

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.876/08/1ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.000154842-87  
Impugnação: 40.010119945-50  
Impugnante: Telemar Norte Leste S/A  
IE: 062149964.00-47  
Proc. S. Passivo: Gabriel Prado Amarante de Mendonça/Outro(s)  
Origem: DF/BH-1- Belo Horizonte

**EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO – BENS DO ATIVO PERMANENTE – BENS ALHEIOS - MATERIAL DE USO E CONSUMO – NOTAS FISCAIS DESTINADAS A DESTINATÁRIO DIVERSO – NOTAS FISCAIS SEM DESTAQUE DO ICMS - APROVEITAMENTO A MAIOR.** Constatado aproveitamento indevido de créditos de ICMS referentes à parcela de 1/48 avos do crédito de ICMS de bens do ativo permanente apropriado a maior e lançamentos indevidos no livro CIAP de entrada de bens alheios à atividade, material de uso e consumo, notas fiscais destinadas a destinatário diverso e notas fiscais sem destaque do ICMS. Procedimento fiscal respaldado pelos artigos 66, 68, 70, incisos III e XIII, §§ 3º, 5º, 7º, 8º, itens 1 a 3 e 9, item 1 e 205, inciso V do Anexo V, todos do RICMS/96. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II da Lei 6763/75. Acolhimento parcial das razões da Impugnante para que, na apuração do coeficiente mensal, seja incorporado aos valores de base de cálculo as parcelas de serviços consideradas pela Autuada como sujeitas ao imposto municipal, e que tenham sido objeto de lançamento para exigência do ICMS.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – LIVRO FISCAL – ESCRITURAÇÃO IRREGULAR.** Constatada a escrituração do livro CIAP, Mod. “C”, em desacordo com o artigo 205, Anexo V, do RICMS/96. Portanto, legítima a aplicação da penalidade capitulada no artigo 54, inciso VII, alínea “a”, da Lei 6763/75.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no exercício de 2002, referentes à parcela de 1/48 avos do crédito de ICMS de bens do ativo permanente apropriado a maior, lançamento no livro CIAP de entrada de bens alheios; material de uso e consumo; notas fiscais sem destaque do imposto e documentos fiscais consignando destinatário diverso, bem como por escriturar o livro CIAP, Mod. “C”, em desacordo com o artigo 205, Anexo V, do RICMS/96.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II e Multa Isolada prevista no artigo 54, inciso VII, alínea “a”, ambos da Lei nº 6763/75.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 256 a 262, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 342 a 358.

Em sessão de 29.08.2007, a Egrégia 1ª Câmara decidiu exarar despacho interlocutório para que a Impugnante informasse a natureza das parcelas lançadas na “Planilha 7”, de fls. 27/33, sem qualquer manifestação da defesa.

Noutra data, em 21.11.2007, a 1ª Câmara converteu o julgamento em diligência, solicitando informações adicionais ao Fisco, que as apresentou, conforme documentos de fls. 370/374.

O documento de fls. 375 conferiu vista dos autos à Impugnante, que não se manifestou.

---

### **DECISÃO**

A autuação versa sobre aproveitamento indevido de créditos de ICMS, no exercício de 2002, referentes à parcela de 1/48 avos do crédito de ICMS de bens do ativo permanente apropriado a maior; em decorrência de apuração incorreta dos coeficientes, em relação aos créditos legítimos da empresa.

No mesmo lançamento, o Fisco excluiu créditos relativos a produtos identificados como bens alheios; material de uso e consumo; notas fiscais consignando destinatário diverso e notas fiscais sem destaque do ICMS, conforme “Planilha 4”, de fls. 18/21.

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista no artigo 56, inciso II e Multa Isolada prevista no artigo 54, inciso VII, alínea “a”, ambos da Lei nº 6763/75, sendo esta última, por escriturar o livro CIAP, Mod. “C”, em desacordo com o artigo 205, Anexo V, do RICMS/96.

#### **Item 1 do AI – Crédito de ICMS – Aproveitamento indevido**

Destaca o Fisco que a Impugnante concorda com a glosa de créditos de ICMS procedida pela Fiscalização, relativa à entrada de bens/mercadorias para o ativo permanente, uma vez que a defesa destacou que o cerne da questão discutida encontra-se no estabelecimento do coeficiente de crédito de ICMS, entendendo ser indevida a exclusão de valores referentes ao “co-billing” da operação de cálculo do CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente).

