

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

Acórdão: 20.013/13/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000174184-19  
Impugnação: 40.010132425-12  
Impugnante: Telefônica Data S/A  
IE: 062193095.00-20  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - FALTA DE REGISTRO/ESCRITURAÇÃO DE DOCUMENTO FISCAL NOS LIVROS PRÓPRIOS - LIVRO REGISTRO DE ENTRADA.** Constatada a falta de registro no livro Registro de Entradas de notas fiscais de aquisição de mercadorias. Infração caracterizada nos termos do art. 16, inciso VI da Lei nº 6.763/75. Correta a exigência da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso I da citada lei.

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - PRESTAÇÃO DESACOBERTADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – SERVIÇO DE TRANSMISSÃO DE DADOS – LOCAL DA PRESTAÇÃO.** Constatada a falta de recolhimento de ICMS incidente sobre a prestação de serviços de transmissão de dados em território mineiro sem a emissão de documento fiscal. Exigências de ICMS nos termos do § 6º do art. 11 da Lei Complementar nº 87/96, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XVI, adequada ao disposto no § 2º do mesmo dispositivo, ambos da Lei nº 6.763/75. Fato comprovado por meio da análise de livros, documentos e levantamento do uso de meios das redes de telecomunicações de terceiros, conforme cruzamento de dados constantes dos arquivos eletrônicos previstos nos Convênios ICMS nºs 57/95 e 115/03. Entretanto, aplica-se ao caso a partilha do crédito de ICMS, devendo ser deduzida a parcela de 50% (cinquenta por cento) do imposto destacado nas notas fiscais que lastrearam a apuração do crédito tributário.

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS, no período de 01/01/07 a 31/12/07, em decorrência da prestação de serviços de telecomunicações (Transmissão de Dados), em território mineiro, sem a emissão e escrituração regular dos documentos fiscais, apurado mediante análise de livros e documentos fiscais e levantamento do uso de meios das redes de telecomunicações contratados de terceiros, mediante cruzamento eletrônico de dados constantes dos arquivos previstos nos Convênios ICMS nºs 57/95 e 115/03 apresentados por TELEMAR, EMBRATEL,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TELEMIG CELULAR, TELESP, CTBC TELECOM, EMPRESA DE INFOVIAS S/A e DIVEO DO BRASIL TELECOMUNICAÇÕES.

Constatou-se, ainda, a falta de escrituração de documentos fiscais no livro de Registro de Entradas.

Exige-se o ICMS (partilhado nos termos do art. 11, § 6º da Lei Complementar nº 87/96), a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e as Multas Isoladas capituladas no art. 55, incisos I e XVI, sendo esta adequada ao disposto no § 2º do mesmo dispositivo, ambos da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 418/442, requerendo, ao final, a procedência da peça de defesa.

O Fisco, em manifestação de fls. 470/502, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 507/528, opina, em preliminar, pela rejeição da arguição de nulidade do Auto de Infração. No mérito, pela procedência parcial do lançamento para conceder o crédito relativo às aquisições de uso dos meios de redes, na proporção de 50% (cinquenta por cento) do imposto destacado nos documentos fiscais.

---

### **DECISÃO**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão.

### **Da Preliminar**

#### **Do Pedido de Nulidade do Auto de Infração**

Argui a Impugnante a nulidade do lançamento, ao argumento de que o Fisco presumiu a ocorrência de prestação de serviços de comunicação.

Ressalta que não houve a descrição clara e precisa dos fatos que motivaram o lançamento, uma vez que a simples cessão onerosa de meios de redes não autoriza afirmar que ocorreram prestações de serviço a estabelecimentos mineiros.

Sem razão a defesa, uma vez que o Fisco adotou, na elaboração do trabalho, técnicas idôneas de auditoria e apuração denominadas de “conclusão fiscal” e “verificação fiscal analítica – VFA”, com Recomposição da Conta Gráfica do ICMS, nos exatos termos da legislação de regência, *ex vi* do art. 194, inciso V da Parte Geral do RICMS/02:

Art. 194 - Para apuração das operações ou das prestações realizadas pelo sujeito passivo, o Fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - verificação fiscal analítica e conclusão fiscal;

(...)

A margem de lucro bruto (8,15%) devidamente demonstrada e adotada no presente levantamento encontra guarida no Anexo 9 (fls. 302/303), em consonância com as demonstrações financeiras publicadas pela Impugnante, levando em consideração o custo total das aquisições dos meios de redes de telecomunicações no período do levantamento.

O procedimento fiscal de cruzamento eletrônico de dados, adotado no presente trabalho de auditoria, está em perfeita harmonia com o Regulamento do Processo e Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, que assim dispõe:

Art. 66 - A realização dos procedimentos fiscais auxiliares abaixo mencionados não caracterizam o início da ação fiscal:

(...)

III - cruzamento eletrônico de dados, assim considerado o confronto entre as informações existentes na base de dados da Secretaria de Estado de Fazenda, ou entre elas e outras fornecidas pelo sujeito passivo ou terceiros.

Falando sobre o tema, o Professor José Eduardo Soares de Melo (Curso de Direito Tributário, São Paulo: Dialética, 1997, p- 165), assim se manifesta:

Uma coisa é o Fisco constatar a existência de toda uma documentação perfeita, regular, criteriosa, em plena consonância com os ditames legais; outra situação é encontrar documentos imperfeitos (rasuras, controles paralelos, adulterações, falta de emissão de notas fiscais e escrituração de livros etc.), o que leva a proceder a levantamentos das atividades e negócios do contribuinte, que podem concluir (ou presumir) pela falta de lançamento de tributos.

Assim, não se pode falar em presunção dos valores apurados, haja vista que tais valores estão regularmente demonstrados nos autos e o critério jurídico adotado encontra-se em perfeita consonância com a técnica e as regras dispostas nas normas legais que regem a matéria.

Assim, rejeita-se a arguição de nulidade do Auto de Infração.

### **Do Mérito**

Numa primeira vertente, pleiteia a Impugnante que seja considerado decaído o direito de lançar relativamente aos fatos geradores do período de janeiro a 20 de julho de 2007, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional - CTN.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

O Superior Tribunal de Justiça – STJ ao analisar o Agravo Regimental nos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 1.199.262-MG, posicionou-se pela aplicação do disposto na regra especial contida no § 4º do art. 150 do CTN.

Assim, as exigências relativas ao período de 01/01/07 a 20/07/07, em tese, encontrar-se-iam fulminadas pela decadência, uma vez que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 20/07/12.

Mas, no caso dos autos, esta contagem de prazo não se sustenta, uma vez que a apuração do Fisco se refere à prestação de serviço de comunicação sem a regular emissão de documento fiscal. Neste sentido, não ocorreu a antecipação do tributo, logo não era possível ser homologada, a teor do que dispõe o art. 150 do CTN, com a seguinte redação:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

No caso dos autos, comprova-se a completa omissão das informações dos serviços prestados nas declarações (LIVROS, DAPI, CCF), bem como a ausência de registros fiscais na escrita regular da Impugnante.

Registre-se que todos os serviços que constituem a presente exigência, reputam-se omitidos nas declarações da Autuada, como se observa pela análise dos valores de saídas informados em DAPI, confrontados com a conclusão fiscal elaborada pelo Fisco.

