

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.151/22/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002185983-92
Impugnação: 40.010153393-51
Impugnante: Oi S.A. - Em Recuperação Judicial
IE: 062269679.00-26
Proc. S. Passivo: ANDRÉ MENDES MOREIRA/Outro(s)
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - BASE DE CÁLCULO RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. Constatou-se o recolhimento a menor de ICMS, em face de a Autuada não ter submetido à tributação os serviços de comunicação de dados indevidamente intitulado “TC CPE Solution Aluguel”. Procedimento fiscal respaldado pelos arts. 2º, inciso III, 12, inciso VII e 13, inciso III, todos da Lei Complementar nº 87/96 e pelo art. 43, inciso X, § 4º, do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da mesma lei.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS incidente na prestação de serviços de comunicação, no período de dezembro de 2016 a dezembro de 2019, em decorrência da não inclusão na base de cálculo do imposto dos valores oriundos do serviço de comunicação de dados, prestados para o cliente Companhia de Saneamento de Minas Gerais (COPASA-MG), deixando de incluir parcelas sujeitas a tributação, indevidamente intituladas como serviços de “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos do presente e-PTA, sob os seguintes argumentos, em apertada síntese.

Sustenta que o Auto de Infração foi lavrado sob a premissa de que a Impugnante teria embutido, nas parcelas da operação de locação ofertada à COPASA-MG, valores relativos aos serviços de comunicação prestados para o referido cliente.

Diz que o Fisco, ao analisar o contrato nº 13.0077, verificou que, dentre o conjunto de serviços prestados pela então Telemar (incorporada pela Oi) à COPASA-

MG, a operação não tributada, qual seja, TC CPE SOLUTION-ALUGUEL, correspondia a 8,33% (oito vírgula trinta e três por cento) do valor mensal que deveria ser pago à Impugnante. E com base nos preços descritos no “Anexo IV-C” e “Anexo V-B” do contrato, arbitrou a base de cálculo que considerava correta, qual seja, tudo que ultrapassava o percentual máximo que supostamente poderia representar a operação de locação (8,33%) foi considerado serviço de comunicação.

Alega a Impugnante que as conclusões fiscais são meras presunções decorrentes da análise de excertos do contrato, numa manifesta tentativa de burlar a pacífica jurisprudência quanto a impossibilidade de incidência do ICMS sobre operações de locação.

Defende que a precificação dos serviços constitui exercício da liberdade econômica do contribuinte, o que ainda é garantido às empresas prestadoras do serviço de telecomunicação pelo art. 129 da Lei nº 9.472/97 (LGT).

Pondera que, salvo se verificada algumas das hipóteses previstas no art. 148 do CTN e art. 53 do RICMS/02, não poderia a Fiscalização desconsiderar o valor do serviço informado pela Empresa.

Aduz que o art. 148 do CTN somente autoriza a realização de arbitramento quando sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, sendo, de toda forma, garantido ao contribuinte a possibilidade de contestação e exercício do contraditório. Nesse sentido também o art. 53 do RICMS/02 estabelece hipóteses taxativas em que se admite a realização de arbitramento, as quais não se verifica no presente lançamento.

Argumenta que a Fiscalização, ao desconsiderar a base de cálculo informada pela Impugnante, tem como único objetivo tributar, por vias escusas, operação alheia à hipótese de incidência do imposto estadual.

Cita jurisprudência do STJ e do STF no sentido de que não compõe a base de cálculo do ICMS as operações preparatórias do serviço de comunicação (locação de bens móveis), por configurarem atividades-meio ou suplementares, e decisões do TJMG que confirmariam a impossibilidade de incidência do ICMS sobre receitas de locação.

No tocante às penalidades aplicadas (multa de revalidação e multa isolada), aduz que não se pode cominar duas multas sobre o mesmo fato, sob pena de *bis in idem*, visto que é consequência do suposto recolhimento a menor de ICMS (obrigação principal), a indicação de valor da base de cálculo menor (obrigação acessória). Portanto, não há autonomia entre as infrações pretensamente cometidas pela Impugnante, de modo que foram indevidamente aplicadas duas penalidades sobre a mesma infração.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

Da Manifestação Fiscal

A Fiscalização, por sua vez, se manifesta nos autos do presente e-PTA, refutando as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 278/295, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão salvo, no tocante à presunção alegada pela Impugnante, que está aqui sendo tratada como preliminar.

Da Preliminar

Sustenta a Impugnante que se trata de mera presunção decorrente da análise de excertos do contrato, numa manifesta tentativa de burlar a pacífica jurisprudência quanto a impossibilidade de incidência do ICMS sobre operações de locação.

No seu entendimento, o Fisco teria utilizado o arbitramento fiscal, sem observar as disposições legais contidas no art. 148 do CTN e nos art. 53 do RICMS/02.

Diz que, caso não fosse verificada algumas das hipóteses previstas no art. 148 do CTN e art. 53 do RICMS/02, não poderia a Fiscalização desconsiderar o valor do serviço informado pela Empresa.

Entretanto, não cabe razão à Impugnante.

Cabe esclarecer que o presente caso não se amolda à hipótese de arbitramento prevista no art. 148 do CTN, como alegado pela Defesa, visto que foi trazido aos autos o contrato firmado entre a Autuada e seu cliente como embasamento ao lançamento, portanto, não se trata de construção de tese fiscal e sim, comparação entre os valores pactuados contratualmente e aqueles faturados nos documentos fiscais.

A base de cálculo apurada pela Fiscalização está sendo abordada ainda nas questões de mérito.

Observa-se que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação, objeto da atuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

A Fiscalização descreve com propriedade as razões que a levaram à constituição do crédito tributário, traz aos autos todos os dispositivos legais infringidos, as causas e efeitos do comportamento da Autuada que justificam a cobrança em apreço.

Rejeita-se, pois, a nulidade do lançamento.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS incidente na prestação de serviços de comunicação, no período de dezembro de 2016 a dezembro de 2019, em decorrência da não inclusão na base de cálculo do imposto dos valores oriundos do serviço de comunicação de dados, prestados para o cliente Copasa-MG, deixando de incluir parcelas sujeitas a tributação, indevidamente intituladas como serviços de “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75.

Instruem os autos do presente e-PTA (Grupo - Anexo Provas), dentre outros os seguintes documentos e planilhas:

- Anexo 1: Quadro Resumo do Crédito Tributário;
- Anexo 2: Quadro demonstrativo das notas fiscais de serviço de comunicação emitidas pela Autuada, sem a inclusão na base de cálculo de parcela sujeita à tributação do ICMS;
- Contrato, anexos e aditivos;
- Descrição dos serviços.

Mediante a conferência dos arquivos transmitidos pela OI S/A relativos ao Convênio ICMS nº 115/03, que contém as informações relativas às Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicações – NFST, modelo 22 e análise de contratos de prestação de serviços de comunicação de dados, constatou-se que a Autuada tomou por base na apuração do imposto, parte dos valores recebidos pela prestação de serviços de comunicação de dados, prestados para o cliente COPASA-MG, deixando de incluir as parcelas sujeitas à tributação correspondente a valores de serviços indevidamente intitulados “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, conforme demonstrado no Anexo 2 dos presentes autos.

Inicialmente, insta trazer os esclarecimentos apresentados pelo Fisco, em seu Relatório Fiscal, sobre os serviços de telecomunicações relacionados na presente autuação. Trechos reproduzidos do Relatório Fiscal:

(...)

Assim, consoante relato contido na página da Autuada na internet, nos serviços dedicados a grandes empresas, destacamos os serviços IP CONNECT que permite que empresas tenham acesso à Internet com alto nível de desempenho e performance, e o VPN VIP que é a solução para formação de redes virtuais

privativas que permite a convergência de voz, dados e vídeo, com banda garantida.

