

Acórdão: 18.221/07/1<sup>a</sup> Rito: Sumário  
Impugnação: 40.010118357-45  
Impugnante: Nextel Telecomunicações Ltda  
Proc. S. Passivo: Luciana de Toledo Pacheco Schunck/Outro(s)  
PTA/AI: 01.000152272-09  
Inscr. Estadual: 062.956363.00-16  
Origem: DF/ BH-3

**EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO DE TELEFONIA/CONSUMIDOR FINAL.** Constatado o aproveitamento indevido de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de serviço de comunicação na modalidade de telefonia, na condição de consumidor final. Infração caracterizada, nos termos dos artigos 66, inciso I, §2º, inciso I, alínea “a” e 70, inciso IV, do RICMS/02. Exigências fiscais de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, inciso II, reconhecidas e recolhidas, sendo devida a Multa Isolada capitulada no artigo 55, inciso XXVI, da Lei nº 6.763/75.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – APURAÇÃO INCORRETA/LIVRO CIAP.** A imputação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS apurados incorretamente no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP-C, não se encontra suficientemente caracterizada nos autos. Diante das alegações da Impugnante justifica-se o cancelamento das exigências fiscais.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - ALÍQUOTA DE ICMS - DIFERENCIAL - MATERIAL DE USO, CONSUMO E ATIVO PERMANENTE.** Constatada a falta de recolhimento da diferença de alíquotas de ICMS devida pelas aquisições de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, em decorrência de entradas no estabelecimento para uso, consumo e ativo permanente. Procedimento fiscal respaldado pelos artigos 2º, inc. II, 42, § 1º, item I, 43, inc. XII e 84, incisos I a IV, do RICMS/02. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II, da Lei 6763/75 reconhecidas e recolhidas.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre a constatação, através de conferência de livros e documentos fiscais, de que a Impugnante, no período de 01/01/2003 a 31/08/2005,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recolheu ICMS a menor em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS, provenientes de notas fiscais de serviço de comunicação na modalidade de telefonia, na condição de consumidor final e de créditos de ICMS apurados incorretamente no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, bem como pela falta de recolhimento da diferença de alíquota de ICMS nas aquisições de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação, destinadas ao “uso, consumo e ativo permanente”. Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II e Multa Isolada, capitulada no artigo 55, inciso XXVI, da Lei 6763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 444 a 451, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 539 a 547.

Na sessão do dia 13/12/2006, deliberou a 1ª Câmara de Julgamento exarar despacho interlocutório, o qual é cumprido pela Impugnante às fls.566 a 571 e apresentação dos documentos de fls. 572 a 687. O fisco se manifesta a respeito (fls. 689 a 695).

Intimada a ter vistas dos autos a Impugnante se manifesta às fls. 700 a 703. O Fisco mantém seu posicionamento às fl.705.

---

### **DECISÃO**

Preliminarmente, a Autuada informa que admitiu as infrações referentes às irregularidades 1.1 e 2 do Auto de Infração e efetuou o pagamento relativo em DAEs, conforme cópias às fls. 479 e 480. Entretanto, conforme se verifica através do confronto entre o crédito tributário indicado no Auto de Infração em questão e respectivo relatório fiscal e as cópias de DAE, conclui-se que não houve o pagamento integral referente a um dos itens citados.

De fato, apesar do pagamento efetuado em 02/06/2006 com multa reduzida conforme prevê a legislação, não foi recolhido o valor devido a título de multa isolada, em razão de apropriação indevida de imposto destacado nas notas fiscais de serviço de comunicação, na modalidade de telefonia, item 1.1. do Auto de Infração, no valor de R\$ 57,40, conforme documento de fls. 07.

Desta forma, diferentemente do que informa a Impugnante, não se pode considerar extinto o crédito tributário relativo ao item 1.1 do Auto de Infração, exceto na hipótese de que a liquidação tenha ocorrido e não se encontre nos autos.

