

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.822/24/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002448549-11  
Impugnação: 40.010154774-52, 40.010154752-12 (Coob.), 40.010154756-20 (Coob.), 40.010154753-95 (Coob.), 40.010154754-76 (Coob.)  
Impugnante: Oi S.A. - Em Recuperação Judicial  
IE: 062269679.00-26  
Bernardo Kos Winik (Coob.)  
CPF: 105.112.858-76  
Carlos Augusto Machado Pereira de Almeida Brandão (Coob.)  
CPF: 987.611.886-20  
José Cláudio Moreira Gonçalves (Coob.)  
CPF: 009.469.547-47  
Rodrigo Modesto de Abreu (Coob.)  
CPF: 116.437.828-78  
Proc. S. Passivo: ANDRÉ MENDES MOREIRA/Outro(s)  
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - BASE DE CÁLCULO - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.** Constatada a falta de recolhimento de ICMS, incidente na prestação de serviços de telecomunicação, em razão de a Autuada ter deixado de emitir Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação (NFST), para acobertar a prestação de serviços de telefonia. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Corretas as exigências fiscais remanescentes 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 - BASE DE CÁLCULO - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS.** Constatado o recolhimento a menor de ICMS, incidente na prestação de serviços de telecomunicação, em razão de a Autuada ter emitido notas fiscais referentes à prestação de serviço de telecomunicação 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. 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/EXCLUSÃO NO PERÍODO ANTERIOR AO MANDATO.** 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. Entretanto, deve-se excluir o Coobrigado Rodrigo Modesto de Abreu, o qual não detinha poder de gerência no período de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária constante do lançamento.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

---

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre falta de recolhimento e o recolhimento a menor de ICMS, no mês de outubro de 2019, incidente sobre as prestações de serviços de telecomunicação na modalidade pós-pago, uma vez que a Autuada deixou de emitir Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação (NFST), para acobertar a prestação de serviços de telefonia, bem como emitiu Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação (NFST), para acobertar a prestação de serviços de telefonia, consignando importância diversa do efetivo valor da prestação, em decorrência da não inclusão das parcelas cobradas dos clientes, enquadradas como serviços “telecom”.

Exige-se o ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multas Isoladas capituladas no art. 55, inciso VII, alínea “a”, e inciso XVI, todos da Lei nº 6.763/75.

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 Instrução Processual**

A Fiscalização promoveu, conforme ofício às págs. 444, a juntada de documento nos autos.

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às págs. 450/455, reiterando os termos da impugnação inicial.

### **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. 597/599.

Aberta vista, Impugnante e Coobrigados manifestam-se às págs. 615/632, reiterando os argumentos não acatados pela Fiscalização.

A Fiscalização novamente manifesta-se às págs. 784/813 e requer a procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 815/839, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e pelo indeferimento da prova pericial requerida e, no mérito pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às págs. 596/599 e para excluir o Coobrigado que não possuía poder de gestão no 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 pequenas alterações.

**Da Preliminar**

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

Os Impugnantes requerem que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de supostos vícios no lançamento.

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.

Afirmam 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.

Aduzem que os Impugnantes Coobrigados 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.

A Impugnante/Autuada requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, por suposta inobservância pelo Fisco ao princípio da verdade material e da confiança legítima, bem como, o Auto de Infração estaria fundamentado em pequena amostra documental, a qual não representaria a totalidade das operações do período autuado.

Afirma que haveriam inconsistências na autuação, tais como: (i) presunção de que não houve tributação da prestação do serviço de comunicação sob a rubrica “Oi Controle”; (ii) presunção de que atividades como o “Oi Multimídia” e o “Oi Wifi” se referem a prestações do serviço de comunicação; e (iii) presunção de que parte das notas fiscais seriam fictícias, quando, na verdade, haviam sido apenas canceladas.

Defende que a autuação decorre de meras presunções, distanciando-se da verdade material, devendo ser declarada a sua nulidade, nos termos do art. 20, inciso I da Lei nº 13.515/00.

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. 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.

Verifica-se que a Impugnante, ao alegar que o lançamento seria nulo, argumenta que o Fisco teria se baseado em amostra do “Arquivo de Fatura” e que, na ausência da totalidade dos registros do arquivo de fatura, em razão da ausência de cumprimento à intimação pela Autuada, o Fisco realizou a lavratura da autuação.

Insta destacar que não se trata de simples descumprimento de intimação, mas de prática reiterada do Contribuinte de adotar tal expediente para dificultar o trabalho da Fiscalização, conforme se depreende do relato fiscal, acerca da solicitação da apresentação dos arquivos eletrônicos de controle auxiliar, previstos no Convênio ICMS nº 201/17.

Apesar de ser solicitada e intimada em diversas oportunidades, a Autuada apresentou apenas os arquivos de fatura, referentes à modalidade de telefonia pré-pago.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em face da não apresentação da totalidade das informações referentes aos itens da fatura da modalidade pós-pago, o Fisco promoveu a análise comparativa dos arquivos do Convênio ICMS nº 115/03 com a “amostra” do arquivo de fatura da OI Móvel, do período de outubro de 2019 e, atento ao prazo decadencial, lavrou o presente Auto de Infração.

Conforme se verifica, até a data da lavratura do Auto de Infração, a Autuada não havia apresentado ao Fisco os arquivos de fatura intimados, referentes ao pós-pago.