Consoante descrição fornecida pela Autuada, o serviço “TC CPE SOLUTION” é um produto que consiste na locação de equipamentos, com serviços de instalação, manutenção, atendendo a toda a rede de comunicação de dados, internet e voz de seu cliente. A sigla CPE significa “Customer Premises Equipment”, termo utilizado para designar os equipamentos terminais de rede situados dentro dos limites de propriedade do cliente.

Pois bem, de acordo com o entendimento da Autuada, o “TC CPE SOLUTION” é um serviço de caráter preparatório e auxiliar que visa viabilizar a posterior prestação do serviço de telecomunicação e, portanto, não deve ser submetido à tributação do ICMS.

Registre-se, novamente, que essas definições do “TC CPE SOLUTION”, consolidam o entendimento da Autuada, e se encontram discriminadas em documentação apresentada ao Fisco. Não decorre de interpretação do Fisco Estadual.

(...)

A fim de verificar se os serviços intitulados “TC CPE SOLUTION” foram prestados conjuntamente com os serviços de comunicação de dados, intitulados “ACESSO TC VPN VIP” e “TC IP ACCES.CONEC”, bem como os respectivos valores destacados, o Fisco requereu à Autuada, a apresentação do contrato firmado com o cliente COPASA-MG.

Em atendimento, a Autuada apresentou os arquivos “CONTRATO ORIGINAL 2013 ASSINADO E DATADO”, “Termo de Referência 0520120642PPS ServiçosTransmissãoDados”, “Especificações Waas e Internet”, “1 TA COPASA Aguas Minerais Assinado”, “1o TA Contrato 13.0077 Alteração Vencimento Assinado”, “1o TA Termo de Cessão 13.0202 COPANOR Assinado”, “2o TA Contrato 13.0077 Renovação (Alterado 3a Clausula) Assinado Oi COPA.-”, “7o TA Contrato 13 0077 COPASA Renov 3-1-17”, todos em formato “pdf”.

Da análise do referido contrato, o Fisco verificou que este tem por objeto a prestação de serviço de transmissão de dados, por meio de uma solução global de rede de comunicação de dados, que permita à COPASA-MG um atendimento integrado a todas as unidades de negócios no Estado de Minas Gerais e em outros Estados.

Conforme se depreende das cláusulas contidas no contrato, o cliente COPASA-MG, pagou à Autuada, o preço global mensal constante do Anexo VI, no qual estão incluídas todas e quaisquer despesas, diretas e indiretas necessárias para a execução e prestação dos serviços objeto do contrato, conforme se depreende dos excertos abaixo, extraídos do referido contrato:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ANEXO VI - PREÇO GLOBAL ANUAL DA SOLUÇÃO

| ITEM | PREÇO | IMPOSTOS (INFORMAR NOME E PERCENTUAL) |
|---------------------------------------|-------------------|---|
| 1 | R\$ 71.110,74 | ICMS(25%); PIS(0,65%); COFINS(3%) |
| 2 | R\$ 10.087,55 | CIRCUITO:ICMS(25%); PIS(0,65%); COFINS(3%)-CPE:PIS(1,65%);COFINS(7,60%) |
| 3 | R\$ 12.040,74 | ICMS(25%); PIS(0,65%); COFINS(3%) |
| 4 | R\$ 109.086,13 | ICMS(MG 25%; RJ 29%); PIS(0,65%); COFINS(3%) |
| 5 | R\$ 771.981,29 | ICMS(25%); PIS(0,65%); COFINS(3%) |
| 6 | R\$ 22.042,41 | CIRCUITO:ICMS(25%); PIS(0,65%); COFINS(3%)-CPE:PIS(1,65%);COFINS(7,60%) |
| 7 | R\$ 93.882,42 | PIS(1,65%);COFINS(7,60%) |
| 8 | R\$ 41.940,00 | ICMS(25%); PIS(0,65%); COFINS(3%) |
| 9 | R\$ 488,76 | PIS(1,65%);COFINS(7,60%) |
| PREÇO GLOBAL MENSAL DA SOLUÇÃO | | |
| | R\$ 1.132.660,04 | Um milhão, cento e trinta e dois mil, seiscentos e sessenta reais e quatro centavos |
| PREÇO GLOBAL ANUAL DA SOLUÇÃO | | |
| | R\$ 13.591.920,48 | Treze milhões, quinhentos e noventa e um mil, novecentos e vinte reais e quarenta e oito centavos |

A partir da leitura do referido contrato, o Fisco identificou que, na composição do preço global dos serviços de comunicação de dados contratados, não há destaque de ICMS para os itens referentes ao “ANEXO IV-C” e ao “ANEXO V-B”.

Informa o Fisco que, da leitura do documento “Termo de Referência 0520120642PPS Serviços Transmissão Dados”, em consonância com o documento “Especificações Waas e Internet”, verifica-se na relação dos endereços do “ANEXO IV-C”, que deverão ser instalados equipamentos aceleradores/otimizadores WAN, conforme especificações técnicas do “ANEXO IV-B”, e na sede da COPASA-MG, deverá ser instalado o roteador modelo 2811 da marca CISCO. Confira-se:

Anexo IV-B Especificações técnicas obrigatórias

OTIMIZADORES DE LINKS WAN

Características gerais da solução

| Tipo | Características | Quantidade |
|---|--|------------|
| Acelerador/otimizador WAN Central | Núcleo da solução de aceleração/otimização de tráfego para a rede de longa distância das Unidades da COPASA. | 1 |
| Acelerador WAN Borda | Sistema de borda para aceleração/otimização de tráfego para a rede de longa distância da COPASA. | 41 |
| Gerenciador Central de aceleradores remotos | Sistema de monitoramento e administração das soluções integrantes dos aceleradores remotos da COPASA. | 1 |

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PR/OI/GDC1/ 1-1FVKVP6 /2012 PREGÃO 05.2012/0642 -

| ANEXO V-B – Valores para solução Internet | |
|---|-------------------|
| PRODUTOS/SERVIÇOS | PREÇO MENSAL |
| 1 ROTEADOR CISCO MODELO 2811 | R\$ 453,49 |
| 2 SERVIÇOS | R\$ 35,27 |
| PREÇO TOTAL ANEXO V-B | R\$ 488,76 |

Após apresentar as informações constantes do contrato de prestação de serviço, o Fisco faz as seguintes constatações:

(...) é possível verificar que as receitas contidas nos “ANEXO IV-C” e “ANEXO V-B”, foram consideradas pela Autuada na rubrica “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”.

Pois bem, conforme se depreende do Anexo VI deste contrato, as porcentagens do “ANEXO IV-C” e “ANEXO V-B”, na composição do preço global, são respectivamente 8,29% e 0,04%. Logo, a porcentagem da rubrica “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” é de 8,33%.

Contudo, ao promover a emissão das NFST referentes ao serviço de comunicação de dados contratado pelo COPASA-MG, relacionadas no Anexo 2, a Autuada acabou por **acrescer** o percentual referente ao serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, conforme exemplo abaixo:

- NFST nº 016177117 de 12/11/2019:

Valor Total – R\$ 5.933,47;

item “TC CPE” – R\$ 3.275,45 e

item “TC IP CONNECT” – R\$ 2.658,02.

Nesse exemplo, a porcentagem do valor da rubrica “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” em relação ao valor total da NFST, **é de 55,20%, ao invés de 8,33%**, conforme prevê o Anexo VI do contrato.