Quanto ao mérito, restringe-se o mesmo, assim, à acusação fiscal contida no subitem 1.2 do Auto de Infração, cuja redação assim expressa:

“1.2 – Apropriou o imposto apurado incorretamente no quadro “demonstrativo da apuração do crédito a ser efetivamente apropriado” do Livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Imobilizado – CIAP, modelo C, (...) visto que na elaboração do coeficiente de creditamento,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

utilizou dados escriturados incorretamente no Livro de Registro de Saídas conforme demonstrado nos quadros 02 a 05”.

O “quadro 2” (fls. 15/19) denominado pelo Fisco de “revisão de lançamentos do Livro de Registro de Saídas”, a bem da verdade apenas transfere as operações escrituradas no campo “outras” para o campo “isentas/não tributadas”.

Destaca-se, como exemplo, o mês de janeiro/2003, onde o montante de R\$ 80.249,00, originalmente escriturado como “outras operações”, foi transferido no mencionado quadro para a coluna isentas/não tributadas.

Diferente o procedimento na hipótese de saídas para conserto, em que a escrituração no campo “outras” foi mantida pelo Fisco, como no mês de julho/2003.

Na primeira hipótese, os valores reclassificados pelo Fisco referem-se às saídas de bens do imobilizado em transferência para outros estabelecimentos da Autuada, sem incidência do imposto; saídas de bens em comodato e serviço de locação de equipamentos, todas as operações amparadas pela não-incidência do ICMS.

A rigor, melhor seria que o Fisco tivesse utilizado, ao contrário do relatado no AI, a seguinte expressão: (...) visto que na elaboração do coeficiente de creditamento, utilizou incorretamente os dados escriturados no Livro de Registro de Saídas.

Tal menção deriva da análise de que o trabalho do Fisco consistiu exclusivamente em alterar o cálculo do coeficiente, ou seja, mantendo atreladas as operações tributadas e aquelas decorrentes de remessa para consertos, porém apartando as saídas amparadas pela não-incidência mencionadas linhas atrás, conforme “quadro 3”, ao contrário da Impugnante que considerou, no CIAP, todas as saídas no campo “tributadas/exportação” comparadas com igual montante no campo de “total de saídas”.

Como exemplo o mês de janeiro/03:

Partes	Tributadas/exportação	Total de saídas	Coeficiente de creditamento
Contribuinte	223.631,97	223.631,97	1,000000
<b>Fisco</b>	<b>143.382,97</b>	<b>223.631,97</b>	<b>0,641156</b>

A diferença consiste no expurgo realizado pelo Fisco inerente às saídas de ativo imobilizado e rádios amparadas pela não-incidência, bem como valores relativos a aluguel de rádios comunicadores.

A defesa centra sua tese no direito à não-incidência nas saídas dos equipamentos (imobilizado e comodato) e no afastamento dos valores recebidos a título de aluguel da hipótese de incidência do ICMS.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Afirma, também, de forma categórica, que não apropriou créditos originários das aquisições dos rádios comunicadores.

No tocante a esta assertiva, o Fisco salienta que o estorno promovido independe da apropriação dos créditos ou não, pois a análise prende-se ao cálculo dos coeficientes.

Neste ponto, com razão o Fisco, pois os créditos objeto do estorno referem-se a outros créditos de imobilizados adquiridos e regularmente lançados na escrita fiscal. Assim, se configurado o cálculo errôneo dos coeficientes de aproveitamento de crédito, o que está a estornar são valores relativos a outros bens e não aos rádios comunicadores.

A tese da defesa, neste aspecto, somente seria admissível se o Fisco estivesse trabalhado com estorno de créditos irregularmente apropriados por outros motivos que não o rateio entre saídas tributadas e não tributadas, como por exemplo, em decorrência de bens alheios, dentre outros.

Não sendo o caso, necessário se faz analisar a dita reclassificação do Fisco. Com efeito, a legislação que rege a matéria cuidou de estabelecer a forma de aproveitamento de créditos relativos a bens incorporados ao ativo permanente:

RICMS/2002

“Art. 66 - Observadas as demais disposições deste Título, será abatido, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, desde que a elas vinculado, o valor do ICMS correspondente:

(...)

