

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.614/24/1ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002373624-12  
Impugnação: 40.010154642-45, 40.010154644-07 (Coob.), 40.010154647-33 (Coob.), 40.010154645-71 (Coob.), 40.010154643-26 (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  
José Cláudio Moreira Gonçalves (Coob.)  
CPF: 009.469.547-47  
Rodrigo Modesto de Abreu (Coob.)  
CPF: 116.437.828-78  
Proc. S. Passivo: Gabriel Prado Amarante Mendonça/Outro(s), André Mendes Moreira/Outro(s)  
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**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.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - PRESTAÇÃO DESACOBERTADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.** Constatada a falta de recolhimento de ICMS nas prestações de serviços de telecomunicação desacobertadas, em razão da não tributação de ativações de recargas pré-pagas de telefonia, nos termos do disposto no art. 41, inciso II, e § 1º, inciso I, do Anexo IX do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. Corretas as 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 XVI da citada lei.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS.** Constatado o recolhimento a menor de ICMS em face de 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. Infração caracterizada nos termos do disposto no art. 41, inciso II e § 1º, inciso I do Anexo IX do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pela Fiscalização. 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.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

## **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre falta de recolhimento e o recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro 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.

Após reformulação, exigiu-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XVI, para as diferenças apuradas no Anexo 3 e Multa prevista no inciso VII, alínea “a” do art. 55 para as diferenças apuradas nos Anexos 7 a 18.

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.

### **Das Impugnações**

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. 404/405 e Demonstrativo do Crédito Tributário de págs. 414/415, alterando a exigência da Multa Isolada, nos seguintes termos:

- para as diferenças apuradas nos Anexo 2 e 3, foi aplicada a Multa Isolada prevista no inciso XVI do art. 55 da Lei nº 6.763/75 (20% do valor da operação), que contém a compilação do valor total do carregamento de créditos dos terminais telefônicos pré-pagos, nos quais não há registro de serviços nos arquivos de Fatura do Convênio ICMS nº 201/17;

- para as diferenças apuradas nos Anexos 7 a 18, mantida a Multa prevista no art. 55, inciso VII, alínea “a” da referida lei, isso porque, para os terminais telefônicos pré-pagos relacionados nestes anexos, houve emissão de notas fiscais referentes à prestação de serviço de telecomunicação na modalidade pré-paga consignando importância diversa do efetivo valor da prestação.

O acatamento parcial da impugnação levou a uma redução no valor do crédito tributário lançado.

Regularmente cientificados sobre a retificação, os Sujeitos Passivos aditam suas impugnações, reiterando os argumentos não acatados pela Fiscalização.

### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação nos autos do presente e-PTA refuta as alegações da Defesa.

Requer a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário.

### **Do Parecer da Assessoria do CCMG**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 486/508, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas, e quanto ao mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às págs. 404/405 e 414/415 e para excluir os Coobrigados que não possuíam poder de gestão em todo o período autuado.

---

### ***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, em parte, no que se refere à responsabilidade solidária dos Diretores.

### **Da Preliminar**

#### **Da 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 inobservância à verdade material e às formalidades previstas na legislação estadual, em razão de suposta ausência de ação fiscal voltada à apuração da responsabilidade dos Impugnantes/Coobrigados.

Alegam que não foi apresentado qualquer fundamento para atribuição da corresponsabilidade dos Coobrigados, tendo se limitado, o Fisco, a indicar no campo destinado aos dispositivos violados, infração aos arts. 124, inciso II e 135, inciso III do CTN e arts. 21, § 2º e 207, §1º, item 1 e § 2º da Lei nº 6.763/75, sem, contudo, demonstrar qual ato, omissivo ou comissivo, teria sido praticado pelos Impugnantes.

Sustentam que, ao deixar de explicitar o pressuposto fático que autorizaria a indicação dos Impugnantes como corresponsáveis no lançamento em referência, a Administração Fazendária, além de infringir o dever de motivação do ato

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

administrativo, violou, a um só tempo, o princípio da legalidade, do direito constitucional à ampla defesa e contraditório do contribuinte, o princípio da publicidade da atividade administrativa e o princípio da impessoalidade ou finalidade administrativa.

Aduzem que os Impugnantes administradores não foram indicados no Auto de Início de Ação Fiscal (AIAF), o qual teria sido voltado exclusivamente contra a Oi S/A, o que, no entendimento deles, não estaria de acordo com as previsões legais, na medida em que houve clara supressão ao rito inicial do procedimento fiscal.