Deste modo, evidente está que a Autuada ao promover esse acréscimo, especificamente no percentual das cobranças intituladas “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, passou a incluir na parte não tributada uma parcela muito maior do que a parte tributada, de modo que os valores do contrato possam ser gerenciados, dosados para que a base de cálculo do imposto fique do agrado da empresa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sendo assim, neste auto de infração, não se discute a incidência ou não do ICMS sobre o serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, mas, sim, o fato de embutir no valor deste serviço, parcela significativa das cobranças por serviços de comunicação de dados, para o cliente COPASA-MG, de modo a reduzir indevidamente a base de cálculo do ICMS no mesmo valor dos serviços incluídos, mantendo inalterado o valor pago pelo cliente.

(Destacou-se).

Assim sendo, no presente Auto de Infração, o Fisco está exigindo o ICMS incidente sobre a parcela da base de cálculo de prestação de serviço de comunicação, acrescida na rubrica “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, em desacordo com o contrato de prestação de serviço firmado entre a Autuada e a Copasa-MG.

Insta destacar o entendimento da Autuada de que a parcela relativa aos serviços intitulados pela Contribuinte como “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” seria não tributada pelo ICMS. Lado outro, o presente Auto de Infração não cuida da discussão sobre a incidência de ICMS nessas rubricas, cuida apenas da parcela que a própria Contribuinte entende como tributada pelo ICMS.

Para demonstrar a apuração dos valores não incluídos pela Autuada na base de cálculo do ICMS incidente sobre o serviço de comunicação, o Fisco elaborou o Anexo 2, no qual relaciona as notas fiscais de serviço de comunicação emitidas pela Autuada, demonstrando a parcela não incluída na base de cálculo do serviço de “ACESSO TC VPN IP” e “TC IP ACCES.CONEC”. Recorte referente ao mês de novembro de 2019, a título de exemplo:

| Data de Emissão | CFOP | A - Valor da prestação de serviço ACESSO TC VPN IP e TC IP ACCES.CONEC | B - Valor da prestação de serviço TC CPE SOLUTION-ALUGUEL | C - Valor total da prestação de serviço (A + B) | D - Valor da prestação de serviço TC CPE SOLUTION-ALUGUEL conforme o Anexo IV-C do Contrato (C x 8,29%) | E - Valor da prestação de serviço TC CPE SOLUTION-ALUGUEL conforme o Anexo V-B do Contrato (C x 0,04%) | F - Valor da prestação de serviço ACESSO TC VPN IP e TC IP ACCES.CONEC C apurada pelo Fisco (C - D - E) | G - Valor da parcela não incluída na base de cálculo do serviço ACESSO TC VPN IP e TC IP ACCES.CONEC (F - A) |
|--------------------------------------|----------|--|---|---|---|--|---|--|
| 01/11/2019 | 5302 | 79.379,00 | 29.038,28 | 108.417,28 | 8.987,79 | 43,37 | 99.386,12 | 20.007,12 |
| 01/11/2019 | 5302 | 66.461,27 | 27.965,01 | 94.426,28 | 7.827,94 | 37,77 | 86.560,57 | 20.099,30 |
| 01/11/2019 | 5302 | 76.109,88 | 30.764,74 | 106.874,62 | 8.859,91 | 42,75 | 97.971,96 | 21.862,08 |
| 01/11/2019 | 5302 | 5.837,82 | 2.412,40 | 8.250,22 | 683,94 | 3,30 | 7.562,98 | 1.725,16 |
| 01/11/2019 | 5302 | 86.796,91 | 36.670,56 | 123.467,47 | 10.235,45 | 49,39 | 113.182,63 | 26.385,72 |
| 01/11/2019 | 5302 | 142.615,41 | 59.922,63 | 202.538,04 | 16.790,40 | 81,02 | 185.666,62 | 43.051,21 |
| 01/11/2019 | 5302 | 1.308,61 | 560,83 | 1.869,44 | 154,98 | 0,75 | 1.713,71 | 405,10 |
| 12/11/2019 | 9 | 2.658,02 | 3.275,45 | 5.933,47 | 491,88 | 2,37 | 5.439,22 | 2.781,20 |
| Total do período de novembro de 2019 | | | | | | | | 136.316,89 |

Pois bem, verifica-se que, por determinação constitucional, coube aos estados e ao Distrito Federal a competência privativa para instituir o imposto sobre

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prestação de serviço de comunicação. Essa atribuição deu-se de forma ampla, conforme disposto no inciso II do art. 155 da CF/88, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

As hipóteses de incidência do ICMS e ocorrência do fato gerador nas prestações de serviços de comunicação decorrem de uma situação legal, comprovada pela existência de um tomador, de um prestador e de um preço pelos serviços prestados. A essa situação acrescenta-se o fato de que a natureza dos serviços e os meios empregados são irrelevantes para caracterização do fato gerador do imposto.

O lançamento do crédito tributário amparou-se na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei nº 6.763/75, que descrevem de forma objetiva as hipóteses de incidência, bem como a ocorrência do fato gerador do ICMS nas prestações de serviços de comunicação. Confira-se:

LEI COMPLEMENTAR nº 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;

(...)

LEI nº 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 a 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;

(...)

O Regulamento do ICMS mineiro, por sua vez, também esclarece quais serviços se enquadram como fato gerador do imposto e integram sua base de cálculo. Confira-se:

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

X - na geração, emissão, transmissão ou retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior, observado o disposto no § 4º deste artigo, o preço do serviço, ou, nas prestações sem preço determinado, o valor usual ou corrente, assim entendido o praticado na praça do prestador do serviço, ou, na sua falta, o constante de tabelas baixadas pelos órgãos competentes;

(...)

§ 4º Na hipótese do inciso X do caput deste artigo, incluem-se também na base de cálculo do imposto, quando for o caso, os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como de serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(Grifou-se)

Nesse sentido, tanto a Lei Complementar nº 87/96 quanto a Lei nº 6.763/75 são claras ao determinar que a base de cálculo para o ICMS exigido em razão da prestação onerosa de serviço de comunicação é o preço do serviço, incluída toda quantia cobrada ou recebida em decorrência de sua prestação, nos termos das citadas leis:

Lei Complementar nº 87/96

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

(...)

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

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

(...)

Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

§ 2º - Integram a base de cálculo do imposto:

(...)

2) nas prestações, todas as importâncias recebidas ou debitadas ao tomador do serviço, como juro, seguro, desconto concedido sob condição e preço de serviço de coleta e entrega de carga.

(...)

Nota-se, claramente, que a intenção do legislador, ao definir que na base de cálculo do ICMS devido em razão da prestação do serviço de comunicação, é incluir

todas as importâncias recebidas do tomador do serviço e fazer incidir o imposto estadual sobre toda a receita auferida pelo contribuinte relacionada com o exercício da atividade de prestação de serviço de comunicação. Vale dizer, todas as importâncias recebidas do tomador do serviço de comunicação em decorrência da sua prestação são objeto de incidência do ICMS.

A Impugnante argumenta, em sede de defesa, que a Fiscalização, ao analisar o contrato nº 13.0077, firmado entre a Telemar (incorporada pela Oi) e a COPASA-MG, verificou, dentre o conjunto de serviços prestados, que a operação não tributada, qual seja, TC CPE SOLUTION-ALUGUEL, correspondia a 8,33% do valor mensal que deveria ser pago à Impugnante. E com base nos preços descritos no “Anexo IV-C” e “Anexo V-B” do Contrato, arbitrou a base de cálculo que considerava correta, qual seja, tudo que ultrapassava o percentual máximo que supostamente poderia representar a operação de locação (8,33%) foi considerado serviço de comunicação.