II - à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º deste artigo;

§ 3º - O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento observará, além do disposto nos §§ 7º a 10 do artigo 70 deste Regulamento, o seguinte:

I - será feito à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;

(...)

IV - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração do imposto, no montante determinado, conforme o caso, pelos incisos I e II deste parágrafo ou pelo § 8º do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

artigo 70 deste Regulamento, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente e o crédito correspondente serão escriturados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP), modelo C.”

Trata-se, portanto, de previsão de uma forma própria de aproveitamento de crédito, em parcelas mensais e sucessivas, com utilização de instrumento específico para escrituração e apuração do montante a ser apropriado mensalmente, o livro CIAP-C.

A vedação estabelecida à utilização do crédito do ativo na proporção das operações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações e prestações praticadas pelo contribuinte está prevista no seguinte artigo do RICMS/2002:

“Art. 70 - Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

§ 7º - Em cada período de apuração do imposto, não será admitido o abatimento de que trata o inciso II do caput do artigo 66 deste Regulamento, na forma prevista no § 3º do mencionado artigo, na proporção das operações ou prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações ou prestações.

§ 8º - Na hipótese do parágrafo anterior, para cálculo do valor a ser abatido a título de crédito, deverá ser:

I - multiplicado o valor total do imposto incidente na operação relativa à entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento por 1/48 (um quarenta e oito avos);

II - calculado o percentual das operações ou das prestações tributadas em relação ao total das operações ou das prestações realizadas no período;

III - multiplicado o valor obtido no inciso I pelo percentual encontrado no inciso II, correspondendo o resultado ao crédito a ser apropriado.”

Como visto no texto reproduzido acima, a legislação promove a vinculação entre créditos e saídas tributadas em cada período de apuração através da proporção estabelecida pelo cálculo do coeficiente representado pelo percentual de saídas tributadas em relação às saídas totais, multiplicado pelo total de crédito apurado como saldo do CIAP.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste sentido, torna-se fundamental interpretar o texto legal, de forma a validar ou não o procedimento do Fisco. Para tanto, há de se tomar como ponto de partida a redação do § 6º do art. 71 do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 71 - O contribuinte deverá efetuar o estorno do imposto creditado sempre que o serviço tomado ou a mercadoria ou o bem entrados no estabelecimento:

.....

§ 6º - Em qualquer período de apuração do imposto, se bens do ativo permanente entrados no estabelecimento até 31 de julho de 2000 forem utilizados na comercialização, industrialização, produção, geração ou extração de mercadorias que resulte em saídas isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida, ou na prestação de serviços isentos, não tributados ou com base de cálculo reduzida, haverá estorno proporcional dos créditos escriturados, observado o disposto no artigo 74 deste Regulamento". (grifos não constam do original).

Pela redação posta no dispositivo, não é de difícil interpretação entender que a proporcionalidade entre saídas tributadas e não tributadas leva em consideração a atividade fim do estabelecimento, ou seja, o resultado advindo do uso dos bens do ativo. Neste caso, o serviço de comunicação é que será levado em conta na elaboração dos coeficientes de creditamento.

Melhor explicando, *in casu*, do montante de serviços de comunicação prestados é que se extrai a proporcionalidade, ou seja: serviços de comunicação tributados pelo ICMS confrontados com serviços de comunicação não tributados pelo imposto (isenção ou não-incidência, exceto aquela derivada de exportação).

Desta forma, as saídas contabilizadas como “não operacionais” não serão levadas ao cálculo da proporcionalidade.

A Consulta de Contribuintes nº 011/2006, não obstante tratar de prestação de serviço de transporte, guarda o mesmo conceito, na esteira do raciocínio acima mencionado. Naquela oportunidade, a Consulente dirigiu-se à DOET/SUTRI da seguinte forma:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 011/2006 -  
(MG de 18/01/2006)

### EXPOSIÇÃO:

“A Consulente atua no ramo de prestação de serviços intermunicipal de transporte de passageiros e de cargas e apura o ICMS pelo sistema de débito e crédito.

