

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.825/24/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002586472-89
Impugnação: 40.010155178-88, 40.010155182-05 (Coob.), 40.010155185-31 (Coob.), 40.010155184-69 (Coob.)
Impugnante: Oi S.A. - Em Recuperação Judicial
IE: 062269679.00-26
Bernardo Kos Winik (Coob.)
CPF: 105.112.858-76
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. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Infração parcialmente caracterizada nos termos do disposto no art. 41, inciso II, e § 1º, inciso I, do Anexo IX do RICMS/02. Corretas as exigências remanescentes 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 parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS, no período de abril a dezembro de 2019, incidente sobre as prestações de serviços de telecomunicação na

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

modalidade pré-paga, 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.

Requerem, ao final, a procedência das impugnações.

Da Reformulação do Lançamento e do Aditamento à Impugnação

Acatando parcialmente as razões da Defesa, a Fiscalização retifica o crédito tributário, de acordo com o “Termo de Reformulação do Lançamento” de págs. 427/428.

Aberta vista, Impugnante e Coobrigados manifestam-se reiterando os argumentos não acatados pela Fiscalização.

A Fiscalização novamente manifesta-se às págs. 529/551 e requer a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 554/575, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às págs. 427/430.

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 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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 Contribuinte (págs. 10), 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.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS, no período de abril a dezembro de 2019, incidente sobre as prestações de serviços de telecomunicação na modalidade pré-paga, 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.

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:

- Anexo 1 e Anexo 1-a (após reformulação) – Demonstrativo do Crédito Tributário;

- Anexo 2 e 2-a (após reformulação) - Quadro demonstrativo do valor total das receitas decorrentes dos serviços prestados por meio dos créditos do pré-pago, referentes aos terminais telefônicos para os quais não há registro de recargas, dentro do prazo de validade, nos arquivos de carregamento de créditos do Convênio ICMS 201/2017, no período de abril a dezembro de 2019;

- 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 que 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, os quais não foram integralmente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destacados nas respectivas NFST emitidas, conforme demonstrado nos Anexos 1 e 2 (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;

(...)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 que 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 decorrem 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 ICMS 115/03, não foram emitidas no momento da disponibilização dos créditos, conforme determina o art. 41, II, §1º, I, 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 ICMS 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, para identificação da parcela das prestações de serviços de telecomunicação não levados à tributação pela Autuada, relativos à venda de créditos da modalidade pré-paga, ora exigida, adotou a seguinte metodologia conforme Relatório Fiscal Complementar.

A partir da afirmativa da Autuada de que “os créditos pré-pagos correspondem a mera expectativa de prestação de serviço, uma vez que eles podem expirar/caducar, isto é, têm prazo de validade”. E que “pode ocorrer a portabilidade do terminal do cliente para outra operadora ou a linha pode ser cancelada pela Impugnante por falta de recarga, – situações em que os créditos ainda não utilizados se perdem”, corroborada pela explicação contida no site da Empresa, conforme o excerto extraído do Anexo 15:

- valor da recarga de R\$10,00 a R\$14,99 – validade de 30 dias;
- valor da recarga de R\$15,00 a R\$19,99 – validade de 30 dias;
- valor da recarga de R\$ 20,00 a R\$ 29,99 – validade de 45 dias;
- valor da recarga de R\$ 30,00 a R\$ 59,99 – validade de 90 dias.

Considerando a Resolução nº 632/2014, regulamentada pela Anatel:

Art. 90. Transcorridos 15 (quinze) dias da notificação de existência de débito vencido ou de término do prazo de validade do crédito, o Consumidor pode ter suspensão parcialmente o provimento do serviço.

Depreendeu o Fisco que “se houve um serviço faturado e incluído no arquivo de fatura, é imperativo que haja correspondentes créditos válidos, conforme metodologia esposada pela Autuada, ou seja, somente poderá ser considerado regular o lançamento, se respeitado o prazo de 30 (trinta) dias a 90 (noventa) dias da aquisição dos créditos, dependendo do valor da recarga.

Em outras palavras, o pressuposto do lançamento é que tenha se realizado uma recarga, no período de 30 (trinta) dias a 90 (noventa) dias, retroativo à data de utilização dos créditos do pré-pago pelo cliente.

