

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.884/21/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.001745642-69  
Impugnação: 40.010150901-83  
Impugnante: Telemar Norte Leste S/A. - Em Recuperação Judicial  
IE: 062149964.00-47  
Proc. S. Passivo: Samuel Azulay  
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

**EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - BASE DE CÁLCULO - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS.** Constatou-se o recolhimento a menor de ICMS, em face de a Autuada não ter submetido à tributação os serviços de comunicação denominados “TC CPE Solution”. Procedimento fiscal respaldado pelos arts. 146, inciso III, alínea “a” e 155, inciso II, ambos da CF/88, pelos arts. 2º, inciso III, 12, inciso VII e 13, inciso III, todos da Lei Complementar nº 87/96 e pelos arts. 42, inciso I, alíneas “a” e “e” e 43, inciso X, § 4º, do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da mesma lei.

Lançamento procedente. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS incidente sobre a prestação de serviço de comunicação, no período de novembro de 2015 a novembro de 2019, em decorrência da não inclusão na base de cálculo do imposto dos valores oriundos da prestação de serviços de acesso dedicado à internet e fornecimento de redes corporativas para transmissão de dados, prestados para o cliente Itaú Unibanco S.A, deixando de incluir as parcelas sujeitas à tributação correspondente aos valores do serviço intitulado de “TC CPE SOLUTION”.

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

**Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às pags. 250/278 e requer, ao final, a procedência da impugnação.

**Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, em manifestação de pags. 451/468, refuta as alegações da Defesa e requer, portanto, a procedência do lançamento.

A Assessoria do CCMG, em Parecer de pags. 470/486, opina, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito pela procedência do lançamento.

## ***DECISÃO***

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

### **Da Preliminar**

#### **Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, *“considerando o não arbitramento pela Fiscalização da parcela que seria razoável relativa ao serviço de locação, em manifesta afronta ao art. 148 do CTN”*.

Entretanto, verifica-se que as razões apresentadas confundem-se com o próprio mérito do lançamento e, assim serão analisadas.

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

Rejeita-se, pois, a arguição de nulidade do lançamento.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS incidente sobre a prestação de serviço de comunicação, no período de novembro de 2015 a novembro de 2019, em decorrência da não inclusão na base de cálculo do imposto dos valores oriundos da prestação de serviços de acesso dedicado à internet e fornecimento de redes corporativas para transmissão de dados, prestados para o cliente Itaú Unibanco S.A, deixando de incluir as parcelas sujeitas à tributação correspondente aos valores do serviço intitulado de “TC CPE SOLUTION”.

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

Constata a Fiscalização que a Autuada apurou o imposto considerando parte dos valores recebidos pela prestação de serviços de acesso dedicado à internet e fornecimento de redes corporativas para transmissão de dados, prestados para o cliente Itaú Unibanco S.A, deixando de incluir as parcelas sujeitas à tributação correspondente aos valores do serviço intitulado de “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”.

Verifica o Fisco que não existe um contrato de aluguel, relacionado ao referido serviço, pactuado entre as partes. Conforme será demonstrado, não há no contrato apresentado pela Autuada, cláusulas de aluguel de nenhum tipo de

equipamentos terminais de rede, tampouco cláusulas referentes ao serviço “TC CPE SOLUTION”.

Registra-se que a metodologia do trabalho fiscal está descrita, detalhadamente, no Relatório Fiscal, inclusive com vários exemplos concretos e demonstração de cálculos.

No Anexo 2 do Auto de Infração estão relacionados os serviços não tributados corretamente agrupados por mês e por usuário, identificando: CNPJ, razão social, unidade da Federação, número, modelo e série da NFST, data de emissão, CFOP, número do item na NFST, código e descrição dos serviços, os valores correspondentes ao total da prestação e da respectiva base de cálculo apurada.

No Anexo 3 constam os serviços de acesso dedicado à internet e fornecimento de redes corporativas para transmissão de dados, tributados corretamente agrupados por mês e por usuário, identificando: CNPJ, razão social, unidade da Federação, número, modelo e série da NFST, data de emissão, CFOP, número do item na NFST, código e descrição dos serviços, os valores correspondentes ao total da prestação e da respectiva base de cálculo apurada.