Com efeito, a origem da presente autuação não está apenas na forma de cálculo da proporção do crédito de ICMS relativo às entradas de bens para o ativo permanente, prevista no artigo 20, § 5º da Lei Complementar nº. 87/96, alterado pela LC nº. 102/00.

Conforme Anexo 4, fls. 18/21 dos autos, foram relacionadas notas fiscais de entradas de materiais de uso e consumo, de bens alheios, de destinatários diversos e com falta de destaque de imposto, cujo crédito de ICMS foi deduzido do crédito do ativo permanente, já que tais notas fiscais foram escrituradas no LREM (livro Registro de Entrada de Mercadorias) como se fossem todas referentes ao ativo permanente.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, em relação a tais produtos, não se trata de recálculo do coeficiente para adoção da parcela de 1/48 (um quarenta e oito avos) do crédito do imobilizado, mas sim de estorno total de tais créditos.

A título de informação, esta glosa corresponde a R\$ 109.955,78, de um todo de ICMS equivalente a R\$ 158.550,72.

Analisando os produtos objeto do estorno fiscal, percebe-se que são materiais de reforma de instalações prediais, caracterizados como materiais de uso e consumo, ou peças inerentes aos serviços de comunicação, mas da linha de sobressalentes, como cabos, fios e afins, adquiridos em pequenas quantidades.

Não tendo a Impugnante discutido esta parcela do lançamento demonstrando a real aplicação de cada produto e, a possibilidade do enquadramento das partes e peças como imobilizado, não se vislumbra a possibilidade de aproveitamento de créditos uma vez que são caracterizadas como peças de reposição.

Resta, assim, analisar a apuração do valor do crédito de ICMS sobre a entrada de bens do ativo permanente, especialmente para a determinação do coeficiente da relação das saídas tributadas com as saídas totais, com a utilização dos valores realmente importantes e integrantes de seu cálculo e a elucidação dos enganos cometidos pela Impugnante quanto à questão discutida.

Partindo do conteúdo legal aplicável à matéria, é de transcrever aqui o disposto na Lei 6.763/75, referente ao direito de crédito de ICMS e apuração do valor devido a título desta parcela do imposto:

“Art. 29 - O valor devido a título de imposto resultará da diferença a maior entre o imposto referente à mercadoria saída e ao serviço de transporte ou de comunicação prestado e o imposto cobrado relativamente à entrada, real ou simbólica, de mercadoria, inclusive energia elétrica, ou bem para uso, consumo ou ativo permanente, e o recebimento de serviço de transporte ou de comunicação, no respectivo estabelecimento.

(...)

§5º - Para o efeito de aplicação deste artigo, será observado o seguinte:

(...)

4) darão direito a crédito:

a - a entrada de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, hipótese em que:

a.1 - a apropriação será feita 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;

(...)

a.4 - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração, o valor

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente e o crédito correspondente serão escriturados em livro próprio”.

Disciplinado o estabelecido pela Lei 6.763/75, o RICMS/96 dispõe também sobre a apropriação do crédito de ICMS e a forma de apuração do coeficiente de apropriação do crédito de ICMS sobre as entradas de bens destinados ao ativo permanente, levadas ao CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente), estipulando que:

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

(...)II - à entrada ocorrida:

a - a partir de 1º de novembro de 1996:

a.1 - de bem destinado ao ativo permanente do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º e 6º.

(...)

§ 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, o seguinte:

1) 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;

(...)

4) além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração do imposto, no montante determinado, conforme o caso, pelos itens 1 e 2 deste parágrafo ou pelo § 8º do artigo 70, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo permanente e o crédito correspondente serão escriturados em livro próprio.

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 a subalínea a.1 do inciso II do artigo 66, na forma prevista no § 3º do mencionado artigo, na proporção das operações e prestações isentas, não tributadas ou com base de cálculo reduzida em relação ao total das operações e prestações.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

- 1) 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);
- 2) calculado o percentual das operações e prestações tributadas em relação ao total das operações e prestações realizadas no período;
- 3) multiplicado o valor obtido no item 1 pelo percentual encontrado no item 2, correspondendo o resultado ao crédito a ser apropriado.