Sustenta a Impugnante que se trata de mera presunção decorrente da análise de excertos do contrato, numa manifesta tentativa de burlar a pacífica jurisprudência quanto a impossibilidade de incidência do ICMS sobre operações de locação.

No seu entendimento, o Fisco teria utilizado o arbitramento fiscal, sem observar as disposições legais contidas no art. 148 do CTN e nos art. 53 do RICMS/02.

Diz que, caso não fosse verificada algumas das hipóteses previstas no art. 148 do CTN e art. 53 do RICMS/02, não poderia a Fiscalização desconsiderar o valor do serviço informado pela Empresa.

Argumenta que a Fiscalização, ao desconsiderar a base de cálculo informada pela Impugnante, tem como único objetivo tributar, por vias escusas, operação alheia à hipótese de incidência do imposto estadual.

Pondera a Impugnante que a precificação dos serviços constitui exercício da liberdade econômica do contribuinte, o que ainda é garantido às empresas prestadoras do serviço de telecomunicação pelo art. 129 da Lei nº 9.472/97 (LGT).

Por seu lado, o Fisco afirma que tomou por base o somatório dos percentuais do “ANEXO IV-C” e “ANEXO V-B”, previstos no Anexo VI do contrato, a partir daí ajustou os valores do serviço “TC CPE SOLUTION”, corretamente agrupados por mês, identificando: CNPJ, razão social, Unidade da Federação, número, modelo e série da NFST, data de emissão, CFOP, descrição dos serviços, os valores correspondentes ao total da prestação, e da respectiva base de cálculo apurada.

Aduz que a tese adotada pela Impugnante de que há, por parte do Fisco, tentativa de tributação de operação alheia à hipótese de incidência do ICMS, não pode ser acatada. Na verdade, tal argumento descortina sua verdadeira intenção de embutir no valor do serviço “TC CPE SOLUTION”, parcela significativa das cobranças por serviços de comunicação de dados, denominados, no Auto de Infração, de “ACESSO TC VPN IP” e “TC IP ACCES.CONEC”.

Para demonstrar a correção da apuração da base de cálculo, o Fisco apresenta a seguinte análise dos documentos que subsidiaram a autuação fiscal. Transcrito da Manifestação Fiscal:

Isso posto, ao analisar as notas fiscais emitidas em razão do serviço de comunicação de dados contratado pelo cliente COPASA-MG, relacionadas nos Anexos 3 e 4, verifica-se que os percentuais referentes ao serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, praticados pela Impugnante são excessivamente elevados, considerando que os serviços consistem tão somente de equipamentos terminais de rede situados dentro dos limites de propriedade do cliente, de caráter preparatório e auxiliar que visa viabilizar a posterior prestação do serviço de telecomunicação, porém, se trata de parcela pequena na topologia física da rede provedora dos serviços, composta ainda pelo backbone da Impugnante e seus acessos por par metálico e fibra óptica.

A propósito, para melhor entendimento dos custos da Impugnante, merecem destaque as definições da infraestrutura necessária à prestação do serviço de telecomunicação contratado.

Para que se possa realizar o serviço de comunicação de dados, é necessário a utilização do backbone (traduzindo para português, espinha dorsal), que designa o esquema de ligações centrais de sistemas internos de redes mais amplo, para comutar os diferentes tipos e fluxos de dados, voz, imagem, texto e vídeo, tipicamente de elevado desempenho e custo, com dimensões continentais.

Esta rede de dados, é um conjunto de vários dispositivos eletrônicos de computação (ou módulos processadores ou nós da rede) interligados por um sistema de comunicação digital (ou link de dados), guiados por um conjunto de regras (protocolo de rede) para compartilhar, entre si, informações.

Para o envio das informações, é preciso uma rede de transmissão através da qual são realizadas as interconexões entre as centrais de comutação ou entre redes de computadores, neste caso, a Impugnante utiliza os meios físicos par metálico e fibra óptica.

Em outras palavras, para prover a solução de conectividade, ou seja, a interligação de diferentes pontos das unidades de negócios da COPASA-MG no Estado de Minas Gerais e em outros Estados, a Impugnante precisa formar caminhos fixos entre as unidades através de túneis. Este tunelamento ocorre a partir do roteador de entrada no backbone IP da Impugnante até o roteador situado dentro dos limites de propriedade do cliente (CPE), permitindo o acesso do cliente através de circuitos dedicados e garantia de banda.

Isto é, os valores mensalmente destacados na locação dos equipamentos terminais de rede, denominados “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, são totalmente desproporcionais aos respectivos valores destacados nos serviços de comunicação de dados, para o cliente COPASA-MG.

Ora, não há cabimento o serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, de mero caráter preparatório e auxiliar que visa viabilizar a posterior prestação do serviço de telecomunicação [in casu, os serviços de comunicação de dados], representar, na verdade, mais da metade do valor mensal dos serviços contratados pelo cliente COPASA-MG.

Inclusive, parte dos equipamentos que deveriam ser fornecidos pela Impugnante através do serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, foi dispensável, porque o cliente COPASA-MG já os possuía, e já estavam instalados nas suas dependências. Neste sentido, veja-se o excerto abaixo, extraído do Anexo nº 6.



**TERMO DE REFERÊNCIA SPIN Nº C0102531
REDE DE DADOS**

1. Objeto

O objeto desta licitação é a contratação de empresa para prestação de serviço de transmissão de dados por meio de uma solução global de Rede de Telecomunicações de Dados, que permitirá à COPASA MG um atendimento integrado a todas as suas unidades de negócios no estado de Minas Gerais e em outros Estados, incluindo a instalação, manutenção e prestação de serviços técnicos de suporte, conforme especificações técnicas obrigatórias descritas no Termo de Referência.

Integram fisicamente à solução, o roteador da internet, os roteadores dos acessos MPLS e os equipamentos necessários à prestação do serviço.

Os demais roteadores são de propriedade da COPASA MG e já estão instalados nas dependências da mesma.

Não restam, portanto, dúvidas quanto à necessidade de se proceder os ajustes dos valores do serviço “TC CPE SOLUTION”, nas notas fiscais com destaque a menor do imposto, utilizando os percentuais previstos no Anexo VI (Anexo nº 7) do contrato, conforme metodologia esposada pelo Fisco no Anexo 2.

Primeiro cabe esclarecer que o presente caso não se amolda à hipótese de arbitramento prevista no art. 148 do CTN, como alegado pela Defesa, visto que foi trazido aos autos o contrato firmado entre a Autuada e seu cliente como embasamento

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ao lançamento, portanto, não se trata de construção de tese fiscal e sim, comparação entre os valores pactuados contratualmente e aqueles faturados nos documentos fiscais.

No tocante ao argumento de que o Fisco apurou a base de cálculo com base em mera presunção decorrente da análise de excertos do contrato, não cabe razão à defesa.