No Anexo 4 está demonstrado o confronto dos sumários dos valores dos serviços de acesso dedicado à internet e fornecimento de redes corporativas (Anexo 3) com os valores dos aluguéis dos serviços denominados "TC CPE SOLUTION" (Anexo 2), constantes na mesma nota fiscal, identificando: CNPJ, razão social, unidade da Federação, número, modelo e série da NFST e data de emissão.

No Anexo 5 foram demonstrados os sumários dos serviços de aluguel denominados "TC CPE SOLUTION" por número da nota fiscal.

Já no Anexo 6 constam os sumários dos serviços de acesso dedicado à internet e fornecimento de redes corporativas para transmissão de dados, por número da nota fiscal.

A Impugnante alega, em apertada síntese, que o “TC CPE SOLUTION” compreende a locação de equipamentos necessários à utilização do serviço de telecomunicações, assim como de sua instalação e manutenção, fazendo parte, assim, de atividades preparatórias e auxiliares, que possibilitam a posterior prestação do serviço de telecomunicação propriamente dito.

Argumenta que se trata de atividades-meio, serviços meramente técnicos e acessórios à atividade principal desempenhada pela Autuada, uma vez que desprovidos dos elementos necessários que permitem que seja configurada a troca de informações, elementos imprescindíveis à caracterização como telecomunicação (emissor, mensagem, canal e receptor).

Defende que a comunicação pressupõe a existência dos seguintes elementos: emissor, receptor, canal e mensagem. A mensagem, que se caracteriza pela emissão de sons, imagens, sinais, signos ou símbolos, é veiculada pela empresa de telecomunicações por meio de fios ou ondas eletromagnéticas, que viabilizam a transmissão e o processo de comunicação propriamente dito. Assim, alega que o fato gerador do ICMS é a operação relativa à prestação do serviço de comunicação.

Nesse sentido, entende que não há que se cogitar de prestação efetiva de “serviço de comunicação” e tampouco de telecomunicações em relação aos serviços “TC CPE SOLUTION”, pois possuem meramente a finalidade de conferir apoio (caráter acessório).

Apresenta legislações, jurisprudências e doutrinas que entende corroborarem o seu entendimento.

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

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

Em síntese, no CPE de dados são fornecidos os seguintes aparelhos: roteadores, switches, placas de voz, que são equipamentos que possibilitam a conexão de computadores em rede. Já no CPE de voz são fornecidos os seguintes equipamentos: PABX, placas de ramal, tarifador, que possibilitam a discagem abreviada e otimização dos acessos telefônicos.

A Fiscalização, por sua vez, explica que o fato que motivou a lavratura do presente Auto de Infração está calcado na inexistência de contrato de aluguel de equipamentos terminais de rede e, sucessivamente, nos altíssimos valores destacados nos serviços denominados “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, constantes das NFST emitidas pela Autuada para o cliente Itaú Unibanco S.A.

Observa a Fiscalização que os valores mensalmente destacados nos serviços denominados “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” são totalmente desproporcionais aos respectivos valores destacados nos serviços de acesso dedicado à internet e fornecimento de redes corporativas para transmissão de dados, para o cliente citado.

O Fisco entende que o caso em tela não se amolda à locação de equipamentos, mas de um contrato de prestação de serviços de telecomunicações e comunicação de dados, que engloba o fornecimento de equipamentos necessários à sua execução.

Conforme afirma o Fisco, a locação dos equipamentos do “TC CPE SOLUTION” é dispensável quando o cliente já o possui, sendo que a sua vantagem está na desnecessidade de investimentos para a compra de equipamentos e a sua atualização.