Relata o Fisco que, de fato, os arquivos foram apresentados posteriormente, entretanto, todos os períodos apresentaram inconsistências, por essa razão, a Autuada informou, por e-mail, aos 07/11/22, que seria preciso reprocessar todos os arquivos e, solicitou ao Fisco “*um prazo mais dilatado em razão do tamanho dos arquivos*”.

Registra o Fisco que o arquivo de fatura “OI\_MOVEL\_CONV201\_102019”, referente à modalidade pós-pago, apresenta elementos suficientes para se constatar as irregularidades discriminadas no presente Auto de Infração.

Insta esclarecer que são obrigações do contribuinte, previstas na legislação, a prestação de informações relacionadas à condição de contribuinte, sempre que solicitadas. Confira-se:

Lei nº 6.763/75

Art. 16. São obrigações do contribuinte:

(...)

III - **exibir ou entregar ao Fisco, quando exigido em lei ou quando solicitado, livros, documentos fiscais, programas e arquivos com registros eletrônicos, bem como outros elementos auxiliares relacionados com a condição de contribuinte;**

RICMS/02:

Art. 190. As pessoas sujeitas à fiscalização exibirão às autoridades fiscais, sempre que exigido, as mercadorias, os livros fiscais e comerciais e todos os documentos, programas e meios eletrônicos, em uso ou já arquivados, que forem necessários à fiscalização e lhes franquearão seus estabelecimentos, depósitos, dependências, arquivos, veículos e móveis, a qualquer hora do dia ou da noite, se à noite estiverem funcionando.

(...) Destacou-se

Conforme esclarecimentos constantes da Manifestação Fiscal e documentos acostados aos autos (intimações), a Autuada foi, por diversas vezes, intimada a prestar as informações dos documentos fiscais emitidos para os clientes da modalidade de telefonia pós-pago e não o fez.

Conforme destacado pelo Fisco, a conduta da Autuada na entrega dos arquivos, de tão remansoso, já havia nortado o Fisco para prováveis irregularidades na emissão das NFST, e foi nesse cenário que o Fisco lavrou o AIAF, bem como, da

análise dos arquivos de controle auxiliar, referentes à modalidade pré-pago, constatou-se que a Autuada praticou várias irregularidades, o que resultou, até aquele momento, na lavratura dos e-PTA n°s 01.002373624-12, 01.002491127-26, 01.002586472-89 e 01.002574485-41.

Portanto, diante disso, não se pode afastar a hipótese de que a Autuada pretende se valer da sua própria torpeza para se esquivar do presente lançamento, à medida que, não atende às intimações do Fisco e, ao mesmo tempo, requer a realização de prova pericial para que a Impugnante, no exercício do seu direito de defesa, comprove a realidade das operações autuadas.

Não há que se falar em lançamento baseado em presunções, uma vez que foi realizado o confronto dos arquivos do Convênio ICMS n° 115/03 com o arquivo de fatura da OI Móvel, do período de outubro de 2019, apresentados pela Contribuinte.

Cabe à Impugnante, em sede de defesa, apresentar as supostas inconsistências existentes nos dados, por ela, apresentados, nos quais se baseou o Fisco para realizar o presente lançamento.

Não é o fato de discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as 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.

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 n° 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.

No tocante às alegações de supostas inconsistências na autuação, elencadas na impugnação, estas se confundem como mérito, e assim serão analisadas.

### **Do Pedido de Prova Pericial**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, por entender ser necessária para comprovar a realidade das operações e registros da Impugnante.

Para tanto formula os quesitos de págs. 347/348. São eles:

**Quesito 1** - *Analizando os Termos de Adesão acostados aos docs. n° 03 e 04 da impugnação (“Oi Mais Controle – oferta Pais/19” e “Oi Mais Controle – Oferta Mães/19), pode-se afirmar que o plano “Oi Controle” pode compreender prestações conjuntas de serviços de comunicação/telefonia (sms, voz e dados), assim como de*

*serviços de valor adicionado e facilidades adicionais? **Quesito 2** - Ainda de acordo com os referidos Termos de Adesão, pode-se afirmar que é possível distinguir, dentro do valor total pago pelo cliente, a parcela que remunera o serviço de comunicação da parcela que remunera os serviços de valor adicionado e facilidades adicionais? **Quesito 3** - Analisando o arquivo do Convênio ICMS nº 115/03 do período autuado, pode-se confirmar a existência de emissão de NFST, mod. 22, série B80 para registro da prestação do serviço de comunicação advinda de cliente que contrataram o “Oi Controle”? **Quesito 4** - Analisando o Arquivo de Carregamento de Créditos, pode-se afirmar que a Impugnante relaciona, nesse relatório, os créditos disponibilizados aos clientes do “Oi Controle”? **Quesito 5** - Analisando-se a fatura nº 274309432, acostada ao doc. nº 07 da impugnação, pode-se afirmar que o serviço “Oi Quadrinhos” corresponde à prestação descrita no Arquivo de Fatura, bem como nos anexos 2 e 3 do auto de infração como “Oi Multimídia”? **Quesito 6** - Gentileza informar, de acordo com a coluna “H” do anexo 3 do auto de infração, a descrição das atividades autuadas nas faturas de nº 288735121, 274992354 e 275649926. **Quesito 7** - Agora, analisando-se as referidas faturas, as quais foram acostadas aos docs. 08, 09 e 10 da impugnação, bem como a coluna “I” do anexo 3 do auto de infração, gentileza informar o nome do serviço que corresponde à base de cálculo autuada pela Fiscalização.; **Quesito 8** - Considerando as respostas aos quesitos anteriores, pode-se atestar a existência de um padrão no registro dos serviços de valor adicionado prestados por terceiros? **Quesito 9** - Pode-se afirmar que todas as notas fiscais indicadas na coluna “Q” do anexo 2 do auto de infração constam com o status S de cancelada nos arquivos do Convênio ICMS nº 115/03?*