Resta evidente que o Fisco não poderia homologar algo de que não detinha conhecimento, haja vista as declarações inexatas firmadas pelo Sujeito Passivo com o propósito de não recolher qualquer parcela de ICMS para Minas Gerais.

Importante frisar que o Fisco teve de se valer e utilizar de técnicas especiais de auditoria, de circularização e de cruzamento eletrônico de dados em terceiras empresas do segmento econômico, para obter os documentos e as demais informações pertinentes e necessárias à efetivação do lançamento.

Basta observar que a Conta Gráfica da Impugnante (cópia fiel) registra saldo credor para todos os meses do exercício de 2007.

Destaca-se que a decisão do STJ mencionada anteriormente para fundamentar a aplicabilidade do art. 150 § 4º do CTN não admite nem mesmo a existência de saldo credor no exercício, o que não dizer da ausência completa de lançamento das operações.

Assim, no caso específico destes autos, não se aplica a regra especial do art. 150, § 4º do CTN, mas sim a regra geral do art. 173, inciso I do mesmo Codex, afastando, assim, a tese de decadência.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto ao mérito propriamente dito, a autuação versa sobre falta de recolhimento de ICMS, no período de 01/01/07 a 31/12/07, em decorrência da prestação de serviços de telecomunicações (Transmissão de Dados), em território mineiro, sem a emissão e escrituração regular dos documentos fiscais, apurado mediante análise de livros e documentos fiscais e levantamento do uso de meios das redes de telecomunicações contratados de terceiros, mediante cruzamento eletrônico de dados constantes dos arquivos previstos nos Convênios ICMS n°s 57/95 e 115/03 apresentados por TELEMAR, EMBRATEL, TELEMIG CELULAR, TELESP, CTBC TELECOM, EMPRESA DE INFOVIAS S/A e DIVEO DO BRASIL TELECOMUNICAÇÕES.

Os documentos utilizados pelo Fisco para promover o lançamento encontram-se relacionados nas planilhas de fls. 22/49, com o cálculo das saídas tributáveis de serviços de telecomunicações demonstrado às fls. 51 e, em partidas mensais, às fls. 53/54, com a Recomposição da Conta Gráfica presente nos autos às fls. 56.

Importante frisar desde já, que o ICMS exigido pelo Fisco corresponde a 50% (cinquenta por cento) do valor apurado, na esteira do disposto no § 6º do art. 11 da Lei Complementar n° 87/96 e decisão proferida no Acórdão n° 3.606/10/CE.

Para apuração do quantum devido, o Fisco considerou o percentual de lucro bruto aferido no Balanço Patrimonial de 2007, na elaboração da Conclusão Fiscal de fls. 51, deduzindo as ínfimas parcelas lançadas nos livros fiscais.

A Impugnante alega violação ao art. 11, inciso III, alínea “d” c/c o § 6º da Lei Complementar n° 87/96, ao entendimento de que a lei complementar define a tributação em favor dos estados onde estiverem o prestador e o tomador do serviço.

Ressalta a Autuada que prestador e tomador estão sediados no Estado de São Paulo, sendo que apenas o usuário do serviço está localizado em Minas Gerais.

Cumprê destacar que as atividades da Telefônica Data S/A, compreendem, dentre outras, a exploração do SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO MULTIMÍDIA-SCM, nos exatos termos do Ato de Autorização n° 26.117, de 4 de junho de 2002 expedido pela Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL (fls. 463), serviço este, assim definido na Resolução n° 272, de 9 de Agosto de 2001 deste órgão regulador:

Art. 3º O Serviço de Comunicação Multimídia é um serviço fixo de telecomunicações de interesse coletivo, prestado em âmbito nacional e internacional, no regime privado, que possibilita a oferta de capacidade de transmissão, emissão e recepção de informações multimídia, utilizando quaisquer meios, a assinantes dentro de uma área de prestação de serviço.

A autorização concedida prevê a atuação do prestador de serviço de telecomunicação, por prazo indeterminado, em âmbito nacional e internacional, sem caráter de exclusividade, na área geográfica correspondente aos setores 31, 32 e 34 da Região III do Plano Geral de Outorgas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O fato do Data Center - Rede Inteligente (RI) estar localizado no território do Estado de São Paulo, não significa dizer, obrigatoriamente, que somente naquela região ou área geográfica a Impugnante prestou ou presta os seus serviços de comunicação relativos à transmissão de dados. Muito pelo contrário, a autorização concedida permeia de forma bastante nítida a hipótese de execução dos serviços em âmbito nacional e internacional.

Para tanto, a Impugnante socorre-se dos meios de redes de telecomunicações de propriedade das demais operadoras atuantes no mercado, como ela própria admite às fls.420 dos autos, ao se expressar da seguinte forma:

Dessa forma, é impossível que a Impugnante disponha de infra-estrutura própria para conectar seus clientes em todo o Brasil e no mundo, senão somente no âmbito de sua área geográfica (no caso, São Paulo). Surgem situações, portanto, em que a empresa depende da utilização da rede de outra empresa de telecomunicações para ultimar a sua própria prestação de serviços.

Em razão disso, comumente a Impugnante é demandada a contratar serviços de comunicação de outra empresa para ultimar o serviço que ela mesma (a Impugnante) presta para seus clientes. Ou seja, a Impugnante presta serviço de comunicação que, para ser ultimado, necessita da prestação de serviços da mesma natureza por outra empresa de telecomunicações.

Nestas hipóteses ocorre o que se denomina “cessão onerosa dos meios de rede de telecomunicação” de uma prestadora para outra, de modo que esta última possa ultimar o serviço solicitado por seu usuário.

Assim, nos casos em que a prestação do serviço exige a utilização de redes de outros Estados que não São Paulo, a Impugnante socorre-se de serviços prestados onerosamente por terceiras empresas (tais como Telemar, Embratel, Tim, GVT, etc) localizadas onde há demanda para que o serviço - prestado pela Impugnante para o usuário do Estado de São Paulo - seja ultimado.

Conclui-se, assim, que a Impugnante promove a chamada interconexão de redes, sendo este o objeto ou ponto central do levantamento fiscal em apreço.

O SCM, serviço de comunicação de dados ou comumente conhecido também como “banda larga”, é uma modalidade de serviço de telecomunicações de interesse coletivo “não medido”, essencialmente destinado à intercomunicação de natureza bidirecional, proporcionando aos seus usuários tanto o recebimento como a remessa ou envio de informações e dados diversos.