A Fiscalização explica, ainda, que *“não se discute a incidência ou não do ICMS sobre o aluguel de “TC CPE SOLUTION”, mas, sim, a estratégia de evasão fiscal que consiste em embutir no valor deste serviço parcela significativa das cobranças por serviços de acesso dedicado à internet e fornecimento de redes corporativas para transmissão de dados, para o cliente Itaú Unibanco S.A., de modo a reduzir indevidamente a base de cálculo do ICMS no mesmo valor dos serviços incluídos, mantendo inalterado o valor pago pelo cliente”*.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Verifica-se que, por determinação constitucional, coube aos estados e ao Distrito Federal a competência privativa para instituir o imposto sobre prestação de serviço de comunicação. Essa atribuição deu-se de forma ampla, conforme disposto no inciso II do art. 155 da CF/88, *in verbis*:

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

(...)

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

(...)

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

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

LEI COMPLEMENTAR nº 87/96

Art.2º - O imposto incide sobre:

(...)

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

(...)

Art. 12.

Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

(...)

LEI nº 6.763/75

Art. 5º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º- O imposto incide sobre:

(...)

8) a prestação onerosa de serviço de comunicação de qualquer natureza, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação.

Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

XI - na geração, na emissão, na transmissão, na retransmissão, na repetição, na ampliação ou na recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada no exterior, ressalvado o serviço de comunicação realizado internamente no estabelecimento pelo próprio contribuinte;

(...)

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

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

(...)

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

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

### Lei Complementar nº 87/96

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

(...)

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

(...)

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

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

II - o valor correspondente a:

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

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

### Lei nº 6.763/75

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

Nota-se, claramente, que a intenção do legislador, ao definir que na base de cálculo do ICMS devido em razão da prestação do serviço de comunicação, é incluir todas as importâncias recebidas do tomador do serviço e fazer incidir o imposto estadual sobre toda a receita auferida pelo contribuinte relacionada com o exercício da atividade de prestação de serviço de comunicação. Vale dizer, todas as importâncias

recebidas do tomador do serviço de comunicação em decorrência da sua prestação são objeto de incidência do ICMS.

Para verificar se o serviço de “TC CPE SOLUTION” foi prestado conjuntamente com os serviços de acesso à internet e fornecimento de redes corporativas, bem como os respectivos valores destacados, a Fiscalização requereu à Autuada, a apresentação do contrato firmado com o cliente Itaú Unibanco S.A (Anexo 15).

Em atendimento, a Autuada apresentou o arquivo “CONTRATO MASTER” (Anexo 9) que tem por objeto “*a prestação dos serviços de telecomunicações e comunicação de dados descritos no Anexo III, com observância das especificações contidas neste instrumento e nas Solicitações de Serviços, a serem formalizadas conforme o Anexo I*”.

Conforme verifica o Fisco, não há neste contrato cláusulas de aluguel de nenhum tipo de equipamentos terminais de rede, tampouco cláusulas referentes ao serviço “TC CPE SOLUTION”. O contrato, em síntese, prevê apenas consequências jurídicas e não especifica as modalidades dos serviços de telecomunicações prestados pela Autuada, nem os seus respectivos valores.

Assim, contratou-se serviços de telecomunicações e comunicação de dados, portanto, há incidência do imposto na sua totalidade.

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

Isso posto, ao não apresentar as Solicitações de Serviços a serem formalizadas conforme o Anexo I e o Anexo III do citado contrato, a Fiscalização requereu novamente à Autuada a apresentação destes documentos faltantes (Anexo 15).

Neste segundo atendimento, a Impugnante apresentou apenas o arquivo “Solicitação de Serviço Proposta Técnica” (Anexo 10) e informou que o Anexo III contém apenas assinaturas.

A Fiscalização verifica a Solicitação de Serviço apresentada e constata que inexistem cláusulas de aluguel de equipamentos terminais de rede. De acordo com este dispositivo, o escopo se baseia no fornecimento de *Combo Especial* composto de uma rede corporativa com backup IP, com gerenciamento, através das ofertas: a) TC VPN VIP – Conectividade MPLS; b) TC IP CONNECT – Conectividade IP e c) TC IP x DSL – Conectividade IP.

Importa transcrever as considerações do Fisco que explicam o assunto:

De forma genérica, o Combo Especial contempla um link principal MPLS e um link como backup com a solução de IP internet, configurados como ativo-stand by e redundantes de uma maneira que se indisponível o link principal MPLS o backup assumirá a operação.