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 (pág. 05/06), 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.

(...)

(Grifou-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. 11), 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 e da ampla defesa.

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 apuração de supostos equívocos relacionados à possível existência de números terminais (nºs de telefone) que não pertencem à base de dados da Autuada, os quais constariam de arquivo de Carregamento de Créditos em Terminais Telefônicos Pré-pagos, previsto no Convênio ICMS nº 201/17, por ser desnecessária, conforme será demonstrado, quando se tratar do mérito.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre falta de recolhimento e o recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro 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.

Após reformulação, exigiu-se a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XVI, para as diferenças apuradas no Anexo 3, e prevista no inciso VII, alínea “a” do art. 55 para as diferenças apuradas nos Anexos 7 a 18.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 - Quadro demonstrativo valor total do carregamento de créditos em terminais telefônicos pré-pagos, de controle auxiliar, gerado pela Autuada, nos quais não há registro de serviços nos arquivos de Fatura do Convênio ICMS nº 201/17, no período de janeiro a dezembro de 2019.

- Anexo 3 - Apuração do valor total de créditos referente a números de terminais telefônicos pré-pagos, nos quais não há registro de serviços nos arquivos de Fatura do Convênio ICMS nº 201/17, no período de janeiro a dezembro de 2019;

- Anexo 4 – amostragem das informações contidas nos arquivos eletrônicos do Convênio ICMS nº 201/17, de carregamento de créditos em terminais telefônicos pré-pagos, relacionados no Anexo 2, identificando: CPF/CNPJ e nome/razão social do destinatário do crédito, data do carregamento, número do terminal telefônico, valor do carregamento, descrição e código dos itens da ativação, CNPJ e razão social do ponto de venda e distribuidores;

- Anexos 5 e 6 – Demonstrativos do valor total do carregamento de créditos dos terminais telefônicos pré-pagos e dos respectivos itens da fatura, nos quais o valor do carregamento de créditos é superior ao valor dos itens da fatura, no período de janeiro a dezembro de 2019;

- Anexos 7 a 18 – Demonstrativos do valor total do carregamento de créditos dos terminais telefônicos e dos respectivos itens da fatura, relacionados nos Anexos 5 e 6, por período de apuração e por número de terminal;

- Anexos 27 e 28 – cópias dos documentos fiscais da série B80, por amostragem.

Registre-se que nos Anexos 9, 12 e 15, referentes aos períodos de março, junho e setembro de 2019, a diferença apurada pelo Fisco (carregamento de créditos – itens da fatura), conforme coluna “G”, foi negativa, assim, os valores foram ajustados respectivamente nos períodos seguintes de abril, julho e outubro de 2019, conforme demonstrado no Anexo 1.

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, que não foram integralmente destacados nas respectivas NFST emitidas, conforme demonstrado nos Anexos 1 a 23 (Anexo Provas do e-PTA).

Cabe inicialmente trazer a legislação de regência da matéria.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

As hipóteses de incidência, bem como a ocorrência do fato gerador do ICMS nas prestações de serviços de comunicação, estão delimitadas na Lei nº 6.763/75, que consolida a legislação tributária no Estado de Minas Gerais:

### 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 n° 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 §§ 2° a 5° 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.

(...)

Registre-se que em atendimento ao AIAF n° 10.000041098.37, recebido em 10/01/2022, que consta a OI Móvel S/A como sujeito passivo, foi apresentado, inicialmente, ao Fisco, apenas os arquivos de carregamento de créditos em terminais telefônicos pré-pagos, conforme discriminado no quadro abaixo.

(...)

A partir da análise destes arquivos eletrônicos, o Fisco, constatou, como será detalhado abaixo, que a Autuada emitiu notas fiscais referentes a prestação de serviço de telecomunicação na modalidade pré-pago,

consignando importância diversa dos efetivos valores dos carregamentos de créditos.

Em síntese, a base de cálculo a ser tributada seria obtida a partir dos valores de recarga, constantes do site da Autuada (R\$ 14,00, R\$ 20,00, R\$ 25,00, R\$ 30,00, etc.), ou seja, valores com zero nos centavos, entretanto, a Autuada realizou a emissão das NFST série B80, utilizada especificamente para o pré-pago, com valores da base de cálculo em centavos (R\$ 0,04, R\$ 0,60, etc.). E, no caso, a verdade é que os valores destacados pela Autuada nas NFST são inferiores aos valores de recarga, logo, não é possível afirmar se os valores cobrados a título de recarga foram integralmente tributados ou não.