Cabe primeiro trazer o ponto de partida da análise fiscal, qual seja, as Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicações – NFST, modelo 22, emitidas pela Autuada para a empresa Copasa-MG. Traz-se, a título de exemplo a NFST nº 016177117 de 12/11/19, colacionada aos autos:

| | | | | | | | | | | | | | | |
|---|--|---|--|---------------------------------|------------------------------|--|-------------------------------------|--------------------------------------|--------------------------------------|--|--------------------------------------|---------------------------------|------------------|--|
|  | TELEMAR NORTE LESTE S/A CNPJ: 33.000.118/0003-30 - INSC. ESTADUAL: 062.149964.00-47 PCA MILTON CAMPOS,16 - BELO HORIZONTE - MG CEP: 30130-040 MATRIZ CNPJ: 33.000.118/0001-79 | PAG.: 1/2 | | | | | | | | | | | | |
|   00100404 |  CTCE BELO HORIZONTE MG PL2 COMPANHIA DE SANEAMENTO DE MINAS GERAIS COPASA MG RUA MAR DE ESPANHA,453 SANTO ANTONIO 30330-270 BELO HORIZONTE MG | <table border="1"><tr><td>DATA DE EMISSAO 12/11/2019</td><td>CONTRATO 001-4685 0 1</td></tr><tr><td>CNPJ / CPF 17281106000103</td><td></td></tr><tr><td>INSCRICAO ESTADUAL 0620001390014</td><td>VALOR A PAGAR R\$ 5.933,47</td></tr><tr><td>TIPO DE TERMINAL CIRCUITOS /PS/TP</td><td></td></tr><tr><td>COD. DEB. AUTOMATICO 141704665469</td><td>VENCIMENTO 15/12/2019</td></tr><tr><td>CODIGO DDD 31</td><td></td></tr></table> | DATA DE EMISSAO 12/11/2019 | CONTRATO 001-4685 0 1 | CNPJ / CPF 17281106000103 | | INSCRICAO ESTADUAL 0620001390014 | VALOR A PAGAR R\$ 5.933,47 | TIPO DE TERMINAL CIRCUITOS /PS/TP | | COD. DEB. AUTOMATICO 141704665469 | VENCIMENTO 15/12/2019 | CODIGO DDD 31 | |
| DATA DE EMISSAO 12/11/2019 | CONTRATO 001-4685 0 1 | | | | | | | | | | | | | |
| CNPJ / CPF 17281106000103 | | | | | | | | | | | | | | |
| INSCRICAO ESTADUAL 0620001390014 | VALOR A PAGAR R\$ 5.933,47 | | | | | | | | | | | | | |
| TIPO DE TERMINAL CIRCUITOS /PS/TP | | | | | | | | | | | | | | |
| COD. DEB. AUTOMATICO 141704665469 | VENCIMENTO 15/12/2019 | | | | | | | | | | | | | |
| CODIGO DDD 31 | | | | | | | | | | | | | | |
| VALOR REFERENTE A CONTA CUSTOMIZADA DETALHES DISPONIBILIZADOS NO SITE TELEMAR | | | | | | | | | | | | | | |
| PAG./LINHA | DATA | DESCRICAO | VALOR | | | | | | | | | | | |
| PRESTADORA TELEMAR NORTE LESTE S/A NFST N. 00016177117/SERIE /SUB-SERIE | | | | | | | | | | | | | | |
| RESUMO DOS SERVICOS NO PERIODO | | | | | | | | | | | | | | |
| TC CPE | | | 3.275,45 | | | | | | | | | | | |
| TC IP CONNECT | | | 2.658,02 | | | | | | | | | | | |
| BASE DE CALCULO ICMS 2.658,02 | | | TOTAL NOTA FISCAL SERVICOS 5.933,47 | | | | | | | | | | | |
| ALIQUOTA 27% | | | | | | | | | | | | | | |
| VALOR 717,66 | | | | | | | | | | | | | | |
| ISS | | | | | | | | | | | | | | |
| RESERVADO AO FISCO | | | | | | | | | | | | | | |
| 4e72.5524.f5d3.3356.24a5.bf14.b7bb.11b8 | | | | | | | | | | | | | | |
| FATURA N.: 1700437433094 TELEMAR NORTE LESTE S/A - PCA MILTON CAMPOS,16 - BELO HORIZONTE - MG CEP: 30130-040 CNPJ: 33.000.118/0003-30 - INSC. ESTADUAL: 062.149964.00-47 | | | | | | | | | | | | | | |
| CONTRIBUICOES:PARA O FUST(1%) FUNTEL(0,5%) DO VALOR DOS SERVICOS, NAO REPASSADAS AS TARIFAS. | | | | | | | | | | | | | | |
| *** FIM DO DETALHAMENTO DA CONTA *** | | | | | | | | | | | | | | |

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Observa-se que a Impugnante, ao emitir a NFST para documentar a prestação de serviço objeto do contrato acima descrito, informa os seguintes serviços prestados pela OI S/A: “TC CPE” e “TC IP CONECT”.

Confira-se o detalhamento dos valores informados na NFST conforme planilha anexada aos autos:

| DOCUMENTO | COD | DESC-RESU-COD | VALOR | NOTA-FISCAL | BLOCO | DT-SERVICO | VLR-SERVICO-ICMS |
|----------------|-------|--------------------------------|---------|-------------|--------------|------------|------------------|
| 17281106000103 | 56589 | ASS.ACESSO LOCAL 200MBPS | 1832,44 | 16177117 | TC IP CONECT | 20191112 | 494,76 |
| 17281106000103 | 19513 | TC CPE SOLUTION-ALUG.MED.PORTE | 2921,63 | 16177117 | TC CPE | 20191112 | 0,00 |
| 17281106000103 | 56539 | TC IP ACCES.CONEC.AS.AC.LC 34M | 825,58 | 16177117 | TC IP CONECT | 20191112 | 222,91 |
| 17281106000103 | 19505 | TC CPE SOLUTION-ALUG.PEQ.PORTE | 353,82 | 16177117 | TC CPE | 20191112 | 0 |

Dos serviços descritos na NFST, apenas o “TC IP Conect” integra a base de cálculo do ICMS, o qual representa 44,80% (quarenta e quatro vírgula oitenta por cento) do valor total do serviço e o “TC CPE”, prestação não tributada na nota fiscal, representa 55,20% (cinquenta e cinco vírgula vinte por cento do valor do serviço).

Verifica-se que o objeto do contrato de prestação de serviço firmado entre a Autuada e a COPASA-MG, conforme cláusula primeira, é a “prestação de serviços de transmissão de dados, por meio de uma solução global de rede de comunicação de dados, conforme “Termo de Referência” e “Anexos”, integrantes deste instrumento”, que permita à Copasa um atendimento integrado a todas as unidades de negócios no Estado de Minas Gerais e em outros.

Cabe lembrar, que a unicidade do contrato é prevalente, e de natureza determinada pela prestação de serviço essencial que levou o tomador do serviço a contratar a Autuada.

Destaque-se que a cláusula décima quarta reafirma que o “Termo de Referência” e os “Anexos” são parte integrante do referido contrato.

Da leitura do Anexo VI do referido contrato – Preço Global Anual da Solução – detalhado cada item (referenciando os anexos do contrato) na composição dos serviços contratados, observa-se que apenas os itens relativos aos anexos IV-C e V-B estão listados como não tributados pelo ICMS. A planilha Anexo VI apresenta os valores que compõem o preço total do serviço por item.