A propósito, o VPN VIP interliga o cliente às filiais através da criação de rede privativa virtual com

acessos dedicados. Para suportar o serviço VPN VIP, a Impugnante mantém em funcionamento um circuito entre o seu backbone IP MPLS e os pontos especificados pelo cliente.

Com base na descrição dos serviços e topologia de produção MPLS e IP, constante da Solicitação de Serviços, serão fornecidos os seguintes aparelhos no Combo Especial: 02 roteadores Cisco ARS 1001 nos concentradores IP VPN; 02 roteadores Cisco ARS 1001 nos concentradores MPLS financeiras e 01 roteador Cisco nas remotas.

Conforme exposto nas considerações iniciais da presente manifestação fiscal, os roteadores citados acima, configuram os equipamentos do serviço “TC CPE SOLUTION”.

Pois bem, como visto acima, a solução Combo Especial consiste no link MPLS, link IP e roteadores, pelo qual o cliente Itaú Unibanco S.A pagará o valor mensal correspondente a R\$ 921,00. Ou seja, a Impugnante está cobrando um valor global para os serviços de telecomunicações e comunicação de dados contratados na solução Combo Especial, no qual estão inclusos os custos do seu backbone, acessos por par metálico e fibra óptica, além do fornecimento de roteadores.

(...)

Isto é, voltando ao quadro acima, os R\$ 921,00 refere-se a valor mensal total bruto do Combo Especial referente aos serviços de telecomunicações e comunicação de dados contratados, e não há destaque de valores referentes ao aluguel de roteadores.

Nesse ponto, a própria Impugnante reconhece a inexistência de contrato para cobranças de locação de roteadores.

(...)

Registre-se que as cobranças do serviço “TC CPE SOLUTION”, de forma segregada, são desfavoráveis ao Fisco, já que, como visto anteriormente, foram consideradas pela Impugnante, como não tributadas.

Ocorre que, a Impugnante não pode, em atenção ao teor do contrato e da solicitação de serviço, fatiar o valor mensal estipulado, para, a título de “aluguel”, realizar a cobrança segregada de roteadores. E aqui, com todo respeito, não se trata de mero “produto que consiste na locação de equipamentos”, mas de verdadeiro produto criado pela Impugnante para fins de evasão fiscal.

E nem se cogite que a mera indicação da suposta entrega dos equipamentos a título oneroso seria suficiente para caracterizar isso como locação de equipamentos.

Claro está que, não se trata aqui de dois serviços independentes, ou seja, um de comunicação e outro de locação. Trata-se apenas de um serviço de telecomunicações e comunicação de dados, que se sujeita ao ICMS em sua totalidade, com fornecimento de equipamentos para sua viabilização, com cobrança única.

Por tudo isso, é de se salientar que, não existe qualquer tipo de locação de roteadores, ou demais equipamentos terminais de rede, na verdade os roteadores são equipamentos fornecidos pela Impugnante como parte da infraestrutura de rede para a utilização dos serviços de telecomunicações contratados pelo cliente Itaú Unibanco S.A.

Deste modo, evidente está que não existe previsão regular no Contrato Master e na Solicitação de Serviço, para o faturamento dos serviços de telecomunicações e comunicação de dados contratados, com a inclusão das cobranças de aluguel de “TC CPE-Solution” de pequeno, médio e grande porte, na nota fiscal de serviços de telecomunicações.

O presente caso, por óbvio, não se amolda à locação de equipamentos, afinal, está-se a tratar de contrato de prestação de serviços de telecomunicações e comunicação de dados, que engloba o fornecimento de equipamentos necessários à sua execução.

Registre-se, para evitar quaisquer questionamentos nesse sentido, que neste auto de infração, não se discute a incidência ou não do ICMS sobre o aluguel de “TC CPE SOLUTION”, mas, sim, a estratégia de evasão fiscal que consiste em embutir no valor deste serviço parcela significativa das cobranças por serviços de acesso dedicado à internet e fornecimento de redes corporativas para transmissão de dados, para o cliente Itaú Unibanco S.A., de modo a reduzir indevidamente a base de cálculo do ICMS no mesmo valor dos serviços incluídos, mantendo inalterado o valor pago pelo cliente.