§ 9º - Para efeito do disposto no item 2 do parágrafo anterior:

- 1) o valor das operações e prestações tributadas corresponde à diferença entre o valor das operações e prestações totais e o valor das isentas, das não tributadas e das com base de cálculo reduzida, tomando-se nestas apenas o valor relativo à redução;
- 2) equiparam-se às tributadas as operações e prestações com destino ao exterior, bem como as isentas e com base de cálculo reduzida em que haja previsão de manutenção integral do crédito.

§ 10 - Após o quadragésimo oitavo período de apuração do imposto, contado a partir daquele em que tenha ocorrido a entrada do bem destinado ao ativo permanente, também não será admitido o abatimento, a título de crédito, da eventual diferença entre o valor total do imposto incidente na operação relativa à entrada do bem e o somatório dos valores efetivamente lançados como crédito nos respectivos períodos de apuração".

**Já o Anexo V do RICMS/96 estabelece a forma de escrituração do livro CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente), nos seguintes termos:**

Art. 203 - O livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP) será escriturado pelo contribuinte que adquirir bem para compor o ativo permanente, nos modelos a seguir relacionados, de acordo com a data de aquisição do bem:

(...)

II - modelo C: destina-se à apuração do valor do crédito a ser mensalmente apropriado relativo a bem do ativo permanente cuja entrada no estabelecimento ocorra a partir de 1º de agosto de 2000.

§ 1º - O documento fiscal relativo a bem do ativo permanente, além de sua escrituração nos livros próprios, será escriturado no CIAP nos seguintes momentos:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1) até o dia subsequente ao:

a - da entrada do bem;

(...)

§ 8º - Na escrituração do CIAP, modelo C, será observado, ainda, o seguinte:

1) o saldo acumulado não sofrerá redução em função da apropriação mensal do crédito, somente se alterando com nova aquisição ou na ocorrência de alienação, transferência, perecimento, extravio, deterioração, baixa ou outra movimentação de bem;

2) na hipótese de utilização do sistema eletrônico de processamento de dados, o quadro 3 - Demonstrativo da Apuração do Crédito a ser Efetivamente Apropriado, poderá ser apresentado apenas na última folha do CIAP do período de apuração.

§ 9º - O contribuinte poderá transcrever para o CIAP, modelo C, os lançamentos referentes aos créditos de ICMS relativos à aquisição de bens do ativo permanente, apropriados a partir de 1º de agosto de 2000.

(...)

Art. 205 - No CIAP, modelo C, o controle dos créditos de ICMS dos bens do ativo permanente será efetuado englobadamente, devendo a sua escrituração ser feita nas linhas, nos quadros e nas colunas próprias, da seguinte forma:

(...)

Partindo das disposições legais transcritas, e tendo em vista que a Impugnante não apresentou o livro CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente) escriturado nos termos da legislação, o Fisco precisou promover uma apuração a parte para se determinar o valor da parcela do crédito sobre a entrada dos bens do ativo permanente com direito a apropriação.

Para isso, foram elaboradas as planilhas dos Anexos de 1 a 9, fls. 13 a 43 do Processo Tributário Administrativo - PTA, onde se apurou que para determinados meses do ano de 2002 houve apropriação a maior da parcela de 1/48 avos de crédito de ICMS do ativo permanente.

De todos os anexos elaborados pelo Fisco e valores neles contidos, a Impugnante apenas se indispõe, conforme já foi dito, com relação à exclusão de valores referentes ao "co-billing" da operação de saída tributada e saída total para determinação do coeficiente a ser aplicado sobre a parcela de 1/48 avos do crédito destacado nas notas fiscais de entradas de bens do ativo permanente.

Contudo, tendo como premissa a legislação pertinente aqui transcrita e a natureza dos valores referentes às receitas do chamado "co-billing" verifica-se a correção da apuração do coeficiente de crédito de ICMS pela Fiscalização.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De início, necessária se faz a compreensão da forma adotada para o cálculo do coeficiente de crédito de ICMS e, posteriormente, sobre a conceituação do que seja “co-billing”, para então se estabelecer a natureza deste tipo de receita, que não é auferida pela Impugnante.