Diante disso, o Fisco passou a verificar, no curso do período de apuração, a existência de recargas, dentro do prazo de validade, conforme metodologia esposada pela Autuada, advindas dos carregamentos de créditos pré-pagos, que justifiquem as receitas decorrentes dos serviços prestados por meio dos referidos créditos, lançadas no arquivo de fatura, previsto no Convênio ICMS nº 201/17. Para tal análise, compilou os registros contidos nos arquivos eletrônicos, por número de terminal telefônico.

Mediante a análise comparativa dos arquivos eletrônicos do Convênio ICMS nº 201/17, constatou o Fisco, para os terminais telefônicos relacionados no Anexo 2, registros de receitas decorrentes dos serviços prestados por meio dos créditos do pré-pago, relacionados no arquivo de fatura, para os quais não há registros de recargas no arquivo de carregamento de créditos, dentro do prazo de validade.

Transcreve-se do Relatório Fiscal complementar, a análise realizada pelo Fisco, para identificação da irregularidade:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em primeiro lugar, o Fisco simplesmente não considerou, para cada número de terminal telefônico, os lançamentos de receitas referentes aos períodos de janeiro, fevereiro e março de 2019, considerando que a análise restaria prejudicada na hipótese de a recarga ter ocorrido em período anterior a janeiro de 2019.

Assim, tendo em vista a sistemática explicada acima, em síntese, o Fisco, no primeiro momento, considerou todos os números de terminais telefônicos para os quais não houve recargas no período em curso, a partir daí ajustou a relação dos terminais com a exclusão dos terminais que tiveram recarga, independentemente do valor, no período retroativo de 30 dias.

Na sequência, ajustou a relação dos terminais com a exclusão dos terminais que tiveram recarga, no valor acima de R\$ 20,00 (vinte reais), no período retroativo compreendido entre 31 (trinta e um) dias a 60 (sessenta) dias, e por fim, ajustou a relação dos terminais com a exclusão dos terminais que tiveram recarga, no valor acima de R\$ 30,00 (trinta reais), no período retroativo de 61 (sessenta e um) dias a 90 (noventa) dias.

Ou seja, reconhecidamente, buscou o Fisco considerar somente os terminais telefônicos nos quais existam receitas decorrentes dos serviços prestados por meio dos créditos do pré-pago, lançadas no arquivo de fatura do Convênio ICMS 201/17, que simplesmente não possuem recargas dentro do prazo de validade.

Veja-se, a título de exemplo, síntese gráfica abaixo, referente ao terminal número 31980162838:

Data	Discriminação do Item	Lançamento no Arquivo de Recarga	Lançamento no Arquivo de Fatura	Saldo de Créditos
08/07/2019	R\$12 VOZ TOTAL ILIMITADO LOCAL	12,00		
08/10/2019	CHAMADA DE VOZ		0,30	

Isto é, voltando ao exemplo acima, a recarga efetuada aos 08/07/2019, conforme metodologia esposada pela Autuada, não pode ser utilizada para a prestação do serviço sob a rubrica “CHAMADA DE VOZ” ocorrida aos 08/10/2019, isso porque, a validade dos créditos é de somente 30 (trinta) dias.

Continuando o exemplo supra, é possível verificar que a Autuada realizou a emissão da NFST nº 128.239.456, série B80, no valor de R\$ 0,30, formalizando a prestação do serviço sob a rubrica “CHAMADA DE VOZ”, entretanto, apesar de esta prestação de serviço ter sido levada à tributação, segue indevidamente subfaturada, isso porque deveria ser

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

levado à tributação o valor total objeto da recarga, que no presente caso, sequer foi declarada pela Autuada no arquivo de carregamento de créditos.

(...)

Desse modo, feito os esclarecimentos acima, claro está que a Autuada não registrou nos arquivos de carregamento de créditos do Convênio ICMS 201/17, as recargas correspondentes às receitas decorrentes dos serviços prestados por meio dos créditos do pré-pago, dos terminais telefônicos relacionados no Anexo 2. Isto é, a conduta da Autuada se amolda às circunstâncias previstas no art. 148 do CTN c/c art. 53 do RICMS/MG, o que, evidentemente, determina que o Fisco siga os parâmetros estabelecidos no art. 54 do RICMS/MG.