Diante das notas fiscais colacionadas, bem como adentrando na natureza dos serviços técnicos contratados e destinados à execução de serviços da mesma natureza,

dúvidas não existem quanto ao conteúdo material da hipótese de incidência, conforme se constata pelos conceitos expostos no Glossário Brasileiro de Direito das Telecomunicações (Márcio Iorio Aranha (Organizador) - Brasília: Grupo de Estudos em Direito das Telecomunicações da Universidade de Brasília, 2006), que assim conceitua:

**EILD** (EXPLORAÇÃO INDUSTRIAL DE LINHA DEDICADA): modalidade de exploração industrial de serviço de telecomunicações em que uma concessionária de serviço telefônico público ou empresa exploradora de troncos interestaduais e internacionais fornece a qualquer exploradora de serviço de telecomunicações, mediante remuneração preestabelecida, linha dedicada com características técnicas definidas, para prestação, por esta última, de serviços a terceiros;

**PORTA FRAME RELAY**: protocolo de acesso baseado no nível dois do modelo OSI, que usa conexões virtuais para transportar dados, usando encapsulamento HDLC, através de uma WAN;

**SLDD** (SERVIÇO POR LINHA DEDICADA PARA SINAIS DIGITAIS): consiste no recebimento, transmissão e entrega pela prestadora, ao assinante, de sinais digitais entre endereços preestabelecidos pelo assinante;

**SLDA** (SERVIÇO POR LINHA DEDICADA PARA SINAIS ANALÓGICOS): consiste no recebimento, transmissão e entrega pela prestadora, ao assinante, de sinais analógicos entre endereços preestabelecidos pelo assinante;

**SDH** (HIERARQUIA DIGITAL SÍNCRONA): abreviatura mantida na linguagem técnica para se referir a sistemas da hierarquia digital síncrona. É um padrão de transporte de informações em redes digitais;

**TC** (TERMINAÇÃO DE CENTRAL): equipamento que provê as funções necessárias para a execução dos protocolos de acesso de usuário na central de comutação.

**TC DATA STD**: comunicação de dados direcional que interliga pontos fixos, por meio de linha analógica dedicada;

**TC DATA TURBO**: interligação de pontos dentro de um mesmo estado, por circuitos digitais dedicados, ponto a ponto ou ponto multiponto;

**TC DATA INTER**: interligação de pontos fixos entre estados diferentes, por circuitos digitais dedicados, ponto a ponto ou ponto multiponto.

Nos termos da autorização concedida pelo órgão regulador, a Impugnante executa serviços de telecomunicações para todo o território nacional, abrangendo, inclusive diversos países, conforme se constata pela análise dos documentos de fls. 305/311, de onde se extrai:

**Frame Relay**

**O Frame Relay** (\*) Telefônica é um serviço de transmissão de dados de 64 Kbps a 2 Mbps (Estado de São Paulo) e 512 Kbps a 2 Mbps (demais Estados do Brasil), que interliga redes corporativas (LANs e WANs) e possibilita a transmissão de informações – voz, dados e imagens – entre unidades de negócio fisicamente distantes.

**VPN IP**

**A VPN IP** (\*) Telefônica permite interligar, através de acessos dedicados da rede IP MPLS da Telefônica, todos os pontos de um cliente que necessite trocar informações de forma ágil, confiável e segura, permitindo a priorização de determinados protocolos e aplicações, tais como ERPs (SAP, Microsiga, DataSul), CRMs ou mesmo a comunicação por e-mail, a comunicação de dados, voz e imagem.

**IP Internet**

**O Serviço IP Internet** (\*) da Telefônica é uma solução de acesso dedicado à internet com a garantia de 100% da banda trafegada pela rede IP. A melhor estrutura de acesso dedicado e exclusivo para facilitar os seus negócios 24hs na rede mundial de computadores.

(\*) Serviço prestado pela Telesp em São Paulo e T. Data nos demais Estados do Brasil.

(\*) Serviço sujeito a disponibilidade técnica. (grifou-se).

Para apurar o montante tributável, o Fisco incumbiu-se de buscar nos arquivos eletrônicos das “demais operadoras mineiras” os documentos fiscais representativos dos pontos de interface ou de interconexão dos sistemas de dados da Impugnante para com essas outras empresas prestadoras de serviços de telecomunicações em Minas Gerais.

Diante dos custos incorridos, o Fisco, em novo trabalho investigativo, buscou maiores dados e informações sobre as atividades desenvolvidas pela Impugnante, bem como promoveu diversas outras análises em arquivos eletrônicos, documentos e sítios especializados.

Os arquivos eletrônicos previstos nos Convênios ICMS nºs 57/95 e 115/03 de apresentação obrigatória de responsabilidade das empresas pesquisadas (Telemar, Embratel, Infovias, Telesp, CTBC, DIVEO e Telemig Celular) registram e identificam inúmeras notas fiscais de serviços de telecomunicações contratados pela Telefônica

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Data S/A, visando possibilitar a execução a terceiros dos seus serviços no Estado de Minas Gerais.

Importante destacar que, apesar de constar em algumas NFST (nota fiscal de serviço de telecomunicação) o endereço do estabelecimento paulista (BARUERI/SP), em especial as NFST emitidas pela TELEMIG CELULAR, INFOVIAS e EMBRATEL, este não é o local da prestação de serviços. Em todos os documentos listados, os terminais e *links* interconectados com os sistemas da Impugnante estão baseados no Estado de Minas Gerais, conforme se certifica por intermédio das colunas “UF” e “NRTERM” inseridas no Anexo 1.

É de se notar que em vários outros documentos, especialmente os emitidos pela CTBC, TELESP e TELEMAR, constam exata e especificamente o endereço da cidade mineira onde essas prestadoras disponibilizaram os sinais, meios e/ou equipamentos de interconexões para que a prestação dos serviços pela Impugnante pudesse se realizar em Minas Gerais.

Necessário mencionar que a INFOVIAS (atualmente CEMIG TELECOM), empresa do grupo CEMIG, genuinamente mineira, mantém toda a sua estrutura de redes de telecomunicações implantadas nos limites territoriais do Estado de Minas Gerais, e somente nesta região geográfica atende pela sua rede às demais empresas do segmento, inclusive a própria Impugnante. No entanto, o endereço que consta dos documentos fiscais emitidos por esta empresa contra a Impugnante, consigna a cidade de São Paulo (para simples fins de cobrança), apesar de todos os equipamentos de sua propriedade para a execução dos serviços estarem instalados em Minas Gerais.

Deduz-se claramente, então, que o endereço paulista mencionado em alguns dos documentos fiscais, significa tão somente o local de cobrança para as operadoras mineiras que disponibilizaram os meios de redes de telecomunicações e não efetivamente o local da prestação de serviço, como quer fazer transparecer a Impugnante.

Com isto, todas as redes de telecomunicações baseadas no Estado de Minas Gerais destinam-se a possibilitar o envio ou o recebimento de sinais multimídia entre as redes interconectadas da Impugnante e as demais operadoras.

O Anexo à Resolução nº 272, de 09 de agosto de 2001 da Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL que aprova o regulamento do SCM, assim dispõe:

Art. 6º. É obrigatória, quando solicitada, a interconexão entre as redes de suporte do SCM e entre estas e as redes de outros serviços de telecomunicações de interesse coletivo, observado o disposto na Lei nº 9.472, de 1997 e no Regulamento Geral de Interconexão, aprovado pela Resolução nº 40, de 23 de Julho de 1998.

