX02", fornecida pela Autuada, qual seja: "pacote de voz e SMS", não deixa qualquer dúvida de que essa rubrica faz jus ao serviço de comunicação propriamente dito. Isso é inconteste.

Como anteriormente explanado, a sistemática praticada pela Autuada, qual seja: zerar o saldo do cliente sainte, através da apropriação de saldos por desconexão ("TX\_APROPRI"), simplesmente não encontra guarida na legislação, destoando, ainda, do Convênio ICMS 55/05, cujas disposições foram incorporadas à legislação mineira pelo art. 41 do Anexo IX do RICMS/02.

(Destacou-se).

Com razão o Fisco.

Como exposto anteriormente, a legislação que regula a prestação de serviços de telecomunicação na modalidade pré-paga, no caso, os créditos passíveis de utilização em terminal de uso particular (Convênio ICMS nº 55/05 e art. 41, do Anexo IX do RICMS/02), prevê a emissão do documento fiscal com destaque do imposto devido, no momento da disponibilização dos créditos, não havendo amparo para o procedimento adotado pela Impugnante.

Como se vê, não logrou êxito a Autuada em demonstrar qualquer erro na apuração realizada pelo Fisco, a qual se encontra demonstrada no Anexo 1 dos autos.

Destaca-se que o ICMS foi exigido com a aplicação da alíquota no percentual de 27% (vinte e sete por cento), nos termos do art. 42, inciso I, alínea “j”:

RICMS/02:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

I - nas operações e prestações internas:

(...)

Efeitos de 1º/01/2016 a 31/12/2019 - Acrescido pelo art. 2º, e vigência estabelecida pelo art. 8º, III, ambos do Dec. nº 46.924, de 29/12/2015:

“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;”

Corretas, portanto, as exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

Correta também a aplicação da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada; (...)

Relativamente às multas aplicadas (de revalidação e isolada), não cabe razão à Defesa, que aduz que estas não poderiam ser mantidas, uma vez que não se pode cominar duas multas sobre o mesmo fato, sob pena de *bis in idem*.

Com efeito, a multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75 (Multa Isolada), esta foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Vê-se, portanto, que se trata de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outras decorrentes de descumprimento de obrigação acessória.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado.

Foram eleitos para o polo passivo da presente autuação os diretores, com fundamento no disposto no art. 124, inciso II e art. 135, inciso III, ambos do CTN c/c art. 21, § 2º, inciso II e art. 207, § 1º, item 1, e § 2º, ambos da Lei nº 6.763/75.

Alegam os Impugnantes Autuada e Coobrigados que a inclusão dos diretores da empresa no polo passivo do presente Auto de Infração seria ilegal, por supostamente não ter sido demonstrado pelo Fisco indícios de atos infracionais ou exercidos com abuso de poder que pudesse justificar a referida atribuição de responsabilidade aos estatutários, nos termos do art. 135 do CTN.

Ressaltam que, nos termos do art. 135 do CTN, o diretor se responsabiliza apenas quando há a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei. E que os demais dispositivos indicados pelo Fisco como fundamento legal para a inclusão dos diretores do polo passivo da demanda (art. 21, § 2º, inciso II e art. 207, § 1º, item 1, e § 2º, ambos da Lei nº 6.763/75) devem ser interpretados em conjunto com o disposto no art. 135 do CTN, sob pena de incorrerem em ilegalidade/inconstitucionalidade.

Por outro lado, pontua o Fisco que:

Com efeito, a Autuada inferiu que a emissão da nota fiscal deve ocorrer no momento da utilização dos créditos do pré-pago pelo cliente, somente com ligações telefônicas, dados e SMS, desconsiderando, assim, o Convênio ICMS 55/05 que dispõe sobre a emissão da nota fiscal no momento da disponibilização dos créditos, pelo valor total carregado.

Em outras palavras, essa sistemática assenta-se em equivocada presunção da Autuada, que, por meio de critério subjetivo, emitiu notas fiscais referentes a prestação de serviço de telecomunicação na modalidade pré-paga consignando importância diversa do efetivo valor da prestação.

Referido procedimento, todavia, trata-se de **verdadeiro subfaturamento**, o qual, constitui uma infração de lei, cujos diretores são solidariamente responsáveis, adstrito à regulamentação do CTN e da legislação estadual, normas estas que, além de constarem na capitulação legal do auto de infração, foram observadas pelo Fisco.