Por disposição expressa do artigo 70, § 9º, do RICMS/96, para o cálculo do percentual das operações e prestações tributadas em relação ao total das operações e prestações realizadas no período, será considerado como valor das operações e prestações tributadas a diferença entre o valor das operações e prestações totais e o valor das isentas, das não tributadas e das com base de cálculo reduzida, tomando-se nestas apenas o valor relativo à redução.

Entretanto, diante da particularidade das operações e prestações promovidas pela Impugnante, foram necessários alguns ajustes para se chegar ao total das saídas tributadas e ao total das saídas para apuração do coeficiente, conforme demonstrado no Anexo 2, fls. 15 dos autos.

Assim, dos valores das saídas totais informados no LRSM (livro Registro de Saída de Mercadorias) referentes às notas fiscais emitidas, mod. 1 e 22, foram excluídos do total das notas fiscais, mod. 1, valores de CFOP (Código Fiscal de Operações e Prestações) que não constituem receitas da atividade finalística da Impugnante (Anexo 6, fls. 25); valores referentes à cobrança conjunta efetuada para outras operadoras de telecomunicações, co-billing, nas Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicação, mod. 22, (Anexo 7, fls. 27 a 33) e a outros valores, também cobrados nas NFST ( nota fiscal de serviço de telecomunicação), mod. 22, por não constituírem receitas da atividade habitual da Impugnante (Anexo 8, fls. 35 a 37), destacando-se aqui as receitas oriundas de doações para entidades filantrópicas, as de encargos contratuais como juros e multas, parcelamentos de contas e débitos etc.

Já das saídas tributadas, excluíram-se os valores dos mesmos CFOP excluídos das saídas totais; os valores de ‘co-billing’ referentes aos mesmos códigos tarifários cujos valores foram excluídos das saídas totais e acrescidos como saídas tributadas, e os valores referentes a códigos tarifários de cessão onerosa de meios de redes de telecomunicações, tendo em vista que a prestação de serviço vinculada a essa modalidade tem o amparo do benefício previsto no art. 38, Anexo IX, RICMS/96, sem previsão de estorno do crédito (Anexo 9, fls. 39 a 43).

Outros ajustes de exclusões e inclusões feitos nos valores das saídas totais e saídas tributadas referentes a CFOP (Anexo 6), outras receitas (Anexo 8) e cessão onerosa de meios de redes de telecomunicações (Anexo 9), não foram questionados pela Impugnante.

Para o objeto de discordância, da Impugnante, quanto aos ajustes efetuados com as exclusões dos valores referentes a “co-biling”, conforme Anexo 7, fls. 27 a 33, o Fisco também está convicto que deveria ser de imediata compreensão o fato de serem excluídas do valor das saídas totais e das saídas tributadas as parcelas correspondentes a receitas de terceiros, posto que referentes ao co-faturamento ou ao chamado “co-billing”. Se num momento a Impugnante concorda com a retirada de receitas de

terceiros, como no caso do Anexo 8, fica incoerente que ela, num segundo momento, pretenda a sua inclusão, simplesmente porque isso lhe parece ser favorável.

Pelo exame do trabalho fiscal realizado, constata-se que não existe polêmica sobre a forma de cômputo do coeficiente de apuração do valor do crédito de ICMS, quando a própria Impugnante, em sua defesa, às fls. 259, afirma que:

“... o objetivo é extrair-se a fração das operações tributadas (numerador) em face do total das operações potencialmente tributáveis (denominador), de forma a vedar-se proporcionalmente o crédito sobre as operações não tributadas.”

Ora, se no campo teórico a Impugnante parece concordar com as disposições legais que visam, realmente, a vedação proporcional de crédito de ICMS sobre as operações não tributadas, na prática a premissa não é verdadeira, já que ela, mesmo contrariando os seus corolários, não aceita a exclusão de valores de receitas relativas a operações não tributadas, quando se refere ao “co-billing”, que não é uma receita sua, como se verá.

Não há dúvida de que as receitas referentes ao “co-billing” não são auferidas pela Impugnante, na medida em que são apenas valores por ela cobrados, para outras operadoras de serviço de telecomunicações, na modalidade de telefonia, que prestaram serviços para clientes dela, Impugnante.