Logo, para o efeito de arbitramento, o Fisco adotou como parâmetro o valor mínimo de referência, qual seja, o valor da recarga de R\$ 14,00, conforme Anexo 5 deste auto de infração, que contém a descrição das recargas online. Assim, a base de cálculo total apurada foi obtida a partir da multiplicação do valor unitário de R\$ 14,00, arbitrado pelo Fisco, pela quantidade de recargas, necessárias para formalizar os valores das receitas apuradas pelo Fisco, conforme coluna "D" do Anexo 2. Nesse sentido, veja-se o quadro abaixo:

Valores apurados conforme Coluna "D" do Anexo 2	Número de Recargas no valor de R\$ 14,00 necessárias para a utilização dos créditos
R\$ 0,01 a R\$ 14,00	1
R\$ 14,01 a R\$ 28,00	2
R\$ 28,01 a R\$ 42,00	3
R\$ 42,01 a R\$ 56,00	4
R\$ 56,01 a R\$ 70,00	5
R\$ 70,01 a R\$ 84,00	6
R\$ 84,01 a R\$ 98,00	7
R\$ 98,01 a R\$ 112,00	8
R\$ 112,01 a R\$ 126,00	9
R\$ 126,01 a R\$ 140,00	10

(...)

Insta destacar que, de acordo com a informação contida no site da própria Autuada, o menor valor de recarga disponível é de R\$ 14,00.

Os Impugnantes Autuada e Coobrigados alegam 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.

E ainda, que o Fisco estadual desconsiderou duas premissas fundamentais, quais sejam: (a) o prazo para a expiração dos créditos adquiridos pelo usuário varia entre 30 e 90 dias, a depender do valor da recarga; e (b) os saldos remanescentes advindos de recargas anteriores não se perdem, caso o usuário recarregue o telefone móvel dentro do prazo de 60 dias.

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.

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

Apontam, ainda, como erro de premissa o fato de que o Fisco não teria levado em consideração o fato de que os créditos poderão expirar em 30, 45, 60 ou 90 dias, tendo considerado, para formalizar o presente Auto de Infração, apenas o prazo de 30 dias para a expiração dos créditos adquiridos pelos usuários finais.

Aduzem que não só os créditos não expiram apenas no prazo de 30 dias, como, também, eles podem ser posteriormente resgatados em caso de nova recarga.

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

Inicialmente, cabe destacar que a Impugnante/Atuada 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 em voz sobre Protocolo Internet (VoIP), disponibilizados por fichas, cartões ou semelhantes, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 à alegação de que o Fisco teria desconsiderado: a) que o prazo para a expiração dos créditos adquiridos pelo usuário varia entre 30 a 90 dias, a depender do valor da recarga; e que (b) os saldos remanescentes advindos de recargas anteriores não se perdem, caso o usuário recarregue o telefone móvel dentro do prazo de 60 dias, estes não merecem prosperar.

Primeiro, porque, como anteriormente explanado, o pressuposto do lançamento, considerado pelo Fisco neste Auto de Infração foi justamente que tenha se realizado uma recarga, no período de 30 (trinta) dias a 90 (noventa) dias, retroativo à data de utilização dos créditos do pré-pago pelo cliente.

Segundo, porque, a partir do momento em que ocorre a recarga, que resgata os créditos não utilizados, por óbvio, também, ocorre novo marco inicial de contagem do prazo de validade dos créditos, para a recarga com os acréscimos referentes ao saldo anterior expirado.

Ou seja, o aproveitamento, pelo cliente, de eventuais créditos expirados, mesmo que advindo da aquisição de recarga dentro do prazo de 60 dias, deve observar a regra da validade dos créditos, para a sua utilização, que foi considerada pelo Fisco no Auto de Infração.

Registre-se que a Autuada não apresentou nenhuma fatura referente à recarga de sequer um terminal telefônico, relacionado pelo Fisco no Anexo 2, e o respectivo demonstrativo da utilização dos créditos resgatados pelo cliente.

Como se vê, não logrou êxito a Autuada em demonstrar qualquer erro na apuração realizada pelo Fisco, a qual se encontra demonstrada no Anexo 2.

Noutra toada, os Impugnantes alegam que o Fisco teria utilizado o arbitramento fiscal, sem observar as disposições legais contidas no art. 148 do CTN e nos art. 53 do RICMS/02.