Conforme se depreende da análise dos arquivos do Convênio ICMS 115/03, em consonância com os arquivos de carregamentos de créditos, **é possível verificar que o valor mensal dos carregamentos de créditos é superior ao valor mensal da série B80, utilizada especificamente para o pré-pago,** no período de janeiro a dezembro de 2019.

#### **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 24).

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 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.

(...)

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. Desse modo, não se poderia exigir que “o valor do carregamento de créditos [coincida] com o valor dos itens relacionados no arquivo de fatura” e que parte da diferença apurada pela Fiscalização decorre de terminais (nºs de telefone) habilitados em outras Operadoras.

Sustenta que o Convênio ICMS nº 55/05, que regulamentou a tributação, pelo ICMS comunicação, dos serviços de comunicação prestados na modalidade pré-paga de prestação telefonia móvel celular, dispõe que “no caso de terminais particulares, isto é, aparelhos celulares (hipótese dos presentes autos), a tributação deve 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 a integralidade do “valor da recarga de créditos” não se volta à prestação exclusiva de serviços de comunicação, já que parte deste valor remunera atividades outras, como os Serviços de Valor Adicionado, o quais são prestados, inclusive, por empresas terceiras.

Assevera que, em face do avanço tecnológico expressivo da última década, que ampliou sobremaneira as possibilidades de utilização dos créditos por seus clientes; bem como, a legislação e a jurisprudência sedimentada no sentido de que o ICMS incide somente sobre o serviço de comunicação propriamente dito, a Impugnante desenvolveu um sistema que permite acompanhar e diferenciar o momento da aquisição de créditos em reais pelos usuários, do momento do reconhecimento/ativação dos créditos de telefonia, pelo usuário do serviço pré-pago, na medida em que contrata serviços de comunicação.

Destaca que o novo sistema permite, portanto, “reconhecimentos/ativações” gradativas dos créditos, para que pudessem ser objetiva e seguramente segregados os valores dos Créditos Oi Multiuso voltados à remuneração da efetiva prestação do serviço de comunicação (sujeitos, pois, à tributação), daqueles valores destinados à remuneração por outras atividades e facilidades adicionais (intributáveis, pois, pelo ICMS-comunicação).

Frisa a Impugnante que “*se os Créditos Oi Multiuso (créditos pré-pagos) forem consumidos com serviços de comunicação, há a incidência do ICMS e emissão de nota fiscal de Serviço de Telecomunicação (in casu, NFST, mod. 22, Série B080); se não consistirem nesta modalidade do serviço, não há a tributação pelo imposto*”.

Assevera que, em face dessa nova realidade, foi editado o Convênio ICMS nº 201/17 que prevê a elaboração de dois relatórios, quais sejam 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 (Cláusula primeira, §1º, I); e ii) Arquivo de Fatura,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contendo informações relativas às faturas comerciais cujos valores superem os respectivos documentos fiscais emitidos (Cláusula primeira, §1º, II).

No seu entendimento, 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”*.

Alega a Impugnante/Autuada que houve erro na premissa adotada pelo Fisco para lavratura do Auto de Infração.

Isso porque a Fiscalização teria se preocupado em apurar todos os valores dos créditos pré-pagos adquiridos pelos clientes durante o período fiscalizado (Relatório 1), a fim de confrontá-lo ao arquivo fatura (Relatório 2) e ao arquivo do Convênio nº 115/03, que contém a relação de todas as notas fiscais emitidas pela Impugnante.

Diz que a Fiscalização considerou que, como os valores indicados no Arquivo de Carregamento de Créditos (Relatório 1) eram superiores aos montantes mensais do Arquivo de Fatura (Relatório 2), a Impugnante não teria levado à tributação uma parcela da receita proveniente do carregamento de créditos nos terminais telefônicos, tendo se olvidado do fato 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. Além disso, 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.

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 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;**

(Grifos acrescidos)

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

Nesse sentido, verifica-se que 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 ao suposto erro de premissa na apuração da base de cálculo do Auto de Infração, cabe esclarecer que o Fisco confrontou as informações contidas nos arquivos do Convênio ICMS nº 201/17 e Convênio ICMS nº 115/03, considerando na apuração da base de cálculo o total dos valores dos carregamentos de créditos em terminais telefônicos pré-pagos. A partir daí, ajustou os valores com a dedução das prestações que estariam enquadradas na metodologia esposada pela Autuada, tais como: serviços de telefonia (declarados pela Autuada nas NFST série B80) e serviços alheios a telecomunicações, ambos constantes dos arquivos eletrônicos de fatura do Convênio ICMS nº 201/17.