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

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

Entretanto, as repostas aos quesitos não demandam conhecimento técnico especializado, mas apenas a análise dos documentos que se encontram anexados aos autos.

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

Assim sendo, constatando-se que o lançamento trata de situação meramente fática e objetiva; considerando-se que o lançamento se encontra devidamente instruído com todos os documentos e informações necessárias para se chegar a um

convencimento quanto à imputação fiscal; entendendo-se que a matéria não depende de conhecimentos técnicos especiais para convencimento quanto ao mérito, conclui-se pela impertinência do pedido.

Diante do exposto, indefere-se a prova pericial requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre falta de recolhimento e o recolhimento a menor de ICMS, no mês de outubro de 2019, incidente sobre as prestações de serviços de telecomunicação na modalidade pós-pago, uma vez que a Autuada deixou de emitir Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação (NFST), para acobertar a prestação de serviços de telefonia, conforme demonstrado no Anexo 2, bem como emitiu Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação (NFST), para acobertar a prestação de serviços de telefonia, consignando importância diversa do efetivo valor da prestação, em decorrência da não inclusão das parcelas cobradas dos clientes, enquadradas como serviços “telecom”, conforme demonstrado no Anexo 3.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multas Isoladas capituladas no art. 55, inciso VII, alínea “a”, e inciso XVI, todos da Lei nº 6.763/75.

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 - Quadro demonstrativo das informações contidas no arquivo eletrônico do Convênio ICMS 201/17, de fatura, referentes às cobranças de serviços “telecom” desacobertadas de Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação (NFST);

- Anexo 3 - Quadro demonstrativo das informações contidas no arquivo eletrônico do Convênio ICMS 201/17, de fatura, referentes às Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação (NFST), emitidas para acobertar a prestação de serviços de telefonia, consignando importância diversa do efetivo valor da prestação;

- Anexo 4 – Quadro demonstrativo das Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação (NFST), séries “U1” e “B13”, relacionadas nos arquivos do Convênio ICMS 115/03, referentes à prestação de serviço de telefonia, na modalidade de contratação pós-pago;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Anexo 5 – Quadro demonstrativo das informações contidas nos arquivos eletrônicos do Convênio ICMS 115/03, identificando: ano e mês de emissão das NFST, séries e respectivos somatórios de valores por período de apuração;

- Anexos 6 a 11 - Cópias dos documentos fiscais relacionados no Anexo 3, 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 emitiu Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação (NFST), para acobertar a prestação de serviços de telefonia, consignando importância diversa do efetivo valor da prestação, em decorrência da não inclusão das parcelas cobradas dos clientes, enquadradas como serviços “telecom”, conforme demonstrado no Anexo 3. Constatou-se, também, que a Autuada deixou de emitir Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação (NFST) para acobertar a prestação de serviços de telefonia, conforme demonstrado no Anexo 2.

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, a 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 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.

(...)

Registre-se que em atendimento ao AIAF nº 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.

(...)

Mais uma vez, o Fisco, intimou a Autuada a apresentar o arquivo de fatura, contendo todas as informações dos documentos fiscais emitidos especificamente para os clientes da modalidade de telefonia pós-pago.

Registre-se que até a data da lavratura do presente auto de infração, a Autuada não apresentou ao Fisco os arquivos de fatura intimados, referentes ao pós-pago.

Isso posto, diante da não apresentação da totalidade das informações referentes aos itens da fatura, o Fisco promoveu, simplesmente, a análise comparativa dos arquivos do Convênio ICMS 115/03 com a “amostra” do arquivo de fatura da OI Móvel, do período de outubro de 2019.

Pois bem, através da análise comparativa destes arquivos eletrônicos, indicados acima, é possível verificar registros de cobranças de rubricas enquadradas como serviços “telecom”, relacionadas nas faturas do arquivo do Convênio ICMS 201/17, para as quais não há registros dos respectivos lançamentos nos arquivos do Convênio ICMS 115/03.

Em outras palavras, foi constatada, pelo Fisco, flagrantes irregularidades promovidas pela Autuada, quais sejam: (i) realizou cobranças de serviços “telecom”, prestados aos clientes da modalidade pós-pago, não acobertadas por NFST; e (ii) realizou a emissão de NFST, relacionadas no arquivo do Convênio 115/03, contendo apenas uma parcela dos valores cobrados dos clientes, referentes à prestação dos serviços “telecom” na modalidade pós-pago.

(Grifou-se)

A Impugnante/Atuada alega que boa parte do ICMS exigido decorre da atividade nomeada nos relatórios fiscais como “Oi Controle”, autuada, segundo a Fiscalização, por se referir a um pós-pago *“com valor fixo, sem gastos adicionais ou consumo na ‘franquia de dados, no qual o cliente sabe quanto vai pagar todo mês e quanto pode consumir para navegar e falar”* (trecho do Relatório Fiscal).