Fica claro, assim, que a prática da Autuada, implementada sob o comando dos coobrigados, denota

nítida intenção de não incidir o ICMS sobre a integralidade do valor total carregado.

Com razão o Fisco.

O art. 121, parágrafo único, II do CTN prevê que o responsável tributário é sujeito passivo da obrigação principal, cuja obrigação decorre de disposição expressa da lei, sem que o mesmo tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador.

Por outro lado, o art. 124, inciso II do CTN prescreve que “*são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei*”. Dos ensinamentos do Mestre Hugo de Brito Machado, veja-se:

“Diz o CTN que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, inc. I) e também as pessoas expressamente designadas por lei (art. 124, inc. II).

As pessoas com interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento, mesmo que a lei específica do tributo em questão não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos.

Também são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei, isto é, a lei pode estabelecer a solidariedade entre pessoas que não tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo. Se há interesse comum, a solidariedade decorre do próprio Código Tributário Nacional. Independente de dispositivo da lei do tributo. Se não há interesse comum, a existência de solidariedade depende de previsão expressa da lei do tributo.”

(Machado, Hugo de Brito – Curso de Direito Tributário – 28ª Edição – Malheiros Editores – fl. 174)

A inclusão dos diretores como responsáveis Coobrigados pelo crédito tributário ora discutido, baseou-se na previsão legal estabelecida no art. 135, inciso III, do CTN, e no art. 21 § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Confira-se:

CTN:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Lei nº 6.763/75

**Art. 21.** São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte. (Grifou-se)

Ademais, prevê o art. 207 da Lei nº 6.763/75:

Art. 207. Constitui infração toda ação ou omissão voluntária ou involuntária, que importe em inobservância, por parte da pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida por lei, por regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinados a complementá-los.

§ 1º Respondem pela infração:

1. conjunta ou isoladamente, todos os que, de qualquer forma, concorrerem para a sua prática, ou dela se beneficiarem, ressalvado o disposto no item seguinte;

(...)

§ 2º Salvo disposição em contrário, a responsabilidade por infração independente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato. (...) (Grifou-se)

De acordo com referidos dispositivos, não há dúvidas que os diretores são solidariamente responsáveis pelos atos praticados pela Autuada.

No caso dos autos não foi o simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária, e sim a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando da falta de emissão de documento fiscal de prestação de serviço de telecomunicação, consignando base de cálculo menor do que o valor prestação de serviços de telecomunicação.

Saliente-se que, conforme se verifica nos autos, as infrações constatadas decorrem de um comportamento sistematizado da autuada, o qual revela a adoção de uma política administrativa tributária singular, em descompasso com a legislação e que permeia os negócios da companhia.

Nessa medida, fica patente que as infrações apontadas no lançamento derivam de decisões e comandos tomados pela cúpula administrativa da autuada, os seus diretores.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Correta, portanto, a inclusão dos diretores como Coobrigados, nos termos do art. 135, inciso III e art. 21 § 2º, inciso II, da Lei n.º 6.763/75.

Quanto às assertivas de ilegalidade e inconstitucionalidade trazidas pela Defesa, inclusive quanto ao pretense efeito confiscatório das multas exigidas (revalidação e isolada), cumpre registrar que, não cabe ao Conselho de Contribuintes negar aplicação a dispositivos de lei, por força de sua limitação de competência constante do art. 182, inciso I da Lei nº 6.763/75 (e art. 110, inciso I do RPTA), *in verbis*:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146; (...)

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.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencida, em parte, a Conselheira Flávia Sales Campos Vale (Relatora), que o julgava parcialmente procedente para excluir os Coobrigados, exceto o Diretor Presidente - Eurico de Jesus Teles Neto. Designado relator o Conselheiro Dimitri Ricas Pettersen (Revisor). Pela Impugnante Oi S.A. - Em Recuperação Judicial, sustentou oralmente o Dr. Marcelo Ferraz Pinheiro e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Sarah Pedrosa de Camargos Manna. Participou do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, a Conselheira Gislana da Silva Carlos.