Para melhor ilustrar traz-se mais uma vez o recorte do contrato:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ANEXO VI - PREÇO GLOBAL ANUAL DA SOLUÇÃO

| ITEM | PREÇO | IMPOSTOS (INFORMAR NOME E PERCENTUAL) |
|---------------------------------------|--------------------------|---|
| 1 PREÇO TOTAL MENSAL ANEXO I | R\$ 71.110,74 | ICMS(25%); PIS(0,65%); COFINS(3%) |
| 2 PREÇO TOTAL MENSAL ANEXO I-A | R\$ 10.087,55 | CIRCUITO ICMS(25%); PIS(0,65%); COFINS(3%)-CPE PIS(1,65%); COFINS(7,60%) |
| 3 PREÇO TOTAL MENSAL ANEXO II | R\$ 12.040,74 | ICMS(25%); PIS(0,65%); COFINS(3%) |
| 4 PREÇO TOTAL MENSAL ANEXO III | R\$ 109.086,13 | ICMS(MG 25%; RJ 29%); PIS(0,65%); COFINS(3%) |
| 5 PREÇO TOTAL MENSAL ANEXO IV | R\$ 771.981,29 | ICMS(25%); PIS(0,65%); COFINS(3%) |
| 6 PREÇO TOTAL MENSAL ANEXO IV-A | R\$ 22.042,41 | CIRCUITO ICMS(25%); PIS(0,65%); COFINS(3%)-CPE PIS(1,65%); COFINS(7,60%) |
| 7 PREÇO TOTAL MENSAL ANEXO IV-C | R\$ 93.882,42 | PIS(1,65%); COFINS(7,60%) |
| 8 PREÇO TOTAL MENSAL ANEXO V-A | R\$ 41.940,00 | ICMS(25%); PIS(0,65%); COFINS(3%) |
| 9 PREÇO TOTAL MENSAL ANEXO V-B | R\$ 488,76 | PIS(1,65%); COFINS(7,60%) |
| PREÇO GLOBAL MENSAL DA SOLUÇÃO | R\$ 1.132.660,04 | Um milhão, cento e trinta e dois mil, seiscentos e sessenta reais e quatro centavos |
| PREÇO GLOBAL ANUAL DA SOLUÇÃO | R\$ 13.591.920,48 | Treze milhões, quinhentos e noventa e um mil, novecentos e vinte reais e quarenta e oito centavos |

Como exposto pelo Fisco, e conforme comprovam os anexos do instrumento contratual (Anexo IV-C e V-B), estão informados os locais onde deverão ser instalados os equipamentos aceleradores/otimizadores WAN, para a prestação do serviço contratado, qual seja a “prestação de serviços de transmissão de dados”.

Os serviços relacionados nos anexos IV-C e V-B, representam, na composição do preço global do serviço, respectivamente, 8,29% e 0,04%, o que perfaz a porcentagem da rubrica “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” em 8,33%.

A Fiscalização promove o cotejamento entre as duas bases financeiras e identifica diminuição dos valores lançados a título de base de cálculo do ICMS na medida em que a Impugnante emite faturas com percentuais superiores às bases contratuais para o denominado serviço “TC CPE”.

Diante do exposto, verifica-se que os valores apurados pelo Fisco não foram arbitrados, como alega a Impugnante. Os valores dos serviços tomados pelo Fisco são os preços acordados entre as partes para a prestação de serviços, conforme instrumento contratual anexado aos autos.

Da análise das duas bases (notas fiscais e contratos), constata-se que os valores dos serviços destacados nas notas fiscais não observaram as diretrizes delimitadas nos instrumentos contratuais assinados entre a Autuada e COPASA/MG, portanto, não há que se falar em ofensa ao exercício da liberdade econômica do Contribuinte.

Conforme demonstra a Fiscalização, inclusive com exemplos práticos calcados nos documentos fiscais emitidos, a Autuada, ao emitir as Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicações – NFST, modelo 22, deliberadamente aumentou os valores da rubrica “TC CPE Solution – Aluguel”, o qual não integra a base de cálculo do imposto constante da nota fiscal emitida, de modo a reduzir a parcela tributada (TC IP CONECT), desvinculado do previsto na planilha de preços constante do contrato firmado com a COPASA-MG.

Noutra toada, a Impugnante alega que a jurisprudência do STF, STJ é no sentido de que não compõe a base de cálculo do ICMS, as operações preparatórias do serviço de comunicação (locação de bens móveis), por configurarem atividades-meio ou suplementares. E que as decisões do TJMG confirmam a impossibilidade de incidência do ICMS sobre receitas de locação.

Registre-se mais uma vez que a exigência fiscal somente contempla a parcela da base de cálculo de prestação de serviço de comunicação, acrescida na rubrica “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, em desacordo com o contrato de prestação de serviço firmado entre a Autuada e a Copasa, por se referir, na verdade, aos serviços de “ACESSO TC VPN VIP” e “TC IP ACCES.CONEC”.

Ademais, ainda que não objeto da autuação, vale dizer que é entendimento prevalente neste Conselho de Contribuintes que os valores relativos à locação de equipamentos vinculados à prestação de serviços de comunicação, como no caso do “TC CPE SOLUTION” são considerados prestação de serviços de telecomunicações e comunicação de dados, o qual engloba o fornecimento de equipamentos necessários à sua execução, portanto, compõem a base de cálculo do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de comunicação (Acórdãos nºs 23.884/21/3ª, 21.755/15/3ª, 21.224/13/3ª e 19.903/12/2ª).

Diante do exposto, correta a exigência da diferença do ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75. Confira-se:

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:

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

(...)

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já a multa capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da citada lei (Multa Isolada) foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

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

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...) É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS. APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BRF BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR).

(...)

(GRIFOU-SE)

Assim, reiterando, a ausência de recolhimento integral da obrigação principal sujeita o contribuinte à penalidade moratória, prevista no art. 56 da Lei nº 6.763/75, e, existindo ação fiscal, a pena prevista no inciso II do referido dispositivo legal.

Por outro lado, ao descumprir a norma tributária, ocorre o inadimplemento pelo contribuinte de obrigação tributária acessória, sujeitando-se o infrator à penalidade prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da mencionada lei.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, por maioria de votos, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Vencido o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes (Relator), que o considerava nulo. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencido o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes (Relator), que o julgava improcedente. Designado relator o Conselheiro Hélio Victor Mendes Guimarães (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Iara Maria Diniz Leite e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 11 de maio de 2022.

Hélio Victor Mendes Guimarães
Relator designado

Marcelo Nogueira de Moraes
Presidente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

| | | |
|-------------------|-----------------------------------|-----------------|
| Acórdão: | 23.151/22/2ª | Rito: Ordinário |
| PTA/AI: | 01.002185983-92 | |
| Impugnação: | 40.010153393-51 | |
| Impugnante: | Oi S.A. - Em Recuperação Judicial | |
| | IE: 062269679.00-26 | |
| Proc. S. Passivo: | ANDRÉ MENDES MOREIRA/Outro(s) | |
| Origem: | DF/BH-2 - Belo Horizonte | |

Voto proferido pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS incidente na prestação de serviços de comunicação, no período de dezembro de 2016 a dezembro de 2019, em decorrência da não inclusão na base de cálculo do imposto dos valores oriundos do serviço de comunicação de dados, prestados para o cliente Companhia de Saneamento de Minas Gerais (COPASA-MG), deixando de incluir parcelas sujeitas a tributação, indevidamente intituladas como serviços de “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”.

A Impugnante sustenta que a Fiscalização, dentre outros argumentos, não teria observado o disposto na legislação vigente no que tange as hipóteses de arbitramento, citando os arts. 148 do CTN e 53 do RICMS/02.

A Fiscalização, por sua vez, manifesta insurge contra tal manifestação, por entender que não teria arbitrado o valor, mas tão somente interpretado o disposto no contrato entabulado pela Autuada com a Contratante. Destacando que o trabalho fora realizado da seguinte forma:

Para melhor compreensão do trabalho do Fisco, necessário, em um primeiro momento, tecer alguns esclarecimentos sobre os serviços de telecomunicações relacionados neste auto de infração.

Assim, consoante relato contido na página da Autuada na internet, nos serviços dedicados a grandes empresas, destacamos os serviços IP CONNECT que permite que empresas tenham acesso à Internet com alto nível de desempenho e performance, e o VPN VIP que é a solução para formação de redes virtuais privadas que permite a convergência de voz, dados e vídeo, com banda garantida.