Ou seja, quem prestou o serviço de telecomunicação foi uma operadora diversa da Impugnante, para um cliente da Impugnante, que apenas faz a cobrança dessa prestação de serviço na nota fiscal mensal de seu cliente NFST – mod. 22, por razões de praticidade e economia e cujo ICMS é recolhido pela operadora diversa, que é o verdadeiro contribuinte do ICMS-comunicação.

Como é sabido, no mercado de longa distância, onde a competição entre as operadoras aumenta a cada dia, torna-se fundamental um controle eficaz sobre o ciclo completo de faturamento. Com a introdução da escolha da operadora de longa distância, o percentual da receita a ser cobrado por outras operadoras se tornou cada vez maior, fazendo do “co-billing” um procedimento cada vez mais interessante e seguro de recebimento pelos serviços de telecomunicações prestados pelas operadoras.

Nesse cenário, onde a receita de uma empresa depende de serviços de cobrança que são executados por sua concorrente, não se pode esquecer e, torna-se vital à operadora, possuir um processo apurado do que se chama de “Gestão do Processo de Co-billing”, que propicie controles efetivos e auditoria sobre todas as etapas de serviços que são contratados de outras operadoras. De forma análoga, as operadoras quando contratadas para a prestação dos serviços de “co-billing” necessitam demonstrar a qualidade de seus processos internos, oferecendo transparência e comprovação da eficácia dos mesmos.

O “co-billing” ou co-faturamento é um tipo de serviço prestado pela Impugnante a outras operadoras de telefonia fixa ou móvel, consistente num procedimento de faturamento em conjunto, através do qual uma empresa cobra a chamada do cliente, em nome de outra operadora, que tem a titularidade da chamada,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

no que lhe couber e ainda arca com as obrigações fiscais, principal e acessórias. A Anatel – Agência Nacional de Telecomunicações - tornou o “co-billing” obrigatório ao erigi-lo com uma das condições para a emissão de nova licença para as empresas que vão operar o sistema de telefonia fixa do país, o que provocou ajustes entre as operadoras e criação de procedimentos adequados.

A propósito, a palavra “co-billing” vem da palavra inglesa “billing”, que quer dizer bilhetagem, definida pela ANATEL, em seu Glossário, como:

“Bilhetagem é o processo de registro dos atributos que caracterizam uma chamada telefônica, tais como código de acessos dos assinantes de origem e destino, data, horário de início e duração” (<http://www.anatel.gov.br/Tools/frame.asp?link=/biblioteca/publicacao/cbdt/glos.pdf>)

Quanto ao embasamento legal e fundamento de direito para a referida sistemática de impressão conjunta de NFST – mod. 22 deve ser citado o artigo 55, § 1º, do Regulamento do Serviço Fixo Comutado, aprovado pela Resolução nº. 85, de 30 de dezembro de 1988 da ANATEL, que veio a ser confirmado através da publicação do Convênio ICMS nº126/98, cuja Cláusula Décima Primeira introduziu ao contexto fiscal a permissão para a adoção do regime de co-faturamento para as empresas de telecomunicações, mencionadas no Anexo Único do mesmo Convênio, tudo conforme se vê abaixo:

“CONVÊNIO ICMS 126/98

Dispõe sobre concessão de regime especial, na área do ICMS, para prestações de serviços públicos de telecomunicações e dá outras providências.

(...)

Acrescida a cláusula décima primeira pelo Conv. ICMS 06/01.

**Cláusula décima primeira: Ficam as empresas de telecomunicação autorizadas a imprimir suas Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicações (NFST) conjuntamente com as de outras empresas de telecomunicação em um único documento de cobrança, desde que:**

**I - a emissão dos correspondentes documentos fiscais seja feita individualmente pelas empresas prestadoras do serviço de telecomunicação envolvidas na impressão conjunta, por sistema eletrônico de processamento de dados, observado o disposto no § 3º da cláusula quinta e demais disposições específicas;**

II - as empresas envolvidas estejam relacionadas no Anexo Único ou quando uma das partes for empresa de Serviço Móvel Especializado (SME) ou Serviço de Comunicação Multimídia (SCM) e a outra esteja relacionada no Anexo Único.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II - as empresas envolvidas estejam relacionadas no Anexo Único;

III - as NFST refiram-se ao mesmo usuário e ao mesmo período de apuração;

IV - as empresas envolvidas deverão:

a) comunicar, conjunta e previamente, à repartição fiscal a que estiverem vinculadas a adoção da sistemática prevista nesta cláusula;

b) adotar subsérie distinta para os documentos fiscais emitidos e impressos nos termos desta cláusula;

V - a prestação refira-se exclusivamente a serviços de telefonia.