Aduz que o Fisco, ao notar que a rubrica “Oi Controle” constava, no Arquivo Fatura, sem a indicação da NFST correspondente, presumiu que a Impugnante não teria recolhido nenhum imposto sobre essa rubrica. Em síntese, a autuação fiscal parte da premissa de que: (a) todo o valor pago pelo cliente a título de “Oi Controle” remuneraria o efetivo serviço de comunicação; e (b) nenhuma parcela desse valor foi submetida à tributação pela Impugnante.

Defende que tal premissa estaria incorreta, isso porque (i) parte do valor pago pelo cliente a título de “Oi Controle” remunera atividades que não se subsomem à hipótese de incidência do ICMS; e (ii) a parte decorrente da efetiva prestação do serviço de comunicação foi efetivamente tributada, com a emissão da respectiva NFST.

Afirma a Defesa que em diversas ofertas do plano “Oi Controle” o serviço de comunicação (dados, voz e sms) não é a única prestação ofertada ao cliente, que contempla, ainda, serviços de valor adicionado e/ou facilidades adicionais. Cita como exemplo os Termos de Adesão referente às promoções “Oi Mais Controle – Oferta Pais/19” e “Oi Mais Controle – Oferta Mães/19”, que entende demonstrar as prestações contempladas no valor exigido (exemplo de fls. 6 e 7 da Impugnação e docs. nº 03 e nº 04 anexos).

Segue dizendo que a Impugnante emite NFST, mod. 22, série B80 para a parcela do “Oi Controle” relativa ao serviço de comunicação. Utilizando o exemplo do doc.04, apresenta quadro demonstrativo de fls. 08 da Impugnação, com as informações sobre a oferta “Oi Mais Controle – Oferta Mães/19” (doc. nº 04, cit), no qual verifica-se que do valor total pago pelo cliente (R\$ 49,99), a parcela de R\$ 32,14 se refere à remuneração do serviço de comunicação e está devidamente registrada em NSFT, mod. 22, série B80, recorte de fls. 09 da Impugnação.

Argui que “em algumas hipóteses, o cliente pode possuir mais uma linha telefônica e, assim, realizar contratações distintas, como um “Oi Controle” e um Oi pós-pago. Nessa circunstância, as operações registradas nas faturas comerciais são segregadas em diferentes notas fiscais.

Ou seja, emite-se: (1) NFST, modelo 22, série U1 para acobertar o serviço de comunicação contemplado para a contratação pós-paga; e (2) NFST, modelo 22, série B80 para a parcela do “Oi Controle” relativa ao serviço de comunicação.

Aduz que, nessas hipóteses, a Fiscalização simplesmente desconsiderou a tributação prévia da parcela do “Oi Controle” relativa ao serviço de comunicação (o que, como visto, ocorreu através das NFST mod. 22, série B80), exigindo, pois, o ICMS sobre operação já tributada, bem como sobre os SVAs contidos no “Oi Controle”.

Cita exemplo, às fls. 09/10 da Impugnação (doc. 06), e afirma que a Fiscalização mineira, distanciando-se da verdade material, fez incidir o ICMS sobre operações já tributadas, incorrendo em *patente bis in idem*.

Após a juntada pelo Fisco da planilha descritiva dos serviços de valor adicionado, a Impugnante adita a impugnação dizendo que o Oi Controle é um plano pré-pago, ao qual aplica-se a ele sistemática parelha ao que ocorre nas recargas pré-pagas/avulsas, isto é: (i) as NFST relativas ao consumo de serviço “telecom” constam na série B80 do arquivo do Convênio 115/03; e (i) no consumo com atividade “não-telecom”, que geralmente são receitas de terceiros, não é emitida NFST, modelo 22, série B80.

Entretanto, conforme se demonstrará, não cabe razão à Defesa.

Insta, inicialmente, diferenciar as modalidades dos planos pré-pagos e pós-pagos.

Enquanto, em um plano pré-pago, o cliente paga antecipadamente pelo seu serviço, no plano pós-pago, o cliente recebe uma fatura no final do mês com base no seu uso. Ou seja, a diferença entre um plano telefônico pré-pago e um pós-pago tem a ver com o pagamento.

No caso, os planos pré-pagos funcionam quando o cliente “recarrega” a sua conta antes de usá-la. As recargas têm preços variados, com inclusões variadas, e o cliente pode mudar a opção de recarga que escolher sempre que fizer o carregamento. Se o cliente usar todo o seu crédito em um plano pré-pago, precisará recarregar sua conta antes de poder usar este serviço novamente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Enquanto o plano pré-pago não exige qualquer assinatura, para utilizar o plano pós-pago é preciso fazer um contrato com a operadora por um determinado tempo, pagando as faturas mensalmente.

A análise realizada pelo Fisco, comparando-se os arquivos emitidos nos termos do Convênio ICMS nº 115/03 com o arquivo de fatura “OI\_MOVEL\_CONV201\_102019”, previsto no Convênio ICMS nº 201/17, levou à seguinte constatação: registros de cobranças de rubricas enquadradas como serviços “telecom”, relacionadas nas faturas do arquivo do Convênio ICMS nº 201/17, para as quais não há registros dos respectivos lançamentos nos arquivos do Convênio ICMS nº 115/03.