Informa que parte de suas prestações encontra-se isenta e que, conforme previsto no § 7º do art. 70 da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Parte Geral do RICMS/02, não é permitido o crédito do insumo utilizado nas prestações de serviços na proporção das saídas isentas ou não-tributadas.

Informa, ainda, que, conforme disposto no inciso VIII, art. 66 da Parte Geral do RICMS/02, o percentual a ser aplicado sobre o crédito total será apurado mediante a divisão do valor das prestações alcançadas pelo imposto no faturamento total da empresa.

Acrescenta que o conceito de faturamento segundo a doutrina e a jurisprudência é toda aquela venda ou prestação de serviço cujo produto possa ser objeto de uma fatura, excluindo-se, pois, do conceito, aquela operação ou prestação que não possa ser representada por uma fatura.

Logo, para encontrar o valor correspondente ao faturamento da empresa, a Consulente exclui do valor total das operações e prestações consignadas no Livro de Registro de Saídas as seguintes saídas:

- a) devoluções de compras tributadas para efeito de crédito do vendedor;
- b) devoluções de compras efetuadas a empresas incluídas no Simples Minas ou programa equivalente de outras unidades da Federação;
- c) devoluções de compras realizadas e tributadas pelo sistema de substituição tributária;
- d) retorno de bens locados, sem incidência do ICMS;
- e) transferência de bens componentes do ativo imobilizado entre estabelecimentos, com a não-incidência do imposto;
- f) remessa para conserto, para dentro do Estado, cujas saídas ocorrem com suspensão do imposto.

Sendo assim, a Consulente vem apurando o valor do crédito pelas entradas de insumos, levando em consideração o faturamento da empresa no período em questão, tudo em obediência aos termos constantes do inciso VIII do art. 66, Parte Geral do RICMS/02.

Isso posto, CONSULTA:

Está correto o seu procedimento? Em caso negativo, como deve proceder?

RESPOSTA: Sim. O crédito do ICMS referente à aquisição de combustível, lubrificante, pneus e câmaras-de-ar de reposição e de material de limpeza empregados na prestação de serviço de transporte, previsto no inciso VIII,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

art. 66, Parte Geral do RICMS/02, é limitado ao mesmo percentual correspondente, no faturamento da empresa, ao valor das prestações alcançadas pelo imposto e restrito às mercadorias empregadas ou utilizadas exclusivamente em veículos próprios.

Desse modo, para fins de apuração do faturamento da empresa, as operações elencadas pela Consulente deverão ser excluídas.”

Como se percebe, a intenção do legislador infra-legal foi a de condicionar o crédito à proporcionalidade das prestações resultantes da utilização dos ativos imobilizados, ou, no caso da consulta, dos insumos necessários à prestação do serviço de transporte.

Estabelecida tal interpretação, cumpre verificar se as operações praticadas pela Autuada foram realizadas nos termos da legislação vigente, de forma a validar os institutos tributários por ela utilizados.

Com efeito, dispõe o RICMS/02:

RICMS/2002

“Art. 5º - O imposto não incide sobre:

(...)

XII - a saída de bem integrado ao ativo permanente, assim considerado aquele imobilizado pelo prazo mínimo de 12 (doze) meses, após o uso normal a que era destinado, exceto nas seguintes hipóteses:

(...)

XIII - a saída de bem em decorrência de comodato, locação ou arrendamento mercantil, observado o disposto no § 6º deste artigo;

(...)

Na esteira das regras transcritas, verifica-se que as saídas de bens do ativo, uma vez cumprida a anualidade requerida, foram corretamente registradas ao amparo da não incidência.

Do mesmo modo quanto às saídas dos rádios comunicadores, quando destinados aos usuários finais, em operação de comodato, registrando-se, neste caso, que a não tributação pelo ICMS alcança as saídas de bem em comodato ou locação, sem limitação de tempo de vigência imposta à operação, ou seja a legislação não estabeleceu prazo limite para a operação de comodato ou locação.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste sentido, as saídas de bens do ativo e remessas de rádios em comodato não devem ser consideradas para efeito de cálculo proporcional dos coeficientes de creditamento do imposto.