**§ 1º O documento impresso nos termos desta cláusula será composto pelos documentos fiscais emitidos pelas empresas envolvidas, nos termos do inciso I." (grifo nosso)**

É importante registrar aqui o fato de que o Decreto nº. 41.710/01, reproduzindo as disposições do Convênio mencionado, acrescentou o § 5º ao artigo 39, do Anexo IX, do RICMS/96, autorizando as empresas de telecomunicações a imprimir sua NFST – Mod. 22 (Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações) conjuntamente (“co-billing”) com as de outras empresas do ramo, em um único documento fiscal, obedecidas as condições estabelecidas no referido dispositivo legal, prevendo, neste caso, que as empresas envolvidas comuniquem, conjunta e previamente, à Administração Fazendária – AF- de circunscrição, a adoção da sistemática prevista neste citado dispositivo legal e obedecessem os dispositivos legais sobre a matéria, dentre outros, conforme o abaixo transcrito:

“Art. 39 - Fica o estabelecimento centralizador autorizado a emitir Nota Fiscal de Serviço de Comunicação (NFSC) e Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações (NFST) por sistema eletrônico de processamento de dados, nos termos do Anexo VII deste Regulamento, em via única, abrangendo todas as prestações de serviço realizadas por todos os seus estabelecimentos situados no Estado.

(...)

§ 5º - Ficam as empresas de telecomunicação autorizadas a imprimir suas Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação (NFST) conjuntamente com as de outras empresas de telecomunicação em um único documento de cobrança, desde que:

1) a emissão dos correspondentes documentos fiscais seja feita individualmente pelas empresas prestadoras do serviço de telecomunicação envolvidas na impressão conjunta, por sistema eletrônico de processamento de dados, observado o disposto no § 2º e demais disposições específicas;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2) as empresas envolvidas estejam relacionadas no artigo 36 deste Anexo;

3) as NFST refiram-se ao mesmo usuário e ao mesmo período de apuração;

4) as empresas envolvidas:

a - comuniquem, conjunta e previamente, à AF de circunscrição, a adoção da sistemática prevista neste parágrafo;

b - adotem subsérie distinta para os documentos fiscais emitidos e impressos nos termos deste parágrafo;

5) as prestações refiram-se exclusivamente a serviços de telefonia.

§ 6º - O documento impresso nos termos do parágrafo anterior deverá ser composto pelos documentos fiscais emitidos pelas empresas envolvidas.”

Assim, em verdade, nos casos de “co-billing”, ou seja, de bilhetagem em conjunto, a Impugnante, após comunicação conjunta à Repartição Fiscal, por ser a operadora de telefonia fixa em Minas Gerais de maior expressão e a detentora de quase a totalidade dos usuários, apenas cobra dos seus clientes os serviços que outras operadoras de telefonia prestaram para ele, inclusive citando em sua nota fiscal NFST - mod. 22 os dados da NFST da operadora que realmente prestou o serviço de comunicação.

Ora, para a efetivação do “co-billing”, receitas de terceiros cobradas em documento fiscal único da Impugnante, conforme disposição expressa de lei, transcrita acima, além do comunicado conjunto é necessária a emissão de documento fiscal próprio por cada empresa envolvida, nos exatos termos do parágrafo 6º deste dispositivo legal, numa prova inequívoca de que a receita não é da Impugnante.

Diante disso, correto o procedimento adotado pela Fiscalização, destacando-se o fato de que o mesmo procedimento, inclusive, vem sendo também adotado nos demais Estados da Federação, como bem o demonstra consulta respondida pela Secretaria de Estado da Fazenda do Paraná que, esclarecendo de forma inquestionável a questão, assim se manifestou:

“Pergunta:

Poderia esclarecer se no caso de co-billing com empresas que atendem ao Convênio ICMS 126/98 devemos imprimir também o hash code referente a NF da operadora junto ao box onde é exibido o imposto?