Aduzem que o Fiscal autuante, para exigir o ICMS ora questionado, desconsiderou toda a documentação apresentada pela empresa, optando por arbitrar a base de cálculo do ICMS, com fulcro no art. 148 do CTN, por entender que as informações prestadas pela Autuada não mereciam fé.

Alegam que, além de considerar que 100% dos créditos adquiridos pelos usuários haviam sido utilizados em serviços de comunicação tributados pelo ICMS – o que por si só, estaria inteiramente equivocado, o Fisco mineiro presumiu que todos os

usuários haviam feito recargas sucessivas e mensais de créditos no montante de R\$ 14,00, o que, no seu entendimento, constitui verdadeira ficção, distante da realidade dos fatos, além de não ter exposto, em seu relato fiscal, quais seriam os critérios técnicos utilizados nessa aferição.

Tais argumentos não merecem prosperar, conforme se verá.

Conforme se verifica do Relatório Fiscal Complementar, restou claramente esclarecido como se deu o arbitramento dos valores de base de cálculo, tendo o Fisco adotado como parâmetro o valor mínimo de referência, qual seja, o valor da recarga de R\$ 14,00, conforme Anexo 5 do Auto de Infração, que contém a descrição das recargas online. Assim, a base de cálculo total apurada foi obtida a partir da multiplicação do valor unitário de R\$ 14,00, arbitrado pelo Fisco, pela quantidade de recargas, necessárias para formalizar os valores das receitas apuradas pelo Fisco, conforme coluna "D" do Anexo 2, explicitado no quadro demonstrativo de fls. 11 do referido Relatório.

Não há portanto, que se falar que não foram apresentados os critérios adotados para o arbitramento.

Restou claramente demonstrado pelo Fisco que a Autuada não registrou nos arquivos de carregamento de créditos do Convênio ICMS 201/17, as recargas correspondentes às receitas decorrentes dos serviços prestados por meio dos créditos do pré-pago, dos terminais telefônicos relacionados no Anexo 2.

Ao assim proceder, a conduta da Autuada se amolda às circunstâncias previstas no art. 148 do CTN c/c art. 53 do RICMS/02, o que, evidentemente, determina que o Fisco siga os parâmetros estabelecidos no art. 54 do mesmo diploma legal.

Confira-se:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou o preço de bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

(...)

(Grifou-se)

Ao contrário da alegação da Impugnante, a infração narrada no Auto de Infração motiva suficientemente a utilização do arbitramento, nos termos previstos no art. 53, inciso VI c/c 54, inciso I do RICMS/02, como corretamente aplicou o Fisco:

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Art. 54. Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

(...)

I - o valor mínimo de referência;

(...)

No tocante ao argumento de que, em relação a cada um dos usuários para os quais se presumiu terem sido realizadas recargas mensais de R\$ 14,00, a Impugnante já havia emitido notas fiscais com a indicação dos serviços de telecomunicação a eles prestados e, obviamente, com o devido destaque do ICMS, o que teria sido desconsiderado pelo Fisco, foi acatado o argumento e reformulado o lançamento, decotando da base de cálculo os valores de receitas relacionadas no arquivo de Fatura, conforme coluna “D” do Anexo 2.

Em outras palavras, o Fisco ajustou os valores com a dedução das prestações enquadradas como serviços de telefonia (declarados pela Autuada nas NFST série B80) e serviços alheios a telecomunicações, ambos constantes dos arquivos de fatura do Convênio ICMS 201/17.

Considerando a reformulação do lançamento, não mais merece reparo o trabalho fiscal.

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 remanescentes 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*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

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.

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. Independe 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 constadas 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.

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 n.º 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 427/430, 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 Gislane da Silva Carlos.

Sala das Sessões, 28 de fevereiro de 2024.

Dimitri Ricas Pettersen
Relator designado

Cindy Andrade Moraes
Presidente

P

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.825/24/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002586472-89
Impugnação: 40.010155178-88, 40.010155182-05 (Coob.), 40.010155185-31 (Coob.), 40.010155184-69 (Coob.)
Impugnante: Oi S.A. - Em Recuperação Judicial
IE: 062269679.00-26
Bernardo Kos Winik (Coob.)
CPF: 105.112.858-76
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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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**