**Sala das Sessões, 28 de fevereiro de 2024.**

**Dimitri Ricas Pettersen**  
**Relator designado**

**Cindy Andrade Morais**  
**Presidente**

P

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

---

Acórdão: 24.824/24/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002574485-41  
Impugnação: 40.010155179-69, 40.010155191-12 (Coob.), 40.010155190-31 (Coob.), 40.010155189-57 (Coob.), 40.010155188-76 (Coob.)  
Impugnante: Oi S.A. - Em Recuperação Judicial  
IE: 062269679.00-26  
Bernardo Kos Winik (Coob.)  
CPF: 105.112.858-76  
Carlos Augusto Machado Pereira de Almeida Brandão (Coob.)  
CPF: 987.611.886-20  
Eurico de Jesus Teles Neto (Coob.)  
CPF: 131.562.505-97  
José Cláudio Moreira Gonçalves (Coob.)  
CPF: 009.469.547-47  
Proc. S. Passivo: MARCOS CORREIA PIQUEIRA MAIA/Outro(s)  
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

---

Voto proferido pela Conselheira Flávia Sales Campos Vale, nos termos do art. 83 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.

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2019, em decorrência da emissão de notas fiscais referentes à prestação de serviço de telecomunicação na modalidade pré-paga consignando importância diversa do efetivo valor da prestação, apurado pelo confronto dos arquivos eletrônicos do Convênio ICMS nº 201/17 com os arquivos eletrônicos do Convênio ICMS nº 115/03.

Exige-se. O ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “a”, da mesma lei.

Foram eleitos para o polo passivo da presente autuação os diretores supra relacionados, com fundamento no disposto no art. 124, inciso II e art. 135, inciso III, ambos do Código Tributário Nacional (CTN) c/c art. 21, § 2º, inciso II e art. 207, § 1º, item 1, e § 2º, ambos da Lei nº 6.763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Defesa alega a ilegitimidade passiva dos diretores como Coobrigados no Auto de Infração por, segundo seu entendimento, não haver justificativa ou embasamento legal para a referida inclusão. Acrescenta que o Auto de Infração não indica quais fatos ensejaram a atribuição de responsabilidade tributária aos administradores.

O Fisco sustenta a inclusão de todos os diretores como responsáveis Coobrigados pelo crédito tributário ora discutido, na previsão legal estabelecida no art. 135, inciso III, do CTN, e no art. 21 § 2º, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Confira-se:

### CTN

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

(...)

### Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

§ 2º - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto:

(...)

II - o diretor, o administrador, o sócio-gerente, o gerente, o representante ou o gestor de negócios, pelo imposto devido pela sociedade que dirige ou dirigiu, que gere ou geriu, ou de que faz ou fez parte.

(...)

Ademais, prevê o art. 207 da Lei nº 6.763/75:

Art. 207. Constitui infração toda ação ou omissão voluntária ou involuntária, que importe em inobservância, por parte da pessoa física ou jurídica, de norma estabelecida por lei, por regulamento ou pelos atos administrativos de caráter normativo destinados a complementá-los.

§ 1º Respondem pela infração:

1. conjunta ou isoladamente, todos os que, de qualquer forma, concorrerem para a sua prática, ou dela se beneficiarem, ressalvado o disposto no item seguinte;

(...)

§ 2º Salvo disposição em contrário, a responsabilidade por infração independente da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza ou extensão dos efeitos do ato.

(...)

De acordo com referidos dispositivos, não há dúvidas de que o Diretor Presidente - Eurico de Jesus Teles Neto é solidariamente responsável pelos atos praticados pela Impugnante, pois é o presidente da organização, atua como o principal executivo responsável pelo planejamento estratégico de negócios, bem como por todas as operações comerciais perante as partes interessadas e as políticas da empresa.

Constata-se não se tratar de simples inadimplemento da obrigação tributária que caracterizou a infração à lei, para o efeito de extensão da responsabilidade tributária, e sim, a ação ou omissão que causou prejuízo à Fazenda Pública mineira quando da emissão irregular de documento fiscal de prestação de serviço de telecomunicação consignando valor de base de cálculo menor do que o previsto na legislação.

Porém, em relação aos demais diretores, os excludo do polo passivo do Auto de Infração tendo em vista que o Fisco apenas identificou a função exercida por eles, contudo não trouxe aos autos efetivamente os poderes que lhe são atribuídos, o alcance de seu poder de decisão, tampouco indicação individualizada da conduta que foi realizada com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

**Sala das Sessões, 28 de fevereiro de 2024.**

**Flávia Sales Campos Vale  
Conselheira**