(...)

Entretanto, para a surpresa do Fisco, além da imotivada cobrança do serviço supracitado, ao revés do Contrato Master e da Solicitação de Serviço por ela firmados, a Impugnante foi além e, na oportunidade, destacou altíssimos valores para os serviços

denominados “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, constantes das NFST emitidas para o cliente Itaú Unibanco S.A.

Em outras palavras, os valores mensalmente destacados nos serviços denominados “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” são totalmente desproporcionais aos respectivos valores destacados nos serviços de acesso dedicado à internet e fornecimento de redes corporativas para transmissão de dados, para o cliente Itaú Unibanco S.A.

(...)

Sucessivamente, ainda que a Autuada não concorde que os roteadores fornecidos no contrato com o cliente Itaú Unibanco S.A. sejam tributados pelo ICMS e, assim, os deixa de incluir na base de cálculo do imposto, considerando a hipótese de serviço de valor adicionado – SVA, os valores mensalmente destacados nos serviços denominados “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” são totalmente desproporcionais aos respectivos valores destacados nos serviços de acesso dedicado à internet e fornecimento de redes corporativas para transmissão de dados, prestados para o cliente Itaú Unibanco S.A. (Grifou-se)

De todo o exposto, constata-se que não se trata de dois serviços independentes, ou seja, um de comunicação e outro de locação, como defende a Impugnante. Trata-se apenas de um serviço de telecomunicações e comunicação de dados, que se sujeita ao ICMS em sua totalidade, com fornecimento de equipamentos para sua viabilização, com cobrança única.

O Fisco apresenta a análise dos seguintes exemplos que corroboram o seu entendimento (Anexo 7):

- NFST nº 014396471 de 01/09/2019: Itens “TC CPE SOLUTIONALUGUEL” – R\$ 79.340,02; itens “CIRCUITO ACESSO TC VPN VIP” e “TC IP ACCES.CONEC.” – R\$ 145.089,36;

- NFST nº 016130814 de 01/11/2019: Itens “TC CPE SOLUTIONALUGUEL” – R\$ 75.615,67; itens “CIRCUITO ACESSO TC VPN VIP” e “TC IP ACCES.CONEC.” – R\$ 176.131,14.

Nesses exemplos, as porcentagens dos valores do aluguel de “TC CPE SOLUTION” em relação aos valores dos serviços de acesso dedicado à internet e fornecimento de redes corporativas para transmissão de dados, são respectivamente 54,68% (cinquenta e quatro inteiros e sessenta e oito centésimos por cento) e 45,73% (quarenta e cinco inteiros e setenta e três centésimos por cento).

A fim de facilitar a análise da documentação, o Fisco compilou os valores referentes a essas rubricas na planilha do Anexo 04, na qual demonstrou-se o confronto dos sumários dos valores dos serviços de acesso dedicado à internet e o fornecimento de redes corporativas (Anexo 06) com os valores dos aluguéis dos serviços

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

denominados "TC CPE SOLUTION" (Anexo 05), constantes na mesma nota fiscal, identificando: CNPJ, razão social, unidade da Federação, número, modelo e série da NFST e data de emissão.

Ressalte-se que, em diversas notas fiscais elencadas no Anexo nº 04, as porcentagens dos valores atribuídos à rubrica aluguel de "TC CPE SOLUTION" em relação aos valores atribuídos a serviços de acesso dedicado à internet e fornecimento de redes corporativas para transmissão de dados, são superiores a 70% (setenta por cento).

Conclui a Fiscalização, que os percentuais praticados pela Impugnante são excessivamente elevados, considerando que os serviços intitulados "TC CPE SOLUTION", consistem tão somente de equipamentos terminais de rede situados dentro dos limites de propriedade do cliente, necessários para a utilização dos serviços contratados, porém, trata-se de parcela pequena na topologia física da rede provedora dos serviços, composta ainda pelo backbone da Autuada e seus acessos por par metálico e fibra óptica.