Art. 8º. As prestadoras de SCM têm direito ao uso de redes ou de elementos de redes de outras prestadoras de serviços de telecomunicações de interesse coletivo, de forma não discriminatória e a preços e condições justos e razoáveis.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A própria ANATEL, no Ofício nº 113/2006/SUE-ANATEL, de 27.04.2006 dirigido ao CONFAZ, assim se posicionou:

2) De acordo com o artigo 60 da Lei nº 9.472 – Lei Geral de Telecomunicações (LGT), os equipamentos e a infra-estrutura necessários à prestação do serviço de telecomunicação (exemplo: roteadores, multiplexadores, circuitos, portas, etc.) são parte integrante da prestação dos serviços de telecomunicações. Cabe adicionalmente ressaltar que alguns dos citados equipamentos são utilizados nos ambientes dos usuários e de provedores de Serviço de Valor Adicionado (SVA), como o Serviço de Conexão à Internet, regulamentarmente enquadrados como usuários dos serviços de telecomunicações, conforme disposto na Norma nº 04/95, aprovada pela Portaria nº 148, de 31 de maio de 1995.

(. . .)

5) O Regulamento Geral de Interconexão (RGI) estabelece, em seu art. 26, a obrigatoriedade de interconexão de redes e sistemas das prestadoras de Serviços de Telecomunicações de interesse coletivo. Assim sendo, tendo em vista que o Serviço de Comunicação Multimídia (SCM) e o Serviço Telefônico Fixo Comutado (STFC) são serviços de interesse coletivo, toda empresa autorizada a prestar o SCM tem assegurado o direito de interconectar sua rede às de outras prestadoras de serviços de interesse coletivo, inclusive às redes de STFC.

É por isso mesmo que não se pode discordar da afirmativa da Impugnante no sentido de que o SCM corresponde a um serviço de telecomunicação “não medido”, ficando à disposição do usuário por 24 horas nos 7 dias da semana.

Desse modo, todos os fatos suscitados no presente PTA levam à conclusão de que a prestação dos serviços se processa entre o *Data Center* (RI) da Telefônica localizado em São Paulo e os inúmeros pontos remotos de atendimento que interligam os seus vários clientes e vice-versa, restando comprovado a existência do negócio jurídico e a ocorrência do fato gerador do imposto no território do Estado de Minas Gerais.

Vale mais uma vez ressaltar que todos os documentos que constituem objeto do presente lançamento foram emitidos em desfavor da Impugnante por estabelecimentos das operadoras com sede no Estado de Minas Gerais, propiciando desta forma, a viabilização da prestação de serviços pela Telefônica Data S/A em território mineiro, ainda que iniciado ou finalizado no Estado de São Paulo.

Desta forma, o fato dos contratos terem sido formalizados (apenas assinados) no Estado de São Paulo, não retira da Impugnante a responsabilidade e obrigação de recolher os tributos devidos a Minas Gerais, uma vez que, em se tratando de serviços não medidos de telecomunicações, o contrato pode ser firmado em qualquer

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

parte do território nacional, pois o que interessa para fins econômico-tributários é o destino final da execução do serviço ou a localidade do estabelecimento destinatário que efetivamente auferem os benefícios das tecnologias existentes.

Neste caso, não é a comunicação em si mesma que determina a ocorrência do fato gerador, mas a disponibilização dos meios necessários para que esta ocorra, uma vez que, em se tratando de serviços de telecomunicação envolvendo Unidades da Federação distintas, há previsão expressa na norma dispondo sobre a forma de repartição do imposto.

Noutra linha, afirma a Impugnante que tanto o prestador como o tomador dos serviços estão localizados no Estado de São Paulo e o serviço foi prestado lá.

O Fisco destaca o contrário, citando a título de exemplo o contrato firmado com o conglomerado Itaú, como restou demonstrado nos PTAs n°s 01.000167146-93, 01.000160391-80 e 01.000171689-27, analisados pelo CC/MG, quando foram confirmadas as exigências de ICMS, em relação ao mérito daqueles lançamentos.

É sabido que o Banco Itaú é uma das maiores instituições financeiras deste país, possuindo inúmeras filiais, agências, postos de atendimento, quiosques etc. Conforme ficou comprovado por intermédio do contrato firmado, a Impugnante assumiu a operação de toda a rede corporativa dessa instituição financeira, interligando os PONTOS REMOTOS entre todas as suas filiais, agências, escritórios, caixas eletrônicos etc., com aproximadamente 3 mil pontos de presença em todo o Brasil. Por sua vez, cada filial, agência ou escritório, constitui-se numa unidade ou estabelecimento juridicamente autônomo, necessitando, obrigatoriamente, para o regular exercício de suas atividades, de registro junto ao Banco Central, Receita Federal, bem como a licença nos respectivos municípios.

Neste caso, é de se indagar: como a Telefônica Data pode desenvolver este trabalho em todo o território nacional sem uma efetiva prestação de serviços de telecomunicações nas unidades instaladas em cada ponto de atendimento nos Estados que formam a Federação Brasileira? Afinal, a gama de serviços descritos no contrato, delineia a necessidade de existência de equipamentos, terminais, circuitos, *links*, *softwares* etc. nos inúmeros locais estratégicos de atendimento, inclusive e, necessariamente, nas instalações localizadas em território mineiro.

Para os efeitos tributários, especialmente no caso sob exame, o tomador dos serviços deve ser interpretado como sendo cada filial, agência, escritório ou ponto remoto de atendimento localizado em cada Unidade da Federação pertencente ao conglomerado ITAÚ, inclusive os instalados em Minas Gerais, a quem efetivamente o serviço de comunicação é colocado à disposição e/ou efetivamente realizado.

Desse modo, o estabelecimento matriz do Banco Itaú localizado em São Paulo, nada mais é do que o simples contratante que vincula todos os demais estabelecimentos correlacionados, onde, verdadeiramente são prestados os serviços pela Impugnante.

Neste mundo tecnológico virtual-global que é o das telecomunicações, abrangendo áreas nas mais diversas partes do país e do globo terrestre, a localidade de assinatura do contrato, por si só, não tem o condão de definir os aspectos material e

espacial da hipótese de incidência do ICMS. O fato de os contratos terem sido assinados na capital de São Paulo ou qualquer outra, tendo como prestador o estabelecimento lá sediado, não significa dizer que apenas nos limites territoriais daquela cidade os serviços foram executados. Na verdade, são contratos firmados com objetivo de levar soluções e tecnologias de telecomunicações para todo o Brasil, em inúmeros pontos remotos de atendimento vinculados aos diversos grupos empresariais, conforme demonstram os contratos anexados, como da CIA Brasileira de Distribuição (fls. 252) e WAL-MART BRASIL (fls. 296), por exemplo.

Os documentos fiscais, bem como os registros eletrônicos colacionados, demonstram com notoriedade que as redes de telecomunicações de terceiros foram utilizadas pela Impugnante para a execução, aos seus clientes, de serviços em território deste Estado.

Mesmo que o simples faturamento para fins de cobrança dos serviços se processe contra a matriz localizada na cidade de São Paulo ou em outra qualquer do território nacional, fica evidente a real execução pela Telefônica Data S/A de serviços de telecomunicações no âmbito do Estado de Minas Gerais.

Neste contexto, o estabelecimento da Impugnante inscrito em Minas Gerais sob o nº 062.193095.0020, a quem, efetivamente, estão destinados os meios de redes de telecomunicação, não cumpriu com suas obrigações fiscais e tributárias para com este Estado, ao deixar de escriturar, nas entradas, as respectivas NFST, bem como ao deixar de emitir, nas saídas, os documentos fiscais correspondentes aos serviços executados, conforme determina a norma regulamentar, ao mesmo tempo em que também não promoveu o recolhimento a Minas Gerais do ICMS relativo às prestações objeto do presente levantamento.