Por derradeiro, o faturamento, a título de aluguel, do uso mensal dos rádios comunicadores, tributados pela Impugnante pelo ISS, de competência municipal, amparado, portanto, pela não-incidência do imposto estadual.

Na linha adotada, trata-se, a toda evidência, de atividade operacional, uma vez que compõe seu *mix* de produtos e serviços. Neste sentido, correta, em tese, a separação dos valores faturados no cálculo da proporcionalidade para obtenção dos coeficientes mensais, contrapondo-se aos serviços tributados.

Ocorre, no entanto, que o Fisco, em inúmeros lançamentos, vem incluindo, na composição da base de cálculo dos serviços de comunicação, todos os valores recebidos, a qualquer título, tais como: aluguel de equipamentos, facilidades adicionais, serviços complementares e outras modalidades cobradas dos consumidores dos serviços, na esteira do disposto no § 4º do art. 43 do RICMS/02, como adiante transcrito:

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.

Buscando a interpretação adequada da disposição contida no § 4º, a DOET/SUTRI, em resposta a consulente prestadora de serviço de comunicação, assim externou:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONSULTA DE CONTRIBUINTE Nº 102/99

(MG de 22/07)

CONSULTA:

.....

3) A consulente pode titular o valor da assinatura como "aluguel", deixando de incluí-lo na base de cálculo do imposto?

RESPOSTA:

1 a 3) O Estado de Minas Gerais, por meio desta Superintendência, já se manifestou sobre a matéria em resposta à Consulta 266/98, que transcrevemos abaixo, em parte:

"A base de cálculo relativa à prestação de serviço de comunicação se constitui do preço do serviço como definido pelo inciso VII do art. 13 da mesma Lei 6763/75, estando nele compreendido todos os valores cobrados do usuário, tomador do serviço, pelo prestador, em função da prestação.

Nesse sentido, firmou-se o Convênio ICMS 69/98, já implementado em Minas Gerais, através do Decreto 39.836, de 24/08/98, estabelecendo como integrante da base de cálculo do ICMS, relativamente à prestação de serviço de comunicação, 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.

Desta forma, é de se concluir por negativa a indagação da consulente, tendo em vista que os serviços por ela prestados e relacionados nos itens "a", "b" e "f" da sua exposição integram a base de cálculo do ICMS em razão do que acima se expôs. Vale salientar que todos os valores cobrados do usuário em valor da prestação, inclusive aluguel de equipamentos (rádios) que se mantêm na propriedade da consulente integrarão a base de cálculo do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de comunicação." (Grifo não consta do original).

Esta Casa tem reiteradamente aprovado lançamentos com a exigência acima, em que pese opiniões em contrário. Sendo assim, a exclusão de tais valores da operação tributada, para fins de cálculo do coeficiente de creditamento, não se mostra correta, ainda que tais saídas não tenham sido levadas a débito do imposto pela Autuada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Cabe, sem dúvida, dentro das mesmas medidas, eventual exigência fiscal em decorrência do não recolhimento do imposto sobre tal rubrica, mantendo-se, todavia, intactos os créditos apropriados.

De se ressaltar, por oportuno, que em relação aos tais rádios comunicadores a Autuada não realizou a recuperação de créditos.

Sendo assim, a decisão administrativa citada pelo Fisco (Acórdão: 825/99/5<sup>a</sup>), não se aplica ao caso dos autos, por se tratar de comodato em outra área de produção ou comercialização, que não serviços de comunicação.

Diante do exposto, ACORDA a 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências relativas ao subitem 1.2 do AI. Pela Impugnante, sustentou oralmente, o Dr. Mauro Henrique Alves Pereira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), René de Oliveira e Sousa Júnior e Wagner Dias Rabelo.

**Sala das Sessões, 08/05/07.**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Presidente/Relator**

RNL/EJ