Consoante descrição fornecida pela Autuada, o serviço “TC CPE SOLUTION” é um produto que consiste na locação de equipamentos, com serviços de instalação, manutenção, atendendo a toda a rede de comunicação

de dados, internet e voz de seu cliente. A sigla CPE significa “Customer Premises Equipment”, termo utilizado para designar os equipamentos terminais de rede situados dentro dos limites de propriedade do cliente.

Pois bem, de acordo com o entendimento da Autuada, o “TC CPE SOLUTION” é um serviço de caráter preparatório e auxiliar que visa viabilizar a posterior prestação do serviço de telecomunicação e, portanto, não deve ser submetido à tributação do ICMS.

Registre-se, novamente, que essas definições do “TC CPE SOLUTION”, consolidam o entendimento da Autuada, e se encontram discriminadas em documentação apresentada ao Fisco. Não decorre de interpretação do Fisco Estadual.

Assim, feitos os esclarecimentos acima, para verificar se os serviços “TC CPE SOLUTION” foram prestados conjuntamente com os serviços de comunicação de dados, intitulados “ACESSO TC VPN VIP” e “TC IP ACCES.CONEC”, bem como os respectivos valores destacados, o Fisco Estadual requereu à Autuada, a apresentação do contrato firmado com o cliente COPASA-MG objeto deste auto de infração.

Em atendimento, a Autuada apresentou os arquivos “CONTRATO ORIGINAL 2013 ASSINADO E DATADO”, “Termo de Referencia 0520120642PPS Serviços Transmissão Dados”, “Especificações Waas e Internet”, “1 TA COPASA Aguas Minerais Assinado”, “1o TA Contrato 13.0077 Alteração Vencimento Assinado”, “1o TA Termo de Cessão 13.0202 COPANOR Assinado”, “2o TA Contrato 13.0077 Renovação (Alterado 3a Clausula) Assinado Oi COPA.-”, “7o TA Contrato 13 0077 COPASA Renov 3-1-17”, todos em formato PDF. E, de acordo com referido contrato, tem por objeto a prestação de serviço de transmissão de dados, por meio de uma solução global de rede de comunicação de dados, que permita à COPASA-MG um atendimento integrado a todas as unidades de negócios no Estado de Minas Gerais e em outros Estados.

Conforme se depreende das cláusulas contidas neste contrato, o cliente COPASA-MG, pagou à Autuada, o preço global mensal constante do Anexo VI, no qual estão incluídas todas e quaisquer despesas, diretas e indiretas necessárias para a execução e prestação dos serviços objeto do contrato(...)

Conforme exposto acima e nas considerações iniciais do presente Relatório Fiscal, é possível verificar que as

receitas contidas nos “ANEXO IV-C” e “ANEXO V-B”, foram consideradas pela Autuada na rubrica “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”.

Pois bem, conforme se depreende do Anexo VI deste contrato, as porcentagens do “ANEXO IV-C” e “ANEXO V-B”, na composição do preço global, são respectivamente 8,29% e 0,04%. Logo, a porcentagem da rubrica “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” é de 8,33%.

Contudo, ao promover a emissão das NFST referentes ao serviço de comunicação de dados contratado pelo COPASA-MG, relacionadas no Anexo 2, a Autuada acabou por acrescer o percentual referente ao serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, conforme exemplo abaixo:

- NFST nº 016177117 de 12/11/2019: Valor Total – R\$ 5.933,47; item “TC CPE” – R\$ 3.275,45 e item “TC IP CONNECT” – R\$ 2.658,02.

Nesse exemplo, a porcentagem do valor da rubrica “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” em relação ao valor total da NFST, é de 55,20%, ao invés de 8,33%, conforme prevê o Anexo VI do contrato.

Deste modo, evidente está que a Autuada ao promover esse acréscimo, especificamente no percentual das cobranças intituladas “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, passou a incluir na parte não tributada uma parcela muito maior do que a parte tributada, de modo que os valores do contrato possam ser gerenciados, dosados para que a base de cálculo do imposto fique do agrado da empresa.

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

Inicialmente, restou inconteste nos autos que a Autuada atendeu as intimações da Fiscalização, oportunidades nas quais apresentou a copia do contrato, conforme denota-se dos autos – “CONTRATO ORIGINAL 2013 ASSINADO E DATADO”, “Termo de Referencia 0520120642PPS Serviços Transmissão Dados”, “Especificações Waas e Internet”, “1 TA COPASA Aguas Minerais Assinado”, “1o TA Contrato 13.0077 Alteração Vencimento Assinado”, “1o TA Termo de Cessão 13.0202 COPANOR Assinado”, “2o TA Contrato 13.0077 Renovação (Alterado 3a Clausula) Assinado Oi COPA..-”, “7o TA Contrato 13 0077 COPASA Renov3-1-17”, todos em formato PDF. E, de acordo com referido contrato, tem por objeto a prestação de serviço de transmissão de dados, por meio de uma solução global de rede de comunicação de dados, que permita à COPASA-MG um atendimento integrado a todas as unidades de negócios no Estado de Minas Gerais e em outros Estados”.

Sendo certo que a contratante realiza o pagamento com preço global, oportunidade na qual a Autuada emite o respectivo documento fiscal, com as consignações pertinentes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Referido contrato estabelece que o custo do serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” seria de 8,29% + 0,04%, somando a porcentagem de 8,33%.

A Fiscalização destaca que, a Impugnante, ao emitir as notas fiscais relativas ao contrato em questão, acresceu percentual referente ao serviço de gerenciamento de redes no importe de 55,20%.

Pois bem, conforme se depreende do Anexo VI deste contrato, as porcentagens do “ANEXO IV-C” e “ANEXO V-B”, na composição do preço global, são respectivamente 8,29% e 0,04%. Logo, a porcentagem da rubrica “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” é de 8,33%.

Contudo, ao promover a emissão das NFST referentes ao serviço de comunicação de dados contratado pelo COPASA-MG, relacionadas no Anexo 2, a Autuada acabou por acrescentar o percentual referente ao serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, conforme exemplo abaixo:

- NFST nº 016177117 de 12/11/2019:

Valor Total – R\$ 5.933,47;

item “TC CPE” – R\$ 3.275,45 e

item “TC IP CONNECT” – R\$ 2.658,02.

Nesse exemplo, a porcentagem do valor da rubrica “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” em relação ao valor total da NFST, é de 55,20%, ao invés de 8,33%, conforme prevê o Anexo VI do contrato.

Deste modo, evidente está que a Autuada ao promover esse acréscimo, especificamente no percentual das cobranças intituladas “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, passou a incluir na parte não tributada uma parcela muito maior do que a parte tributada, de modo que os valores do contrato possam ser gerenciados, dosados para que a base de cálculo do imposto fique do agrado da empresa.

Conseqüentemente, ainda nos termos do relatório fiscal, o Fisco autuou a Impugnante e:

Assim sendo, no presente Auto de Infração, o Fisco está exigindo o ICMS incidente sobre a parcela da base de cálculo de prestação de serviço de comunicação, acrescida na rubrica “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, em desacordo com o contrato de prestação de serviço firmado entre a Autuada e a Copasa-MG.

Insta destacar o entendimento da Autuada de que a parcela relativa aos serviços intitulados pela Contribuinte como “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” seria não tributada pelo ICMS. Lado outro, o presente Auto de Infração não cuida da discussão sobre a

incidência de ICMS nessas rubricas, cuida apenas da parcela que a própria Contribuinte entende como tributada pelo ICMS.