O Fisco, em busca da verdade material, requereu novamente a apresentação dos documentos referentes ao aluguel de "TC CPE-Solution", inclusive as suas quantidades e valores unitários que resultaram nos respectivos valores cobrados em razão do Contrato Master, e a cópia da fatura da NFST nº 014396471 de 01/09/19.

Neste terceiro atendimento, a Autuada apresentou apenas a nota fiscal fatura solicitada, sendo que, ao contrário de "TC CPE SOLUTIONALUGUEL" por ela intitulado no registro da nota fiscal apresentada ao Fisco Estadual, emitiu a nota fiscal fatura epigrafada com a descrição "TC CPE", de modo que o termo "ALUGUEL" não consta no documento enviado ao cliente Itaú Unibanco S.A.

Assim, não se contentando com os documentos apresentados pela Autuada, o Fisco com o objetivo de carrear aos autos todos os dados, informações, documentos e demais provas que comprovem a realidade dos fatos efetivamente ocorridos, intimou a Autuada a apresentar os contratos e solicitações de serviço referentes à prestação do serviço intitulado "TC CPE SOLUTION-ALUGUEL", para o cliente ITAU UNIBANCO S.A., inscrito no CNPJ nº 60.701.190/0001-04, no período de outubro de 2015 a novembro de 2019, além da memória de cálculo contendo a relação dos equipamentos, com as respectivas quantidades e valores unitários, fornecidos para a prestação do serviço intitulado "TC CPE SOLUTION-ALUGUEL", que resultaram nos valores destacados nas notas fiscais emitidas para o cliente ITAU UNIBANCO S.A., relacionadas no Anexo 2.

Contudo, a Autuada não atendeu à totalidade da intimação, não apresentado a memória de cálculo contendo a relação dos equipamentos, com as respectivas quantidades e valores unitários, fornecidos para a prestação do serviço intitulado "TC CPE SOLUTION-ALUGUEL".

Analisando toda a documentação da Autuada, a Fiscalização conclui que *"não há cabimento os custos do fornecimento de roteadores corresponderem a mais da metade do valor mensal cobrado pelos serviços de comunicação de dados, uma vez que a Autuada para o fornecimento deste serviço utiliza uma infraestrutura gigantesca*

*composta de hardware, software e meios físicos de transmissão do tipo par metálico e fibra óptica”.*

Para melhor compreensão da metodologia empregada pela Autuada, importa registrar alguns esclarecimentos apresentados pelo Fisco sobre o conteúdo dos documentos apresentados em resposta à citada intimação:

Em primeiro lugar, a Autuada esclarece que a locação de equipamentos não constitui base de cálculo para o ICMS (doc. n° 01), porém, essa hipótese não se amolda ao presente caso, como anteriormente explanado. De igual modo, não se amolda à intimação. (Grifou-se).

Conforme se depreende da leitura do documento “Resposta Intimação CPE Solution – UNIBANCO”, em consonância com a análise dos demais anexos, a Autuada apenas demonstra a composição dos preços unitários apresentados na proposta comercial, discriminando os valores do acesso, CPE e gerência por velocidade contratada.

Como já exposto, a premissa da intimação é apurar os valores globais do “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, destacados nas notas fiscais emitidas para o cliente ITAU UNIBANCO S.A., relacionadas no Anexo 2. Logo, seria possível apurar o cálculo destes valores globais apenas com os preços unitários sem a relação dos equipamentos, com as respectivas quantidades? Evidente que não.

Veja-se que na composição do preço unitário de R\$ 921,00 previsto na proposta comercial (doc. n° 07), a Autuada considerou o valor mensal de R\$ 255,28 para o fornecimento de um roteador Cisco 1905. Ocorre que este valor, com todo respeito, não pode ser aceito sob a ótica da contabilidade de custos, uma vez que o valor de aquisição do roteador Cisco 1905 é de R\$ 1.753,28, conforme o item 1 da nota fiscal n° 000981378 de 11/07/2019, escriturada nos Livros Registro de Entrada e CIAP da Autuada.