Em outras palavras, foi constatada, pelo Fisco, as seguintes irregularidades cometidas pela Autuada: (i) realizou cobranças de serviços “telecom”, prestados aos clientes da modalidade pós-pago, não acobertadas por NFST; e (ii) realizou a emissão de NFST, relacionadas no arquivo do Convênio ICMS nº 115/03, contendo apenas uma parcela dos valores cobrados dos clientes, referentes à prestação dos serviços “telecom” na modalidade pós-pago.

Para melhor compreensão, o Fisco traz o exemplo de fls. 13/15 da Manifestação Fiscal, excerto da fatura nº 274926246 (Anexo nº 06), correspondente à NFST nº 8764112 (Anexo nº 07), série U1, emitida em 06/10/19, na qual verifica-se:

- tratar-se de fatura emitida pela Autuada com base nos serviços de comunicação utilizados pelo cliente no “Período de 03/09/2019 a 03/10/2019”. Portanto, claro está que trata-se de um plano pós-pago, ou seja, trata-se de cobrança mensal dos serviços de comunicação integrantes do pacote contratado pelo cliente;

- o valor de R\$ 351,26 refere-se ao total da fatura, contudo, a Autuada realizou a emissão da NFST nº 8764112 (Anexo nº 07), no valor da base de cálculo de R\$ 211,26, ou seja, inferior ao valor faturado;

- depreende da leitura da fatura, em consonância com a análise da nota fiscal, que a Autuada não considerou na base de cálculo a ser tributada o montante de R\$ 140,00, constante da fatura sob a rubrica “Seu Plano Oi Controle”, obtido a partir da soma das parcelas de R\$ 20,00 cobradas, individualmente, dos sete terminais telefônicos relacionados na fatura nº 274926246 (Anexo nº 06), sob a rubrica “franquia”, conforme depreende o excerto colacionado à fls. 15 da impugnação;

- portanto, evidente está que a Autuada não levou à tributação uma parcela da receita proveniente dos serviços “telecom”, especificamente do serviço sob a rubrica “Seu Plano Oi Controle”, constantes da fatura nº 274926246 (Anexo nº 06).

Para que não restasse dúvidas quanto aos serviços contidos no plano “Oi Controle” e a fim de afastar quaisquer presunções, o Fisco solicitou à Autuada descrever, didaticamente, o serviço “Oi Controle”, contido no arquivo de fatura “OI\_MOVEL\_CONV201\_102019, tendo o Contribuinte informado, por meio da planilha anexa “Descrição SVA – MG”, juntada no Grupo “Manifestação Fiscal”, em atendimento à solicitação do Fisco, que o “Oi Controle” *“É um plano pré-pago com valor fixo. O cliente sabe quanto vai pagar todo mês. E quanto pode consumir para navegar e falar.”*

Entretanto, ainda que a Autuada entenda que referida rubrica deva ser classificada como plano pré-pago – assertiva com a qual o Fisco não concorda, seguiria, classificada como serviço de comunicação propriamente dito, passível de incidência pelo ICMS.

Defende o Fisco que, conforme descrição esposada pela Autuada, a rubrica “Oi Controle”, refere-se a um plano de telefonia com valor fixo, sem gastos adicionais ou consumo na “franquia” de dados, no qual o cliente sabe quanto vai pagar todo mês e quanto pode consumir para navegar e falar, ou seja, trata-se de cobrança evidentemente referente a serviço “telecom”, potencialmente tributado pelo ICMS.

Como restou demonstrado no exemplo acima, a Fatura nº 274926246 contém somente serviços de comunicação propriamente dito. Portanto, não restam dúvidas de que não houve tributação da prestação do serviço de comunicação contida no “Seu Plano Oi Controle”. Dito de outra forma, a Autuada promoveu a emissão da NFST nº 8764112 (Anexo nº 07), contento apenas uma parcela dos valores cobrados do cliente, referentes a serviços de comunicação, conforme a fatura nº 274926246 (Anexo nº 06).

Observa-se que, em sede de Impugnação, a Autuada inovou dizendo que nas ofertas do plano “Oi Controle”, o serviço de comunicação não é a única prestação ofertada ao cliente, que contempla, ainda, serviços de valor adicionado e/ou facilidades adicionais. E ainda, afirmou que as NFST relativas ao consumo de serviço telecom do “Oi Controle”, constam na série B80 do arquivo do Convênio ICMS nº 115/03, e no consumo com atividade não-telecom, que geralmente são receitas de terceiros, não é emitida NFST, modelo 22, série B80, isto é, aplica-se a ele sistemática parelha ao que ocorre nas recargas pré-pagas/avulsas de um plano pré-pago.

Pontua o Fisco que o novo entendimento adotado, por estar em desconformidade com os fatos, bem como com a definição anterior apresentada para a rubrica “Oi Controle”, não pode prosperar.

Para tanto, apresenta os seguintes argumentos/análises:

Assim, inicialmente, perquire-se: qual NFST, modelo 22, série B80, relativa ao consumo de serviço telecom foi relacionada na fatura nº 274926246 (Anexo nº 06)? Qual rubrica referente a serviços de valor adicionado e/ou facilidades adicionais foi relacionada na fatura nº 274926246 (Anexo nº 06)?