Considerando que os serviços de telecomunicações, no presente caso, envolvem distintos Estados da Federação Brasileira, uma vez que o contribuinte possui atuação nacional e internacional, não tendo emitido regularmente as correspondentes notas fiscais de serviços de telecomunicações, de modo a repartir de forma correta o tributo devido a cada ente Federado, o que o Fisco mineiro exige, constitui nada mais do que o montante que compete ao Estado de Minas Gerais sobre os valores dos serviços por ela executados sem a correspondente emissão de nota fiscal.

Por outro lado, aduz a Impugnante que os serviços de comunicação contratados no Estado de Minas Gerais já tiveram “a parte mineira do serviço” devidamente tributada nas respectivas NFST de aquisição dos meios de redes de comunicação, não se admitindo uma nova tributação pelo ICMS.

Ora, relativamente a este fato que é jurídico, portanto, o princípio da não cumulatividade esculpido na Constituição Federal, art. 155, § 2º dispõe que o ICMS será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas etapas anteriores pelo mesmo ou outro Estado.

Resta então que, é dever da Impugnante, agregar os custos dessas contratações em Minas Gerais aos seus custos totais e, sendo o ICMS um imposto a ser

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

recolhido sobre o valor agregado, repartir o tributo de forma igualitária entre os Estados envolvidos nas transações, no presente caso, Minas Gerais e São Paulo.

Assim, para os efeitos tributários, especialmente no caso sob exame, o TOMADOR dos serviços deve ser interpretado como sendo cada estabelecimento matriz, filial, agência, sucursal, escritório e ponto remoto ou de atendimento instalado/localizado em Minas Gerais dos clientes citados, a quem efetivamente o serviço de telecomunicação é posto à disposição e efetivamente realizado.

Deste modo, a lei mineira apenas salvaguardou de tributar as prestações de serviços de telecomunicações não medidos que são realizadas no âmbito deste Estado quando iniciadas ou finalizadas em outra Unidade da Federação, e, portanto, não ampliou ilicitamente a competência tributária expressa na LC nº 87/96, como quer entender a Impugnante.

Nesta linha, o art. 110 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.787/08, dispõe que não se incluem na competência do órgão julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo.

Assim, é de se notar que, pelos valores exigidos e em conformidade com as decisões anteriores do Conselho de Contribuintes/MG proferidas nos PTAs nº 01.000160391-80 e 01.000167146-93, de mesma estirpe, lavrado contra a própria Impugnante, *ex vi* dos Acórdãos nº 3.606/10/CE e 3.877/12/CE, o Fisco, subordinando-se a estas respeitáveis decisões, promoveu a partilha do ICMS devido, ao aplicar, segundo se observa pelos cálculos dos valores no presente levantamento (Anexo 2 - fls. 51), a regra estatuída no § 6º do art. 11 da Lei Complementar nº 87/96, regulamentada na Lei nº 6.763/75, no § 3º do art. 33, com a seguinte redação:

**LC nº 87/96:**

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

(...)

§ 6º Na hipótese do inciso III do caput deste artigo, tratando-se de serviços não medidos, que envolvam localidades situadas em diferentes unidades da Federação e cujo preço seja cobrado por períodos definidos, o imposto devido será recolhido em partes iguais para as unidades da Federação onde estiverem localizados o prestador e o tomador.

**Lei nº 6.763/75:**

Art. 33 - O imposto e seus acréscimos serão recolhidos no local da operação ou da prestação, observadas as normas estabelecidas pela Secretaria de Estado de Fazenda.

(...)

§ 3º - Para efeito do disposto no item 3 do § 1º, na hipótese de prestação de serviços de telecomunicações não medidos, envolvendo localidades situadas nesta e em outra unidade da

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Federação, cujo preço seja cobrado por períodos definidos, o imposto devido será recolhido, em partes iguais, para esta e a outra unidade da Federação envolvida na prestação.

Reproduz-se a seguir, os arestos do Colendo Conselho de Contribuintes no mencionado PTA de idêntica matéria recentemente julgado, onde figura no polo passivo a própria Impugnante:

ACÓRDÃO: 19.510/10/3ª RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000160391-80

IMPUGNAÇÃO: 40.010124960-73

IMPUGNANTE: TELEFÔNICA DATA S.A.

IE: 062193095.00-20

PROC. S. PASSIVO: LUIZ ROBERTO PEROBA BARBOSA/OUTROS

ORIGEM: DF/BH-1- BELO HORIZONTE

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – PRESTAÇÃO DESACOBERTADA - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DETRANSMISSÃO DE DADOS – LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. CONSTATAÇÃO DE FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS INCIDENTE SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSMISSÃO DE DADOS EM TERRITÓRIO MINEIRO SEM A EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL. EXIGÊNCIA DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO INCISO XVI DO ART. 55 DA LEI Nº 6763/75. FATO COMPROVADO POR MEIO DA ANÁLISE DE LIVROS/DOCUMENTOS E LEVANTAMENTO DO USO DE MEIOS DAS REDES DE TELECOMUNICAÇÕES DE TERCEIROS CONFORME CRUZAMENTO DE DADOS CONSTANTES DOS ARQUIVOS ELETRÔNICOS PREVISTOS NOS CONVÊNIOS ICMS NºS 57/95 E 115/03. ENTRETANTO, APLICA-SE AO CASO, A PARTILHA DO ICMS COM O ESTADO ONDE O SERVIÇO SE INICIA. EXIGÊNCIAS PARCIALMENTE MANTIDAS.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE REGISTRO DE LIVRO FISCAL. CONSTATAÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA CONFIGURADA PELA FALTA DE REGISTRO/AUTENTICAÇÃO NA REPARTIÇÃO FAZENDÁRIA, DOS LIVROS DE REGISTRO DE ENTRADAS E REGISTRO DE SAÍDAS, REFERENTES AO EXERCÍCIO DE 2004. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETA A APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA CAPITULADA INCISO II DO ART. 54 DA LEI Nº 6763/75. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO PELO VOTO DE QUALIDADE.

ACÓRDÃO: 3.606/10/CE RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000160391-80

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

RECURSO DE REVISÃO: 40.060127477-47, 40.060127568-01  
(FPE)

RECORRENTE: TELEFÔNICA DATA S.A.

IE: 062193095.00-20

FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

RECORRIDA: TELEFÔNICA DATA S.A.