Para demonstrar a apuração dos valores não incluídos pela Autuada na base de cálculo do ICMS incidente sobre o serviço de comunicação, o Fisco elaborou o Anexo 2, no qual relaciona as notas fiscais de serviço de comunicação emitidas pela Autuada, demonstrando a parcela não incluída na base de cálculo do serviço de “ACESSO TC VPN IP” e “TC IP ACCES.CONEC.

Por oportuno, conforme denota-se dos autos restou comprovado que no contrato entabulado entre a Autuada e o Banco do Brasil, há serviços que são fatos geradores do ISS (serviços de gerenciamento de redes) e do ICMS (comunicação). Restando incontroverso nos autos que os serviços de gerenciamento de redes não se sujeitam ao ICMS, inclusive a Fiscalização destaca:

Sendo assim, neste auto de infração, não se discute a incidência ou não do ICMS sobre o serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, mas, sim, o fato de embutir no valor deste serviço, parcela significativa das cobranças por serviços de comunicação de dados, para o cliente COPASA-MG, de modo a reduzir indevidamente a base de cálculo do ICMS no mesmo valor dos serviços incluídos, mantendo inalterado o valor pago pelo cliente.

É de se notar que o contrato cerne da questão tem por objeto “prestação de serviço de transmissão de dados, por meio de uma solução global de rede de comunicação de dados, que permita à COPASA-MG um atendimento integrado a todas as unidades de negócios no Estado de Minas Gerais e em outros Estados.”

É incontroverso que os serviços de gerenciamento de redes não se sujeitam ao ICMS, tratando-se de serviços de valor adicionado, premissa que não é questionada neste processo pelo Fisco. A controvérsia cinge-se à determinação da base de cálculo do ICMS incidente sobre os serviços de comunicação tributáveis.

Segundo o Fisco, da leitura do contrato celebrado entre a Impugnante e o Banco do Brasil, verifica-se que, na composição de seu preço unitário, os serviços de “TC CPE SOLUTION”, e gerenciamento de redes, representavam, respectivamente, 8,33% do CUSTO do serviço.

Analisando as notas fiscais emitidas pela Impugnante, constatou o Fisco que, em algumas delas, o serviço de gerenciamento de redes representava uma porcentagem 55,20% no valor final da nota.

Denota-se claramente que a Fiscalização, reajustou a base de cálculo do tributo, de forma a representar exatamente o valor do custo, efetivando assim o arbitramento da base de cálculo ICMS.

Todavia, para arbitrar a base de cálculo, a Fiscalização obrigatoriamente deve observar as hipóteses previstas no art. 148 do CTN e no art. 53 do RICMS/02.

CTN

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

RICMS/02

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

I - não forem exibidos à fiscalização os elementos necessários à comprovação do valor da operação ou da prestação, inclusive nos casos de perda ou extravio de livros ou documentos fiscais;

II - for declarado em documento fiscal valor notoriamente inferior ao preço corrente da mercadoria ou da prestação do serviço;

III - a operação ou a prestação do serviço se realizarem sem emissão de documento fiscal;

IV - ficar comprovado que o contribuinte não emite regularmente documento fiscal relativo às operações ou prestações próprias ou naquelas em que seja o responsável pelo recolhimento do imposto;

V - ocorrer a falta de seqüência do número de ordem das operações de saídas ou das prestações realizadas, em Cupom Fiscal, relativamente aos números que faltarem;

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

No caso dos autos a Autuada apresentou todos os documentos solicitados pela Fiscalização, o que afasta o inciso I do art. 53; não há provas que o valor que constam nos documentos fiscais são inferiores ao preço corrente, afastando o inciso II do art. 53; foram emitidos os documentos fiscais, com o que, também não há que se falar em aplicar o disposto no inciso III do mesmo artigo; também não há provas no sentido de que o contribuinte não emita documentos fiscais regularmente, ou que tenha algum problema na seqüência do número de ordem das operações, afastando portanto o disposto nos incisos IV e V do mesmo artigo; e, por fim, não há provas que os documentos e declarações apresentadas pela Autuada não mereçam fé, afastando o disposto no inciso VI do mesmo artigo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por oportuno, é importante citar excerto do voto vencido proferido no Acórdão nº 24.006/21/3ª, da lavra do Conselheiro Thiago Álvares Feital, que analisou caso análogo:

DA LEITURA DO ART. 53 DO RICMS/02, VERIFICA-SE QUE NÃO EXISTEM NO PRESENTE CASO QUAISQUER DAS SITUAÇÕES QUE AUTORIZAM O ARBITRAMENTO DA BASE DE CÁLCULO PELO FISCO.

A IMPUGNANTE APRESENTOU OS DOCUMENTOS SOLICITADOS PELO FISCO — DESCARTANDO-SE A HIPÓTESE DO INCISO I DO ART. 53 — E, NÃO SE ENCONTRAM NOS AUTOS QUAISQUER PROVAS NO SENTIDO DE QUE OS PREÇOS POR ELA PRATICADOS SÃO INFERIORES AOS PREÇOS CORRENTES PARA OS SERVIÇOS EM QUESTÃO — O QUE AFASTA A APLICAÇÃO DO INCISO II DO MESMO ARTIGO. TENDO EMITIDO AS NOTAS FISCAIS COMPETENTES, TAMBÉM RESTAM AFASTADAS AS HIPÓTESES DOS INCISOS III A V.

LADO OUTRO, O ARBITRAMENTO, PARA PREVALECER, DEVERIA SUSTENTAR-SE NO INCISO VI DO ART. 53, O QUAL PREVÊ A SUA APLICAÇÃO “EM QUALQUER OUTRA HIPÓTESE EM QUE SEJAM OMISSOS OU NÃO MEREÇAM FÉ AS DECLARAÇÕES, OS ESCLARECIMENTOS PRESTADOS OU OS DOCUMENTOS EXPEDIDOS PELO SUJEITO PASSIVO OU POR TERCEIRO LEGALMENTE OBRIGADO.”

CONTUDO, TAMBÉM ESTA HIPÓTESE É INAPLICÁVEL, UMA VEZ QUE NÃO CONSTAM DOS AUTOS, SALVO MELHOR JUÍZO, DOCUMENTOS CAPAZES DE DEMONSTRAR QUE OS DOCUMENTOS DA IMPUGNANTE NÃO MERECEM FÉ.

PELO CONTRÁRIO, A ARGUMENTAÇÃO DESENVOLVIDA PELO FISCO, NO SENTIDO DE QUE DEVE HAVER EQUIVALÊNCIA ENTRE O VALOR DE CUSTO DE UM SERVIÇO E O SEU PREÇO, NÃO CONVINCE E NÃO POSSUI QUALQUER RESPALDO NA TEORIA ECONÔMICA MAIS FUNDAMENTAL.

TRATA-SE DE UMA PRESUNÇÃO, SALVO MELHOR JUÍZO, FRÁGIL, DIANTE DA DOCUMENTAÇÃO CONSTANTE DOS AUTOS.

No caso em comento, na realidade, também se constata que o lançamento partiu de uma presunção, salvo melhor juízo, frágil, diante da documentação constante dos autos.

Em que pese a legislação vigente preveja as hipóteses nas quais é possível utilizar de presunções fiscais, estas devem ser utilizadas somente em situações excepcionais, para não ir de encontro ao princípio da legalidade, conforme também muito bem elucidado no voto citado.

Por fim, é imperioso destacar que a composição de preço dos produtos é algo complexo, que demanda da análise de diversas questões, como as despesas operacionais e o lucro pretendido, questões que não foram avaliadas no caso em comento.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por todo o exposto, em preliminar, considero nulo o lançamento. No mérito, julgo-o improcedente.

Sala das Sessões, 11 de maio de 2022.

**Marcelo Nogueira de Moraes
Conselheiro**

CCMIG