Simplesmente, nenhuma. Isto é, não foi apontado, na fatura nº 274926246 (Anexo nº 06), qualquer rubrica em relação à forma segundo a qual a Autuada procedeu ao novo entendimento do “Oi Controle”.

Para embasar suas alegações, a Autuada distorce os fatos pretendendo fazer crer que o serviço de comunicação não é a única prestação ofertada ao cliente do “Oi Controle”, que contempla, ainda, serviços de valor adicionado e/ou facilidades adicionais.

Com relação aos valores, foram pinçadas duas promoções, a título exemplificativo, e cotejados os valores de duas atividades distintas (SVAs x telecom) para embasar a narrativa de que os valores dos SVAs representariam percentual relevante do montante total cobrado.

E, no caso, a verdade é que os valores praticados pela Autuada nas duas promoções, constantes da impugnação a título de exemplos, não coincidem aos centavos com aqueles praticados no “Oi Controle”, constante do arquivo de fatura “OI\_MOVEL\_CONV201\_102019”.

Veja-se que, em singela busca na coluna “I” dos Anexos n°s 2 e 3, é possível verificar que o valor do serviço “Oi Controle” é igual a R\$ 35,90 (trinta e cinco reais e noventa centavos), fazendo, portanto, cair por terra os exemplos apresentados pela Autuada na sua impugnação. Nesse sentido, veja-se síntese gráfica abaixo.

(quadro de fl. 17 da Impugnação).

(...)

O Fisco, por meio de exemplos, demonstra na Manifestação Fiscal que:

- o simples fato de os valores das promoções, acima discriminadas, não coincidirem aos centavos com o valor da rubrica “Oi Controle” (R\$ 35,90), relacionada pelo Fisco nos Anexos n°s 2 e 3, demonstra claramente que não são planos equivalentes;

- o fato das promoções, acima discriminadas (“Oi Mais Controle – Oferta Pais/19” e “Oi Mais Controle – Oferta Mães/19”) figurarem numa relação de planos “Oi Mais Controle”, não justifica, de forma automática, como pretende a Autuada, a sua equivalência com a rubrica “Oi Controle” (R\$ 35,90), a qual foi autuada no presente lançamento.

Por meio do exemplo trazido pela Defesa (fatura n° 274866361 - Doc. n° 06 – página 415 do e-PTA), demonstra o Fisco que o valor ali representado como plano Oi Controle não se refere a serviços de valor adicionado, como alegado pela Defesa. Transcreve à fls. 19 da Manifestação Fiscal excertos da citada Fatura que demonstra que a fatura se trata de cobrança mensal dos serviços de comunicação integrantes do pacote contratado pelo cliente, que contém o plano “Oi Controle”, no valor de R\$ 35,90, objeto deste Auto de Infração. E, ainda, que se verifica que não há sequer registros de cobranças de serviços de valor adicionado e/ou facilidades adicionais, na fatura n° 274866361 (Doc. n° 06– página 415 do e- PTA).

Nesse caso, o valor total de R\$ 107,19, refere-se ao total da fatura, contudo, a Autuada realizou a emissão da NFST n° 8649160, no valor da base de cálculo de R\$ 66,09, ou seja, inferior ao valor faturado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Considerando isso, o Fisco relacionou a fatura nº 274866361 (Doc. nº 06) no Anexo nº 3, que contém as Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação (NFST), emitidas para acobertar a prestação de serviços de telefonia, consignando importância diversa do efetivo valor da prestação, tendo sido exigido o ICMS sobre o montante de R\$ 41,10, referente à parcela que não foi tributada pela Autuada, na fatura nº 274866361, composta do “Oi Controle” (R\$ 35,90) e do serviço de telecom sob a rubrica “Oi Torpedo Recado Premium” (R\$ 5,20), sendo que esta rubrica sequer foi mencionada pela Autuada na sua impugnação.

Diante do exposto, correta a conclusão do Fisco no sentido de que o plano “Oi Controle” no valor de R\$ 35,90, não está contido nos planos que contemplam os serviços de valor adicionado e/ou facilidades adicionais, apontados pela Defesa. Assim, os planos contidos nas ofertas “Oi Mais Controle – Oferta pais/19” (doc. nº 03) e “Oi Mais Controle – Oferta Mães/19” (doc. nº 04), utilizados pela Autuada como exemplos na sua impugnação, não se amoldam ao plano “Oi Controle” contido na fatura nº 274866361 (Doc. nº 06).

No tocante ao exemplo trazido pela Defesa para afirmar que o Fisco desconsiderou a tributação da parcela do “Oi Controle” relativa ao serviço de comunicação, que ocorreu por meio das NFST mod. 22, série B80, exigindo, pois, o ICMS sobre operação já tributada emitida para o cliente Rodrigo (doc. nº 05), este nada demonstra, uma vez que não há registros extraídos do arquivo de fatura “OI\_MOVEL\_CONV201\_102019” e, relacionados pelo Fisco nos Anexos nºs 2 e 3, referentes a tal cliente.