IE: 062193095.00-20

FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

PROC. S. PASSIVO: LUIZ ROBERTO PEROBA  
BARBOSA/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/BELO HORIZONTE - DF/BH-1

**EMENTA**

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – PRESTAÇÃO DESACOBERTADA - FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSMISSÃO DE DADOS – LOCAL DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO. CONSTATAÇÃO DE FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS INCIDENTE SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TRANSMISSÃO DE DADOS EM TERRITÓRIO MINEIRO SEM A EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL. EXIGÊNCIA DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA CAPITULADA NO INCISO XVI DO ART. 55 DA LEI Nº 6763/75. FATO COMPROVADO POR MEIO DA ANÁLISE DE LIVROS/DOCUMENTOS E LEVANTAMENTO DO USO DE MEIOS DAS REDES DE TELECOMUNICAÇÕES DE TERCEIROS CONFORME CRUZAMENTO DE DADOS CONSTANTES DOS ARQUIVOS ELETRÔNICOS PREVISTOS NOS CONVÊNIOS ICMS NºS 57/95 E 115/03. ENTRETANTO, APLICA-SE AO CASO, A PARTILHA DO ICMS COM O ESTADO ONDE O SERVIÇO SE INICIA. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA, DEVENDO ADEQUAR, DE OFÍCIO, A MULTA ISOLADA EXIGIDA AO DISPOSTO NO § 2º DO ART. 55 DA LEI Nº 6763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – FALTA DE REGISTRO DE LIVRO FISCAL. CONSTATAÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA CONFIGURADA PELA FALTA DE REGISTRO/AUTENTICAÇÃO NA REPARTIÇÃO FAZENDÁRIA, DOS LIVROS DE REGISTRO DE ENTRADAS E REGISTRO DE SAÍDAS, REFERENTES AO EXERCÍCIO DE 2004. INFRAÇÃO CARACTERIZADA. CORRETA A APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO INCISO II DO ART. 54 DA LEI Nº 6763/75. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSOS CONHECIDOS À UNANIMIDADE E, NÃO PROVIDOS O DE NÚMERO 40.060127568-01 (FPE) POR UNANIMIDADE E O DE NÚMERO 40.060127477-47 (AUTUADA) POR MAIORIA DE VOTOS. (DESTACAMOS).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Noutro giro, pleiteia a Impugnante a concessão dos créditos do imposto destacados nos documentos fiscais que embasaram o lançamento, de forma a validar a regra da não cumulatividade.

O Fisco nega a concessão dos créditos ao argumento de que este direito está condicionado à idoneidade e escrituração dos documentos fiscais nos prazos e condições estabelecidos pela legislação, a teor do que dispõe o art. 23 da Lei Complementar nº 87/96 e legislação mineira.

Cita, no entanto, que se outra for a decisão da Câmara de Julgamento, deve ser levado em consideração a proporcionalidade dos créditos, na esteira do disposto no inciso II do art. 44-C do Anexo IX do RICMS/02, *in verbis*:

Art. 44-C - Para os efeitos do disposto nos arts. 44-A e 44-B desta Parte, o contribuinte observará o seguinte:

I - sobre a base de cálculo estabelecida aplicar-se-á a alíquota prevista em cada unidade da Federação para a tributação do serviço;

II - o valor do crédito a ser compensado na prestação será rateado entre as unidades da Federação do prestador e do tomador, na mesma proporção da base de cálculo;

(...)

Muito embora o dispositivo em questão não se refira aos serviços de comunicação não medidos, a inteligência lançada na norma deve ser observada para o caso em análise, por se tratar de imposto partilhado entre duas Unidades da Federação.

Frise-se que os créditos devem ser concedidos na forma destacada nos documentos fiscais, uma vez que, neste caso, não se aplica a alíquota interestadual, haja vista que os serviços foram prestados em território mineiro.

Assim, não obstante a ausência de escrituração dos documentos fiscais entende-se que os créditos devem ser deduzidos em favor da Impugnante, na proporção acima destacada, ainda que tais valores tenham sido apropriados por inteiro na conta gráfica paulista.

Com efeito, para que o Fisco apurasse por arbitramento a base de cálculo das prestações, os documentos não escriturados serviram de base, fornecidos que foram pelas empresas emitentes.

Neste caso, e principalmente em decorrência da idoneidade de quem emitiu tais documentos, não se pode retirar a validade dos mesmos para fins de concessão de créditos.

Cabe destacar que a apuração do valor do ICMS devido foi feita por intermédio de conclusão fiscal, de acordo com os Anexos 2 a 4, e, foi apresentado no Anexo 6 por amostragem cópias de notas fiscais de uso de meios das redes de telecomunicações. Portanto, após a decisão irrecurável, se mantida desta forma, os autos devem ser remetidos ao Fisco para apuração do valor do crédito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante destaca várias decisões em que as Câmaras de Julgamento concederam o abatimento dos créditos em situações semelhantes, em especial o Acórdão nº 20.140/11/3ª.

No tocante à concessão dos créditos, a decisão, sob a relatoria do Conselheiro José Luiz Drumond, assim fundamenta a questão:

NÃO OBSTANTE A INTERPRETAÇÃO LITERAL DADA PELO FISCO ÀS NORMAS RETROMENCIONADAS, O DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO COBRADO NA PRESTAÇÃO ANTERIOR TEM COMO FUNDAMENTO LEGAL A REGRA JURÍDICO-CONSTITUCIONAL DA NÃO CUMULATIVIDADE, TAL COMO PREVISTA NO ART. 155, § 2º, INCISO I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988, QUE, AO ESTABELECE A COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS COM CRÉDITOS, PRESSUPÕE QUE OS VALORES A SEREM COMPENSADOS COM O IMPOSTO DEVIDO EM CADA OPERAÇÃO TENHAM SIDO REGULARMENTE COBRADOS NA OPERAÇÃO ANTERIOR.

ASSIM, DIFERENTEMENTE DE OUTROS CASOS EM QUE A AUSÊNCIA DA PRIMEIRA VIA DA NOTA FISCAL IMPLICA EM NÃO SE RECONHECER O CRÉDITO DO IMPOSTO, EM SE TRATANDO DE PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E AFINS, DESDE QUE CORRETAMENTE DESTACADO NA CORRESPONDENTE NOTA FISCAL, CUJOS IMPRESSOS DOS RESPECTIVOS DOCUMENTOS ENCONTRAM-SE PRESENTES NOS AUTOS, PRESUME-SE REGULARMENTE COBRADO O IMPOSTO INCIDENTE NA PRESTAÇÃO ANTERIOR, ENSEJANDO CRÉDITO PARA COMPENSAÇÃO COM O DÉBITO RELATIVO À PRESTAÇÃO POSTERIOR.

ALIÁS, NÃO OBSTANTE A EXIGÊNCIA DA ESCRITURAÇÃO DA NOTA FISCAL, SE FOR O CASO, COMO CONDIÇÃO PARA O CREDITAMENTO (CF. ART. 23 DA LC 87/96, REPRODUZIDO PELO ART. 30 DA LEI Nº 6.763/75), OUTRA NÃO É A RAZÃO PELA QUAL O PRÓPRIO REGULAMENTO DO ICMS/MG, AO TRATAR DOS PROCEDIMENTOS DE FISCALIZAÇÃO DO IMPOSTO, DETERMINA O ABATIMENTO DOS CRÉDITOS ADMITIDOS PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, NA HIPÓTESE DE LEVANTAMENTO FISCAL DESTINADO A APURAR O CORRETO DO PAGAMENTO DO MESMO PELO CONTRIBUINTE. CONFIRA-SE:

### RICMS/02, PARTE GERAL

ART. 195 - COM O OBJETIVO DE APURAR A EXATIDÃO DO PAGAMENTO DO IMPOSTO PROMOVIDO PELO CONTRIBUINTE, SERÁ EFETUADA VERIFICAÇÃO FISCAL, RELATIVA A CADA EXERCÍCIO, QUE ABRANGERÁ AS OPERAÇÕES OU AS PRESTAÇÕES NELE REALIZADAS.