Isso porque, como demonstrado acima, com referido valor faturado em menos de sete meses a Autuada adquiri outro roteador Cisco 1905. Em outras palavras, seria possível o cliente ITAU UNIBANCO S.A., pagar em menos de sete meses para a Autuada o equivalente ao valor total do roteador? Obvio que não.

Registre-se ainda que a Autuada considerou os valores mensais de R\$ 403,49, R\$ 323,74 e R\$ 274,70 para o fornecimento de um roteador Cisco 1905, respectivamente nas velocidades 2.048 Kbps, 1.042 Kbps e 512 Kbps (doc. n° 04), conforme contrato de interligação de pontos de venda aos centros técnicos

operacionais do cliente ITAU UNIBANCO S.A (doc. nº 03).

Registre-se, novamente, que, no contrato e proposta comercial apresentados em atendimento à intimação, não consta cláusulas de aluguel de nenhum tipo de equipamentos terminais de rede e, muito menos valores mensais unitários para o fornecimento de roteadores.

(...)

Por fim, ao exposto, bem como a documentação apresentada, as respostas aos questionamentos e intimações que não produziram informações necessárias para o deslinde da prestação faturada como aluguel e dos custos relacionados ao fornecimento dos roteadores, o Fisco Estadual emitiu este Auto de Infração em face de a Autuada ter deixado de destacar na base de cálculo do imposto dos valores oriundos dos serviços de telecomunicações e comunicação de dados, contratados pelo cliente Itaú Unibanco S.A., a parcela correspondente aos valores do serviço intitulado de “TC CPE SOLUTIONALUGUEL”.

Deste modo, evidente está que a Autuada ao fatiar os serviços de telecomunicações e comunicação de dados, com as cobranças intituladas “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, passou a incluir na parte não tributada uma parcela muito maior do que a parte tributada, de modo que os valores do contrato possam ser gerenciados para que haja uma redução na base de cálculo do imposto devido.

Nesse sentido, o caso dos autos não se amolda à locação de equipamentos, mas de um contrato de prestação de serviços de telecomunicações e comunicação de dados, que engloba o fornecimento de equipamentos necessários à sua execução. Conforme já mencionado, não há, no contrato apresentado pela Autuada, cláusulas de aluguel de nenhum tipo de equipamentos terminais de rede, tampouco cláusulas referentes ao serviço “TC CPE SOLUTION”.

Constata-se que se trata de uma simulação de locação, que não se confirma pelo objeto e cláusulas do referido contrato.

Conforme mencionado, o objeto do contrato com o cliente Itaú Unibanco S.A refere-se a apenas uma prestação, sujeita a tributação, qual seja: a prestação dos serviços de telecomunicações e comunicação de dados.

Como explica a Fiscalização, não seria, portanto, necessário qualquer arbitramento de valores, já que a base de cálculo deste Auto de Infração é resultado das parcelas sujeitas à tributação correspondente aos valores do serviço intitulado de “TC CPE SOLUTIONALUGUEL”, que não foram incluídas pela Autuada na base de cálculo dos valores recebidos pela prestação de serviços de acesso dedicado à internet e fornecimento de redes corporativas para transmissão de dados, prestados para o cliente Itaú Unibanco S.A.

Reproduz-se outros esclarecimentos trazidos pela Fiscalização:

E nem se cogite que a mera indicação da suposta entrega dos equipamentos a título oneroso seria suficiente para caracterizar isso como locação de equipamentos.

Claro está que, não se trata aqui de dois serviços independentes, ou seja, um de comunicação e outro de locação. Trata-se apenas de um serviço de telecomunicações e comunicação de dados, que se sujeita ao ICMS em sua totalidade, com fornecimento de equipamentos para sua viabilização, com cobrança única.

(...)

Como já exposto, a premissa da intimação foi apurar os valores globais do “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, destacados nas notas fiscais emitidas para o cliente Itaú Unibanco S.A., que resultaram no montante de R\$ 3.487.322,68. Logo, como demonstrado acima, seria possível apurar o cálculo destes valores globais apenas com o valor mensal total bruto do Combo Especial (R\$ 921,00) sem a relação dos equipamentos, com as respectivas quantidades? Evidente que não.