Tampouco as novas faturas e as supostas correspondentes NFSTs, mod. 22, série B80, apresentadas em aditamento à Impugnação, lograram êxito em comprovar que houve exigência em duplicidade do ICMS, conforme ficou patente das conclusões da análise realizada pelo Fisco:

Nesse sentido, veja-se excerto da fatura nº 274793926 (Doc nº 02), emitida pela Autuada com base nos serviços de comunicação utilizados pelo cliente no **“Período de 03/09/2019 a 03/10/2019”**.

(Transcrição da fatura à fl. 22 da Manifestação Fiscal)

Ocorre que, as NFST série B80, apresentadas pela Autuada (Doc nº 02), não correspondem à fatura acima, isso porque foram emitidas a partir de 15/10/2019, ou seja, posteriormente ao período da prestação dos serviços contidos na fatura acima (03/09/2019 a 03/10/2019). Confira-se:

(...)

Além disso, conforme se depreende da leitura do excerto abaixo, é possível verificar que não há sequer registros de NFST série B80 na fatura nº 274793926 (Doc. nº 02). Confira-se:

(Transcrição à fl. 23 da Manifestação Fiscal)

Adicionalmente, convém registrar que a imagem gráfica da NFST série B80 acima, não está em perfeita harmonia com a imagem gráfica da fatura nº 274793926 (Doc nº 02), ou seja, certamente, não foi disponibilizada ao cliente, inclusive, sequer contém a descrição clara e precisa dos serviços de comunicação, objeto da fatura nº 274793926 (Doc nº 02), bem como a motivação da sua emissão.

Considerando isso, o Fisco relacionou a fatura nº 274793926 (Doc nº 02) no Anexo nº 3, que contém as Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação (NFST), emitidas para acobertar a prestação de serviços de telefonia, consignando importância diversa do efetivo valor da prestação.

(...)

Nessa toada, imperioso notar que o Fisco exige o ICMS sobre o montante de R\$ 16,74 (R\$ 35,00 – R\$ 18,26), referente à parcela que não foi tributada pela Autuada, na fatura nº 274793926 (Doc nº 02), composta da rubrica “Franquia”, que sequer foi mencionada pela Autuada na sua impugnação.

E, frise-se, embora o Fisco tenha citado apenas a fatura nº 274793926 (Doc nº 02) para fins exemplificativos, o mesmo ocorreu com a fatura nº 274708641 (Doc. nº 04) e da fatura nº 289072980 (Doc. nº 01 do novo aditamento à impugnação).

Por qualquer ângulo que se veja a questão, não há como se pretender vincular as NFST série B80 (Doc nº 02) à fatura ora examinada porque estas, por óbvio, não perfazem a tese de *bis in idem*.

(...)

Destaque-se que foram apuradas pelo Fisco outras rubricas referentes a serviços telecom, que não foram tributadas, e, também, sequer foram mencionadas na impugnação, as quais podem ser conferidas a partir da simples verificação dos Anexos nºs 2 e 3, quais sejam: (i) Assinatura Fibra Banda Larga; (ii) Assinatura Mensal Oi Controle Empresa; (iii) Assinatura Oi Empresa Especial; (iv) Assinatura Oi Velox; (v) Oi Torpedo Recado; e (vi) SMS Movel -> FIXO.

No tocante aos serviços de valor adicionado, apontados pela Impugnante, os quais constavam dos Anexos 2 e 3, sobre os quais não haveria incidência do ICMS, cabe destacar que o Fisco acatou o argumento e revisou o lançamento excluindo dos Anexos 2 e 3, as seguintes rubricas: (i) “Oi Multimídia”, (ii) “Oi Multimídia – Outras Operadoras”, (iii) “Oi Wifi – diário”, (iv) “Oi Wifi – semanal”, (v) “Oi Wifi – Mensal” e (vi) “Oi Wifi – mensal – automático”, por se tratar de serviços de valor adicionado (SVAs), decorrentes de serviços de terceiros, sem incidência do ICMS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A referida reformulação de lançamento contemplou também o argumento da Defesa quanto à existência no Anexo 2 do Auto de Infração, de faturas cujas notas fiscais foram canceladas, sendo essas também excluídas da presente autuação.

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.

No tocante às penalidades exigidas alegam os Impugnantes que na presente autuação também consubstancia a cobrança das multas isoladas previstas nos arts. 55, VII, “a” (documento fiscal com valor diverso da operação) e 55, XVI da Lei 6.763/75 (prestação de serviço sem emissão de documento fiscal).

Entretanto, no seu entendimento, não existiriam condutas diversas praticadas pela Impugnante: os serviços alheios à hipótese de incidência do ICMS não são registrados em NFST. Em outras palavras, não há emissão de documento fiscal para essas atividades. Nesse caso, não se poderia cogitar a aplicação do inciso VII, alínea “a” do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Alega a Defesa que “*em alguns casos, há emissão de documento fiscal quando consta, na fatura, além dos serviços adicionais, efetivas prestações do serviço de comunicação. Contudo, mesmo nessas hipóteses, os valores indicados nas NFST se restringem aos montantes pagos pelos clientes para remuneração do serviço de comunicação (dados de internet, voz e sms)*”.

Entretanto não lhes cabe razão.

Conforme demonstrado pelo Fisco, nos Anexos 2 e 3, foram apuradas as seguintes condutas praticadas pela Autuada (i) realizou cobranças de serviços “telecom”, prestados aos clientes da modalidade pós-pago, não acobertadas por NFST; e (ii) realizou a emissão de NFST, relacionadas no arquivo do Convênio 115/03,

contendo apenas uma parcela dos valores cobrados dos clientes, referentes à prestação dos serviços “telecom” na modalidade pós-pago.