(...)

§ 2º - RELATIVAMENTE A CADA PERÍODO, OBSERVADAS AS NORMAS DE APURAÇÃO DO IMPOSTO, SERÃO DISCRIMINADOS NA VERIFICAÇÃO FISCAL O DÉBITO E O VALOR A SER ABATIDO SOB A FORMA DE CRÉDITO, DECORRENTES DAS OPERAÇÕES OU DAS

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PRESTAÇÕES REALIZADAS OU UTILIZADAS PELO CONTRIBUINTE, OBSERVANDO-SE QUE:

I - O DÉBITO CONSTITUI-SE DO VALOR DO IMPOSTO INCIDENTE SOBRE AS OPERAÇÕES OU AS PRESTAÇÕES TRIBUTÁVEIS REALIZADAS E DO ESTORNO DE CRÉDITO INDEVIDAMENTE APROPRIADO PELO CONTRIBUINTE;

II - O VALOR A SER ABATIDO SOB A FORMA DE CRÉDITO SERÁ REPRESENTADO PELAS DEDUÇÕES ADMITIDAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, PELO PAGAMENTO DO IMPOSTO EFETUADO, AINDA QUE POR MEIO DE AUTO DE INFRAÇÃO (AI), OU DOCUMENTO EQUIVALENTE, E PELO ESTORNO DE DÉBITO INDEVIDAMENTE ESCRITURADO A MAIOR. (GRIFOU-SE.)

COMO SE VÊ, O DIREITO DO CONTRIBUINTE AO ABATIMENTO DE CRÉDITOS INDEPENDE DA ESCRITURAÇÃO DA NOTA FISCAL, SENDO PERFEITAMENTE ADMISSÍVEL E LÉGAL, INCLUSIVE POR OCASIÃO DE LEVANTAMENTO FISCAL DESTINADO A APURAR O CORRETO PAGAMENTO DO IMPOSTO, DAÍ SE CONCLUINDO QUE A ESCRITURAÇÃO NÃO É CONDIÇÃO ÚNICA E ABSOLUTA PARA O CREDITAMENTO, ANTES, TRATA-SE DE DEVER INSTRUMENTAL ESTABELECIDO PELA LEGISLAÇÃO, NO INTERESSE DA ARRECADAÇÃO E FISCALIZAÇÃO DO IMPOSTO.

ESTANDO PRESENTE NOS AUTOS, PORTANTO, CÓPIA DE TODOS OS DOCUMENTOS, LEGÍTIMOS, SEM QUALQUER MÁCULA, DEVERÁ SER DEDUZIDO DO VALOR APURADO COMO DÉBITO DO IMPOSTO, A TÍTULO DE CRÉDITOS PELAS ENTRADAS, O MONTANTE DO ICMS CORRETAMENTE DESTACADO NAS RESPECTIVAS NOTAS FISCAIS, RELATIVAMENTE ÀS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO SUJEITAS AO SISTEMA NORMAL DE APURAÇÃO DO IMPOSTO, COM A CONSEQUENTE ADEQUAÇÃO DOS VALORES DAS EXIGÊNCIAS RELATIVAS AO ICMS E À CORRESPONDENTE MULTA DE REVALIDAÇÃO, EM CUMPRIMENTO A REGRA CONSTITUCIONAL E ANTECIPANDO PROCEDIMENTOS DESNECESSÁRIOS NO FUTURO.

Como visto alhures, entende-se que o crédito deve ser concedido na proporção da cobrança do imposto, ou seja, no percentual de 50% (cinquenta por cento) do valor destacado nos documentos fiscais.

No tocante às penalidades isoladas, exigiu o Fisco as sanções previstas no art. 55, incisos I e XVI da Lei nº 6.763/75, sendo a segunda adequada ao disposto no § 2º do mesmo dispositivo.

A Impugnante alega que não ocorreu o descumprimento de obrigações acessórias, mas sim um entendimento da Autuada em relação à ocorrência do fato gerador para o Estado de São Paulo, citando decisão proferida no Acórdão nº 18.018/06/1ª.

De modo diverso do caso paradigma, ao deslocar o fato gerador para onde estiver o tomador do serviço, a legislação mineira, com base em convênio e legislação complementar, deslocou, também, o cumprimento das obrigações acessórias. Assim dispõem os §§ 4º, 6º e 7º do art. 36 do Anexo IX do RICMS/02:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 36 - As empresas prestadoras de serviços de comunicação a seguir indicadas, para cumprimento de suas obrigações tributárias, observarão o disposto nesta Seção:

(...)

§ 4º - Os prestadores de serviço de comunicação nas modalidades a seguir relacionadas, localizados em outra unidade da Federação e que prestam serviços a destinatário localizado neste Estado, deverão se inscrever no Cadastro de Contribuintes do ICMS deste Estado:

I - Serviço Telefônico Fixo Comutado (STFC);

II - Serviço Móvel Pessoal (SMP);

III - Serviço Móvel Celular (SMC);

IV - Serviço de Comunicação Multimídia (SCM);

(...)

§ 6º - Na hipótese do § 4º deste artigo, é facultado ao prestador de serviço de comunicação:

I - indicar o endereço de sua sede, para fins de inscrição;

II - efetuar a escrituração fiscal e manter os livros e os documentos fiscais no estabelecimento-sede;

III - efetuar o recolhimento do imposto por meio de Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), no prazo estabelecido no artigo 85 deste Regulamento.

§ 7º - A fruição do regime especial previsto nesta Seção fica condicionada à elaboração e apresentação, por parte da empresa prestadora de serviços de telecomunicação que atue em mais de uma unidade da Federação, de livro razão auxiliar contendo os registros das contas de ativo permanente, custos e receitas auferidas, tributadas, isentas e não-tributadas relativos a este Estado.

Neste caso, como a empresa optou por se inscrever em Minas Gerais, assumiu esta as obrigações acessórias que poderiam ser cumpridas no estabelecimento paulista, nos termos dos dispositivos acima transcritos.

Como a unidade mineira não providenciou a emissão dos documentos, nem tampouco utilizou as prerrogativas anteriores, fica caracterizada a sua Sujeição Passiva e a obrigação de cumprimento das demais obrigações acessórias.

Em relação ao pedido de decote das multas, cabe lembrar a lição do mestre Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Mizabel Derzi, 11ª ed., p. 759), onde destaca que as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Para o não menos proeminente Sacha Calmon (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696), as penalidades, dentre as quais se inclui a Multa de Revalidação, "são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias".

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O eminente Des. Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

**EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)**

Desta forma, a Multa de Revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não se configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo em absoluto caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais na APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

**EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS**

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da Multa de Revalidação com a Multa Isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM<sup>a</sup>. SR<sup>a</sup>. DES<sup>a</sup>. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Neste caso, não se aplica a interpretação benigna prevista no art. 112 do CTN. Se alguma dúvida houvesse seria em relação à ocorrência do fato gerador e da sujeição passiva. Sacramentando-se a exigência quanto ao tributo, as multas são consectários lógicos da aplicação da legislação tributária mineira.