Para realizar a apuração, a fim de sistematizar os registros contidos nos arquivos eletrônicos, o Fisco os compilou por número de terminal telefônico.

Após estes ajustes, o Fisco apurou, um montante não declarado pela Autuada nos arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD, demonstrado no Anexo 1, decorrente das seguintes ocorrências: (i) carregamento de créditos em terminais telefônicos, para os quais não há registros de serviços de telefonia (NFST série B80) e nem serviços alheios a telecomunicações, no arquivo de fatura do Convênio ICMS 201/17; (ii) carregamento de créditos em terminais telefônicos, cujo valor é superior ao valor dos serviços de telefonia (NFST série B80) e serviços alheios a telecomunicações, constantes do arquivo de fatura do Convênio ICMS 201/17.

Relembrando que o arquivo de carregamento de créditos em terminais telefônicos pré-pagos, contém as informações obtidas diretamente da plataforma de controle de créditos, devendo espelhar os valores totais das recargas realizadas.

Logo, nos termos acima expostos, evidente está que a Autuada não levou à tributação uma parcela da receita proveniente do carregamento de créditos nos terminais telefônicos analisados pelo Fisco, neste Auto de Infração.

Nesse ponto, alega a Autuada que constatou a existência de terminais (nºs de telefone) que não pertencem à sua base de dados, citando, como exemplo, um número de telefone que estaria identificado para a operadora TIM.

Aduz o Fisco que tal argumento está na contramão do disposto no Convênio ICMS nº 55/05, segundo o qual, o arquivo de carregamento de créditos em terminais telefônicos pré-pagos, contém informações obtidas diretamente da plataforma de controle de créditos da Autuada, devendo espelhar os valores totais das recargas realizadas pelos seus clientes.

Esclarece que o terminal telefônico, pinçado do Anexo 3, refere-se a cliente da OI Móvel, isso porque, a recarga foi realizada no ponto de venda da empresa Paggo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Administradora Ltda, inscrita no CNPJ sob o nº 07.953.678/0217-20, que pertence ao Grupo OI, cuja atividade principal é o comércio varejista especializado de equipamentos de telefonia e comunicação, conforme ser verifica do excerto extraído do Anexo 4 (fl. 13 da Manifestação Fiscal).

Afirma o Fisco que não é possível constar da plataforma de controle de créditos da Autuada uma recarga de outra operadora.

Como se vê, não logrou êxito a Autuada em demonstrar qualquer erro na apuração realizada pelo Fisco, a qual se encontra demonstrada nos Anexos 2 a 23 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.

Quanto à multa isolada cominada (art. 55, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75), os Impugnantes alegam que referida penalidade não é aplicável à suposta infração imputada à Autuada, uma vez que, conforme foi inclusive apontado pela Fiscalização, não houve emissão de documento fiscal no momento do carregamento/disponibilização de crédito pré-pago.

Aduzem que “*não havendo, portanto, emissão de documento fiscal “no momento da disponibilização dos créditos”, não é possível, por óbvio, que a Impugnante tenha “consignado em documento fiscal (...) importância diversa”.*

Citam o AI/PTA nº 01.000646320-14, também lavrado contra a então Oi Móvel, em que se discutia a mesma matéria, já julgado nesse CCMG, em que foi aplicada a Multa prevista no art. 55, inciso XVI da Lei nº 6.763/75, qual seja, multa isolada em razão de suposta prestação de serviço sem a emissão do respectivo documento fiscal.

Conforme demonstrado pelo Fisco, nos Anexos 2 e 3, foram apurados valores de carregamento de créditos em terminais telefônicos pré-pagos, nos quais não

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

há registro de serviços nos arquivos de Fatura do Convênio ICMS 201/17, no período de janeiro a dezembro de 2019.

Em relação a essa parcela, o Fisco retificou o lançamento, e exigiu corretamente a Multa prevista no inciso XVI do art. 55 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:

(...)

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

(...)

No tocante às demais diferenças, apuradas nos Anexos 7 a 18, verifica-se que houve emissão de notas fiscais referentes à prestação de serviço de telecomunicação na modalidade pré-paga consignando importância diversa do efetivo valor da prestação conforme apurado, mediante o confronto dos arquivos eletrônicos do Convênio ICMS nº 201/17 (arquivos eletrônicos de controle auxiliar) com os arquivos eletrônicos do Convênio ICMS nº 115/03, o qual contém a relação de todas as notas fiscais emitidas pela Impugnante.