Assim sendo, em relação à conduta de emitir Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação (NFST), para acobertar a prestação de serviços de telefonia, consignando importância diversa do efetivo valor da prestação, em decorrência da não inclusão das parcelas cobradas dos clientes, enquadradas como serviços “telecom”, conforme demonstrado no Anexo 3, corretamente exigiu o Fisco a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 6.763/75. Confira-se:

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;

(...)

Em relação as parcelas de serviços de telecomunicações para as quais a Autuada deixou de emitir Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação (NFST) para acobertar a prestação de serviços de telefonia, conforme demonstrado no Anexo 2, exigiu o Fisco, 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;

(...)

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*.

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, 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 e emissão de documentos fiscais, 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), sendo, portanto, arbitrária a tentativa de responsabilizá-lo por suposta obrigação anterior a essa data;

- 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:

Com efeito, a Autuada promoveu a emissão de documento fiscal, consignando importância diversa do efetivo valor da prestação, em decorrência da não inclusão nos documentos fiscais das parcelas enquadradas como serviço de comunicação, cobradas dos usuários mediante faturas; apuradas pelo confronto dos arquivos eletrônicos do Convênio ICMS 201/17 com os arquivos eletrônicos do Convênio ICMS 115/03.

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.

(...)

Em parte, tem 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 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 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 n.º 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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

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

Desta feita, forçoso reconhecer a responsabilidade dos Coobrigados pelo crédito tributário.

Entretanto, há que se observar que o diretor Rodrigo Modesto de Abreu foi nomeado diretor a partir de 22/11/19, portanto ocupou cargo de gerência, após o período em que ocorreram os fatos geradores, ora discutidos, conforme Atas de Assembleia anexadas por ele.

Assim sendo, resultando incontroverso que o Rodrigo Modesto de Abreu figura na condição de diretor após o período autuado, incabível sua responsabilização pelo crédito tributário exigido, devendo este ser excluído do polo passivo da presente autuação.

Por outro lado, correta a inclusão dos demais diretores, os quais exerciam cargo de gerência durante todo o período autuado, nos termos do art. 135, inciso III e art. 21 § 2º, inciso II, da Lei n.º 6.763/75.

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. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, conforme reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às págs. 596/599 e, ainda, para excluir o Coobrigado Rodrigo Modesto de Abreu, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencida, em parte, a Conselheira Flávia Sales Campos Vale (Relatora), que o julgava parcialmente procedente para, ainda, excluir os outros Coobrigados. Designado relator o Conselheiro Dimitri Ricas Pettersen (Revisor). Pelas Impugnantes, sustentou oralmente a Dra. Marina Machado Marques e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Sarah Pedrosa de Camargos Manna. Participou do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, a Conselheira Gislana da Silva Carlos.

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

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

**Cindy Andrade Moraes**  
**Presidente**

P

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

Acórdão: 24.822/24/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002448549-11  
Impugnação: 40.010154774-52, 40.010154752-12 (Coob.), 40.010154756-20 (Coob.), 40.010154753-95 (Coob.), 40.010154754-76 (Coob.)  
Impugnante: Oi S.A. - Em Recuperação Judicial  
IE: 062269679.00-26  
Bernardo Kos Winik (Coob.)  
CPF: 105.112.858-76  
Carlos Augusto Machado Pereira de Almeida Brandão (Coob.)  
CPF: 987.611.886-20  
José Cláudio Moreira Gonçalves (Coob.)  
CPF: 009.469.547-47  
Rodrigo Modesto de Abreu (Coob.)  
CPF: 116.437.828-78  
Proc. S. Passivo: ANDRÉ MENDES MOREIRA/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 falta de recolhimento e o recolhimento a menor de ICMS, no mês de outubro de 2019, incidente sobre as prestações de serviços de telecomunicação na modalidade pós-pago, uma vez que a Autuada deixou de emitir Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação (NFST), para acobertar a prestação de serviços de telefonia, bem como emitiu Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação (NFST), para acobertar a prestação de serviços de telefonia, consignando importância diversa do efetivo valor da prestação, em decorrência da não inclusão das parcelas cobradas dos clientes, enquadradas como serviços “telecom”.

Exige-se o ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75 e Multas Isoladas capituladas no art. 55, inciso VII, alínea “a”, e inciso XVI, todos da Lei nº 6.763/75.

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,

**CONSELHO DE CONTRIBUENTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

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 indica quais fatos ensejaram a atribuição de responsabilidade tributária aos administradores.

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

CTN

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

(...)

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

(...)

Lei nº 6.763/75

Art. 21. São solidariamente responsáveis pela obrigação tributária:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

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

§ 1º Respondem pela infração:

1. conjunta ou isoladamente, todos os que, de qualquer forma, concorrerem para a sua prática,

ou dela se beneficiarem, ressalvado o disposto no item seguinte;

(...)

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

(...)

De acordo com referidos dispositivos, não há dúvidas de que o **Diretor Presidente** 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 falta de emissão ou 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, o Fisco não o incluiu no polo passivo, como consta dos autos. Foram incluídos apenas os demais diretores.

Sendo assim, os excluo 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**