Além do mais, é imperioso afirmar que a aplicação das penalidades foi efetivada na medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao CC/MG, negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA.

Assim, corretas, em parte as exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75 e Multa Isolada capitulada no inciso XVI do art. 55 da mencionada lei, adequada ao disposto no § 2º do mesmo dispositivo.

Exigiu, ainda, o Fisco a penalidade isolada prevista no art. 55, inciso I da Lei nº 6763/75, em decorrência da falta de escrituração, em livro de Registro de Entrada, das aquisições de uso de meios de rede. O dispositivo em comento assim dispõe:

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:

I - por faltar registro de documentos próprios nos livros da escrita fiscal vinculados à apuração do imposto, conforme definidos em regulamento - 10%

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(dez por cento) do valor constante no documento, reduzido a 5% (cinco por cento) quando se tratar de:

(...)

Por se tratar de descumprimento de ação de fazer, a única prova cabível é a comprovação da escrituração dos documentos fiscais. Como isso não aconteceu, revela-se correta a exigência fiscal.

Cumpra registrar, como bem destacou o Fisco, que os livros fiscais trazidos pela Impugnante no CD às fls. 465 se referem ao estabelecimento paulista da Autuada, portanto, não se prestam para ilidir o descumprimento da obrigação acessória do estabelecimento mineiro.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para conceder o crédito relativo às aquisições de uso dos meios de redes, na proporção de 50% (cinquenta por cento) do imposto destacado nos documentos fiscais, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencidos, em parte, os Conselheiros Ricardo Wagner Lucas Cardoso (Relator) e Fernando Luiz Saldanha, que o julgavam procedente. Designado relator o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Assistiu ao julgamento o Dr. Guilherme Salles Moreira Rocha. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 13 de março de 2013.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente**

**Sauro Henrique de Almeida**  
**Relator designado**

EJ/T

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

---

Acórdão:	20.013/13/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000174184-19	
Impugnação:	40.010132425-12	
Impugnante:	Telefônica Data S/A	
	IE: 062193095.00-20	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-1 - Belo Horizonte	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Trata-se de discordância quanto à concessão por esta 2ª Câmara, pelo voto de qualidade, do crédito relativo às aquisições de uso dos meios de redes na proporção de 50% (cinquenta por cento) do imposto destacado nos documentos fiscais.

Inicialmente, cabe salientar que a Constituição Federal prevê a regra da não cumulatividade do ICMS, consoante o inciso I do § 2º de seu art. 155 nos seguintes termos:

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;

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal; (grifou-se)

Ademais, determinou que lei complementar disciplinasse o regime de compensação do imposto, vale dizer, regulamentasse a regra da não cumulatividade, conforme disposto expressamente na alínea “c” do inciso XII do § 2º de seu art. 155.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aqui, cabe uma explanação sobre, com a devida vênia, um equívoco da doutrina que prega que a regra da não cumulatividade seria um princípio constitucional.

Os princípios constitucionais são enunciados gerais informadores de determinados valores acolhidos pela Constituição, e que, **por si sós**, possuem a força de irradiar seus efeitos sobre o ordenamento jurídico.

Ora, na medida em que a própria Constituição Federal determina que a não cumulatividade do ICMS deve ser objeto de disciplina por lei complementar (alínea “c” do inciso XII do § 2º de seu art. 155), a elevação de tal norma constitucional a princípio afigura-se despropositada, visto que inexistente um de seus principais elementos definidores, qual seja, a irresistível autonomia para a produção de seus efeitos sobre o ordenamento jurídico.

Dessa forma, a definição correta, segundo os ditames da própria Constituição da República, para a não cumulatividade do ICMS é a de uma norma constitucional de eficácia contida. Na lição de José Afonso da Silva:

I - São normas que, em regra, solicitam a intervenção do legislador ordinário, fazendo expressa remissão a uma legislação futura; mas o apelo ao legislador ordinário visa a restringir-lhes a plenitude da eficácia, regulamentando os direitos subjetivos que delas decorrem para os cidadãos, indivíduos ou grupos.

II - Enquanto o legislador ordinário não expedir norma restritiva, sua eficácia será plena; nisso também diferem das normas de eficácia limitada, de vez que a interferência do legislador ordinário, em relação a estas, tem o escopo de lhes conferir plena eficácia e aplicabilidade concreta e positiva.

III - São de aplicabilidade direta e imediata, visto que o legislador constituinte deu normatividade suficiente aos interesses vinculados à matéria de que cogitam (SILVA, José Afonso da. Aplicabilidade das Normas Constitucionais. 3a ed. Malheiros, São Paulo, 1998, p. 104).

Ou seja, a norma constitucional de eficácia contida possui aplicação imediata, mas a plena eficácia lhe é conferida somente até o momento em que o legislador infraconstitucional a restringe por meio de sua disciplina, conforme autorização da própria Carta da República.

Cumprindo o disposto na Constituição Federal, foi publicada a Lei Complementar nº 87/96 para disciplinar o regime de compensação do imposto, e o seu art. 23 dispõe:

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desse modo, fica claro que o legislador definiu que a compensação do débito do imposto com valores a título de crédito é um direito condicionado, vale dizer, para o seu gozo o contribuinte deve observar as condições impostas pelo legislador.

Uma dessas condições é exatamente a escrituração da documentação fiscal nos prazos e condições estabelecidos na legislação. Por certo, o legislador infraconstitucional não definiu tal condição por preciosismo, como parece crer quem a desconsidera.

É possível vislumbrar ao menos duas razões que legitimam a determinação do legislador em tomar a escrituração do documento fiscal como uma condição para o exercício do direito de crédito do imposto, a saber:

1) a escrituração de documentos fiscais é a forma por meio da qual o contribuinte declara para o Fisco o exercício do seu direito de crédito, possibilitando a este o efetivo controle da conta corrente fiscal do contribuinte;

2) a escrituração do documento fiscal para fins de crédito do imposto demarca o termo inicial para a contagem do prazo de decadência, dentro do qual é possibilitada ao Fisco a verificação da correção do crédito apropriado, no que se refere, por exemplo, à idoneidade da documentação fiscal.

Ressalte-se que o descumprimento do prazo regular previsto na legislação tributária para a escrituração não priva o contribuinte do exercício do seu direito de crédito, tendo em vista a permissão para o chamado “aproveitamento extemporâneo de crédito”, desde que escriturado o documento no respectivo livro fiscal, consoante § 2º do art. 67 do RICMS/02.

Acrescente-se, no entanto, que o mesmo legislador que, autorizado pela Constituição Federal, definiu o crédito como um direito condicionado, também especificou que tal direito não se pereniza no tempo, vale dizer, possui um prazo próprio para o seu exercício, nos termos do parágrafo único do mesmo art. 23 da Lei Complementar nº 87/96, conforme se segue:

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.

Portanto, em se tratando do período autuado (janeiro a dezembro de 2007), os créditos do imposto destacados em documentos fiscais emitidos nesse período já não podem ser objeto de aproveitamento extemporâneo, tendo em vista o decurso do prazo para extinção do próprio direito.

**Sala das Sessões, 13 de março de 2013.**

**Ricardo Wagner Lucas Cardoso**

**Conselheiro**