Correta, portanto, a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75:

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

(...)

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;

(...)

Também não se revela passível o acionamento do disposto no art. 112 do CTN, uma vez que não restou nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

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*.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 as multas capituladas no art. 55, inciso XVI e inciso VII, alínea “a”, ambos Lei nº 6.763/75 (Multa Isolada), estas foram exigidas 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 Coobrigados, que não foi apresentado qualquer fundamento para atribuição da corresponsabilidade dos Impugnantes, materializando, mera arbitrariedade.

Aduzem que a responsabilidade, na hipótese prevista no art. 135, inciso III do CTN e no c/c art. 21, § 2º, inciso II da Lei nº 6.763/75, é limitada às obrigações que decorram do ato infracional (e não qualquer obrigação), sendo pressuposto a ocorrência de excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Questionam, qual seria o ato praticado pelos Coobrigados, com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Asseveram que seria inequívoco que a pretensão da Fiscalização na autuação em epígrafe estaria obstada pela ausência de individualização e comprovação da conduta praticada pelos Impugnantes, o que seria, por si só, seria suficiente à descaracterização da responsabilidade a eles atribuída.

Ademais, defendem que não exerciam qualquer função relacionada a aspectos tributários extremamente específicos, assim como a interpretação das normas de tributação do serviço de telefonia pré-paga, conforme comprovam as Atas de Assembleias Extraordinárias anexas aos autos, nos seguintes termos:

- Carlos Augusto Machado Pereira de Almeida Brandão, foi eleito em 25/05/17, como “Diretor sem designação específica” da empresa Oi Móvel (hoje Oi S/A), tendo permanecido nessa função até 30/04/19, quando foi eleito Diretor de Finanças, cargo exercido até 01/11/19;

- José Cláudio Moreira Gonçalves foi eleito em 19/04/18 como “Diretor sem designação específica, na função de Diretor de Operações” da empresa Oi Móvel (hoje Oi S/A), reeleito para o mesmo cargo em 30/04/19;

- Rodrigo Modesto de Abreu foi eleito, em 22/11/19, para o cargo de “Diretor sem designação específica, na função de Chief Operacional Office” da empresa Oi Móvel (hoje Oi S/A). Portanto, sequer era diretor da empresa durante grande parte do período autuado;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Bernardo Kos Winik foi eleito, em 19/04/18, como “Diretor sem designação específica, na função de Diretor Comercial” da empresa Oi Móvel (hoje Oi S/A), reeleito para o mesmo cargo em 30/04/19.

Defendem que a obrigação supostamente devida decorre meramente de divergências interpretativas verificadas entre a Fiscalização mineira e a Oi S/A, esta, contudo, amparada no pacífico entendimento jurisprudencial sobre a matéria.

Por outro lado, pontua o Fisco que:

O óbice suscitado pelos diretores para que não procedesse à corresponsabilidade é simplesmente improcedente. A ausência de “ingerência sobre a área tributária da Empresa”, não inviabiliza a sua inclusão, como coobrigados, no polo passivo da autuação, dado que a responsabilidade do ato infracional independente da função desenvolvida pelos diretores na empresa.

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.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 n.º 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 n.º 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 e/ou emissão de documento fiscal consignando valor a menor de base de cálculo na prestação de serviços de telecomunicações.

Entretanto, há que se observar que os diretores, Carlos Augusto Machado Pereira de Almeida Brandão (que deixou o cargo em 01/11/19) e Rodrigo Modesto de Abreu (que foi nomeado diretor a partir de 22/11/19), portanto ocuparam cargos de gerência em apenas parte do período autuado, conforme Atas de Assembleia anexas por eles.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse sentido, devem responder pelo crédito tributário no período em que estiveram na administração da empresa, concorrendo, por conseguinte, para o cometimento das infrações constatadas no lançamento em questão.

Assim, caracterizada as infringências 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 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 404/405 e 414/415, mantendo-se a responsabilidade solidária dos Coobrigados no período em que se encontravam na condição de diretores da empresa, nos termos de seus respectivos atos constitutivos. Pelas Impugnantes, sustentou oralmente a Dra. Iara Maria Diniz Leite e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Thiago Elias Mauad Abreu. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich (Revisor) e Juliana de Mesquita Penha.

**Sala das Sessões, 22 de fevereiro de 2024.**

**Edwaldo Pereira de Salles**  
**Relator**

**Alexandre Périssé de Abreu**  
**Presidente**

P