Resposta:

O cobilling nada mais é que um faturamento conjunto, onde são impressos os documentos fiscais de diversas operadoras em mesmo suporte físico (papel).

As obrigações principal (pagamento do ICMS) e acessórias (escrituração, manutenção de arquivos

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

digitais, etc.) continuam sendo de cada operadora envolvida no processo em relação ao documento fiscal que foi emitida com a sua inscrição estadual.

Assim, as obrigações acessórias são determinadas pela legislação estadual da localidade onde se encontra inscrito o contribuinte.

Caso o cobilling seja realizado em uma UF que aderiu ao Convênio ICMS 115/03, cada documento fiscal impresso conjuntamente deve ter o hash code individual e atender a legislação estadual aplicável, que em linhas gerais deve obedecer o previsto no referido Convênio. Desta forma, com exceção dos estados de Alagoas, Espírito Santo e Pernambuco e o Distrito Federal, que irão implementar o Convênio em apenas em janeiro/2005, o hash code é obrigatório nos demais estados a partir de 05/2004.” (<http://www.fazenda.pr.gov.br/arquivos/html/convênio/impressaohash2.html>)

Apenas para fins de esclarecimento, por “hash code” deve ser entendida uma chave de codificação digital, gerada por programa de informática desenvolvido especificamente para a autenticação de dados informatizados, com base em elementos constantes do documento fiscal, e que veio a ser utilizado na emissão das NFST – mod. 22, dentre outras, a partir de 2005.

E se o Fisco assim trata a matéria, que por disposição legal e constatação fática nos livros fiscais da Impugnante, especialmente o livro de Registro de Saídas (CD constante às fls. 254 e 255 dos autos) é receita de terceiros, no caso da operadora que realmente prestou o serviço de comunicação, a própria Impugnante, em seu “site” na *internet*, oferece este tipo de serviço, dirimindo qualquer polêmica por ventura ainda existente, ao especificar o que seja “co-billing”:

“Produto disponibilizado exclusivamente para Prestadoras do STFC nas modalidades Longa Distância Nacional ou Internacional. Inclui na conta da Oi Fixo as chamadas da Contratante, além da prestação dos serviços de cobrança, arrecadação e repasse dos valores arrecadados.” (<http://www.novaoi.com.br/oiEmpresas/atacado/ofertasPublicas/ofertas.asp?menu=faturamento&sub=ofertas>)

Diante do exposto, dúvidas não restam de que referidas receitas, por serem de terceiros, devem ser excluídas do cálculo do coeficiente de crédito de ICMS referente às entradas de bens para o ativo permanente, registradas no livro CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente).

O Fisco, no Anexo 2 (fls.15), apresenta a apuração do total das saídas e da base de cálculo para a definição do coeficiente de creditamento de 1/48 de ICMS, excluindo de ambos o valor das receitas de terceiros e deixando de forma clara esta posição ao elaborar a observação nº. 3 nos seguintes termos: “ Os valores referentes a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

receitas de terceiros, colunas “C” e “H” foram extraídos do livro de Registro de Saídas de Mercadorias, item “Consolidação por tipo de serviço prestado em cada ciclo de faturamento” e correspondem aos valores que são cobrados pela empresa para terceiros nas NFST – mod. 22, conforme Anexo 7”.

Assim, o coeficiente de creditamento de 1/48 de ICMS está correto e se apresenta menor do que o aventado pela Impugnante, simplesmente porque as premissas por ela utilizadas não encontram respaldo fático e muito menos legal. Aliás, o texto apresentado pela própria Impugnante sobre a sistemática de cálculo do percentual do livro CIAP, fls.261 dos autos, nada mais faz do que confirmar a legalidade do feito fiscal, ao estabelecer, de forma geral, mas taxativa, que não devem ser computadas para este fim as receitas que não guardem relação com a atividade comercial da empresa, por estarem fora do campo de incidência do ICMS no que tange aquele Contribuinte.

Ora, se a Impugnante aceita como receita de terceiros todas as receitas de cobranças por ela efetuadas para os mesmos, não há qualquer motivo para que no caso da cobrança chamada “co-billing”, que é uma receita de terceiro (outra operadora de serviço de comunicação), a mesma não deva ser excluída tanto do total das saídas, quanto da base de cálculo, para os fins aqui tratados.