Ora, se os valores podem ser demonstrados tão facilmente, por que a Impugnante não atendeu à intimação? Porque não há como comprovar uma cobrança no valor de R\$ 3.487.322,68, alegando “aluguel” de simples roteadores adquiridos pela Impugnante por R\$ 1.753,28 cada (Anexo nº 13).

E nem se cogite que a mera cotação de preço realizada no MercadoLivre e Shoptime seria suficiente para contrapor o valor acima, extraído do item 1 da nota fiscal nº 000981378 de 11/07/2019 (Anexo nº 13), escriturada nos Livros Registro de Entrada e CIAP da Impugnante. Afinal, com todo respeito, respectivas empresas de comércio eletrônico não servem para aquisições de grandes quantidades de roteadores fabricados por empresa multinacional.

Isso posto, diante da impossibilidade de comprovar os valores cobrados pelos roteadores, a Impugnante tenta justificar, ao argumento de que no preço cobrado, estão inseridos a instalação, manutenção, atualização, assim como reposição no caso de quebra. Não nos parece procedente o argumento, na verdade, os valores da instalação dos roteadores não estão inclusos no valor mensal total bruto do Combo Especial (R\$ 921,00), e, no caso, são cobrados separadamente.

Neste sentido, veja-se, novamente, o excerto abaixo extraído da Solicitação de Serviço.

(...)

O presente caso, por óbvio, não se amolda à hipótese de arbitramento pelo Fisco, da parcela que seria razoável relativa ao serviço “TC CPE SOLUTIONALUGUEL”, segundo o entendimento da Impugnante, afinal está-se a tratar de cobrança que não existe previsão legal/regular permissiva, de modo que inexistem valores específicos, definidos em contrato, para o serviço supracitado.

(...)

Diante de todos os elementos apresentados, resta claro que não se tem aqui a tributação de locação pura e simples de equipamentos como tenta defender a Impugnante e, sim, prestação de serviços de telecomunicação. E, sendo assim, o ICMS incide sobre a atividade econômica da Impugnante, que é o serviço de telecomunicação por ela prestado.

Importa repetir que o caso dos autos não se amolda à locação de equipamentos, mas de um contrato de prestação de serviços de telecomunicações e comunicação de dados, que engloba o fornecimento de equipamentos necessários à sua execução. Conforme já mencionado, não há, no contrato apresentado pela Autuada, cláusulas de aluguel de nenhum tipo de equipamentos terminais de rede, tampouco cláusulas referentes ao serviço “TC CPE SOLUTION”.

É notório que o fato gerador do ICMS sobre as prestações de serviços de comunicação, consoante o disposto no inciso III do art. 2º da Lei Complementar n.º 87/96, não se manteve atado apenas ao serviço de transmissão de comunicação, se estendendo a todas as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. E, assim sendo, conforme demonstrado, as receitas auferidas pela Autuada e aqui tributadas são decorrentes da efetiva prestação de serviço de comunicação.

Por tudo isso, repita-se, na composição da base de cálculo sujeita à tributação, devem ser considerados todos e quaisquer valores cobrados, seja a que título for, na intenção da realização da atividade-fim de prestação de serviço de comunicação, aquela que levou o tomador do serviço a contratar o seu prestador. E esse é o teor da legislação.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa, solicitando a aplicação do princípio da consunção ao presente caso.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

(GRIFOU-SE)

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

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

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

Diante de todo o exposto, observa-se que as infrações cometidas pela Impugnante restaram devidamente comprovadas, o lançamento foi realizado com a plena observância da legislação tributária e, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal, legítimo é o lançamento em exame.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir requerimento de juntada de documento no e-PTA, protocolo SIARE 202.117.631.371-26 de 19/07/21. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais arguidas. No mérito, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Edrise Campos. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira (Revisor) e Flávia Sales Campos Vale.

**Sala das Sessões, 03 de agosto de 2021.**

**Paula Prado Veiga de Pinho**  
**Relatora**

**Eduardo de Souza Assis**  
**Presidente**