Deste modo, uma vez apurados os totais líquidos, tanto da saída contábil, quanto da base de cálculo, para fins de consideração na apuração do coeficiente de creditamento do ICMS, conforme o encontrado no Anexo 2 (fls.15 dos autos), a Fiscalização levou estes valores para a planilha constante do anexo 1 (fls. 13), demonstrando, assim, o valor do crédito de ICMS apurado a maior, de acordo com o artigo 205, Anexo V, do RICMS/96.

Merece ressalva, no entanto, a metodologia adotada pelo Fisco, na identificação da base de cálculo confrontada com o valor contábil. Com efeito, as exclusões até aqui narradas, partiram do lançamento efetuado pela Impugnante em seus livros fiscais.

Ocorre, no entanto, que a base de cálculo adotada pela empresa não levou em consideração aqueles serviços tidos como sujeitos à tributação municipal.

Vários deles, porém, foram objeto de lançamento fiscal, exigindo a parcela do imposto estadual, estando o Fisco contrário ao procedimento da empresa.

Assim, o Fisco, em atendimento à diligência proposta pela 1ª Câmara de Julgamento (fl. 368), apresenta a tabela abaixo com os valores mensais das prestações de serviços de comunicação não tributadas, a base de cálculo da parcela autuada, bem como o valor do ICMS autuado no PTA 01.000154857.63, referente às prestações de serviços de comunicação não tributadas.

Valores de acordo com Anexo 1 do PTA nº. 01.000154857.63

Meses	Valor contábil	Base de cálculo	ICMS autuado
Janeiro/2002	1.338.256,63	1.314.256,60	311.250,74
Fevereiro/2002	1.411.380,31	1.378.041,99	325.043,50
Março/2002	1.288.201,72	1.256.931,61	295.892,53
Abril/2002	1.275.181,90	1.237.755,90	289.761,26
Mai/2002	1.503.556,01	1.465.645,94	341.994,17

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Junho/2002	1.654.926,00	1.604.597,11	378.923,47
Julho/2002	1.677.444,92	1.612.824,64	376.198,60
Agosto/2002	1.906.184,76	1.713.606,14	404.218,09
Setembro/2002	1.655.983,16	1.587.464,40	378.242,49
Outubro/2002	2.020.752,67	1.926.117,34	448.285,80
Novembro/2002	2.022.489,61	1.925.044,97	442.837,97
Dezembro/2002	2.045.553,13	1.945.211,45	435.494,51
Total	19.799.910,82	18.967.498,09	4.428.143,13

Neste caso, não concordando o Fisco que tais serviços sejam tributados pelo ISS, ensejando lançamento para exigir o imposto estadual, ao se recompor os valores para apuração dos coeficientes, é necessário que tais parcelas sejam adicionadas à base de cálculo até então tomada, de forma a não lhe subtrair créditos que são de direito.

Assim, deve-se incorporar aos valores de base de cálculo, na apuração dos coeficientes, aqueles lançados a mesmo título na planilha acima, resultando em novos coeficientes.

### **Item 2 do AI – Escrituração do livro CIAP em desacordo com a legislação**

Quanto à exibição ao Fisco do livro CIAP (Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente), Mod. “C”, escriturado em desacordo com o artigo 205, Anexo V, do RICMS/96, em especial o quadro 3 – “Demonstrativo da Apuração do Crédito a Ser Efetivamente Apropriado”, a Impugnante não se manifestou, aceitando assim, de forma integral, a imputação que lhe foi feita e, em consequência, a tributação constante dos autos.

Irregularidade plenamente constatada nos autos, posto que intimada a Impugnante não apresentou o quadro 3 – “Demonstrativo da Apuração do Crédito a Ser Efetivamente Apropriado”, conforme documentos de fls. 244 e 250, bem como também agora, sequer mencionou referida irregularidade que, portanto, deve também ser mantida.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para que seja incorporado aos valores de base de cálculo, na apuração dos coeficientes, aqueles lançados a mesmo título na planilha de fls. 372. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor), Maria de Lourdes Medeiros e Edécio José Cançado Ferreira.

**Sala das Sessões, 27 de agosto de 2008.**

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

RNL/EJ