

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	24.006/21/3 ^a	Rito: Sumário
PTA/AI:	01.001889757-89	
Impugnação:	40.010152010-66	
Impugnante:	Telemar Norte Leste S/A. - Em Recuperação Judicial IE: 062149964.00-47	
Coobrigado:	Oi S.A. - Em Recuperação Judicial IE: 062269679.00-26	
Proc. S. Passivo:	André Mendes Moreira	
Origem:	DF/BH-2 - Belo Horizonte	

EMENTA

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - EMPRESA SUCESSORA - CORRETA A ELEIÇÃO. Conforme consta dos autos, a empresa Coobrigada incorporou a empresa Autuada. Correta, portanto, a sua eleição para o polo passivo da obrigação tributária, nos termos do art. 132 do CTN.

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 parcela dos serviços de comunicação denominados “ADVANCED SERVICES”. 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, alínea “j” 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 precedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS incidente sobre a prestação de serviço de comunicação, nos meses de março, maio e outubro de 2016 e junho 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 Banco do Brasil, deixando de incluir as parcelas sujeitas à tributação correspondente aos valores do serviço intitulado de “ADVANCED SERVICES”.

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.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 120/139, contra a qual a Fiscalização manifesta-se às fls. 370/386.

Por ser incorporadora da Autuada, a empresa “Oi S.A. - Em Recuperação Judicial” foi incluída no polo passivo da autuação, nos termos do art. 121, parágrafo único, inciso II e art. 132 do Código Tributário Nacional - CTN (fls. 387/408).

DECISÃO

Da Preliminar

Da Nulidade do Auto de Infração

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, em razão de vícios no lançamento. Alega presunção fiscal em um verdadeiro arbitramento tributário, ainda, a ausência de motivação e ofensa ao princípio da legalidade.

Em relação ao arbitramento, a matéria é também abordada na impugnação nas questões de mérito e assim será tratada, bem como sua relação com a alegada presunção fiscal, que diferentemente da tese da Defesa, não encontra respaldo na afirmativa, uma vez trazido aos autos o contrato firmado entre a Autuada e seu cliente como embasamento ao lançamento, portanto, não se trata de construção de tese fiscal e sim, comparação entre os valores avençados contratualmente e aqueles faturados nos documentos fiscais.

Razão não lhe assiste ainda na constituição do lançamento por falta de motivação e pressupostos legais, pois 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), estabelecido pelo Decreto nº 44.747/08.

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

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

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada que acarreta a nulidade do lançamento. Cabe a ela comprovar as suas alegações.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado, que será demonstrado na análise de mérito.

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, nos meses de março, maio e outubro de 2016 e junho 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 Banco do Brasil, deixando de incluir as parcelas sujeitas à tributação correspondente aos valores do serviço intitulado de “ADVANCED SERVICES”.

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.

Inicialmente, é imperioso trazer à baila, os esclarecimentos dispostos no diligente relatório fiscal apensado ao Auto de Infração pelo autor do trabalho, apresentando as razões norteadoras do lançamento. Como segue:

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

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

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

E o serviço “ADVANCED SERVICES” é o gerenciamento de redes de comunicação de dados, composta pelas atividades de monitoração e avaliação quantitativa da qualidade do serviço.

Pois bem, de acordo com o entendimento da Autuada, o “TC CPE SOLUTION” e o “ADVANCED SERVICES” são serviços de caráter preparatório e auxiliar que visam viabilizar a posterior prestação do serviço de

telecomunicação e, portanto, não devem ser submetidos à tributação do ICMS.

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

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

Em atendimento, a Autuada apresentou o arquivo “CT 2009-8558-0425 – REMUS II” em formato PDF. E, de acordo com referido contrato, tem por objeto a prestação dos serviços de comunicação de dados, por meio de uma Rede IP Multisserviço, que permita a comunicação de longa distância entre os pontos eletrônicos de presença do Banco do Brasil (PEP).

Conforme se depreende das cláusulas contidas neste contrato, o cliente Banco do Brasil, pagou mensalmente à Autuada, para cada PEP instalado e em operação, os preços unitários constantes do Documento nº 2, nos quais estão incluídos todos os serviços e tributos necessários para a execução e prestação dos serviços objeto do contrato, inclusive o “TC CPE SOLUTION” e “ADVANCED SERVICES”, conforme se depreende do excerto abaixo, extraído do contrato.

(...)

Isto é, voltando ao quadro acima, verifica-se que na composição dos preços unitários, referentes aos serviços de comunicação de dados contratados, não há destaque de ICMS para o CPE e serviços de gerência (ADVANCED SERVICES).

Pois bem, conforme se depreende do Documento nº 7 deste contrato, as porcentagens dos serviços “TC CPE SOLUTION” e “ADVANCED SERVICES”, na distribuição de custos, são respectivamente 17,11% e 1,81%. Neste sentido, veja-se o excerto abaixo, extraído do contrato.

(...)

Com base na descrição dos recursos necessários para a execução e prestação do serviço de comunicação de dados, constante do contrato, há incidência do imposto nos demais serviços relacionados no quadro acima, quais sejam: Última Milha; Contingência para PEP Gama, Delta e Ômega; Backbone IP/MPLS e Central de Atendimento.

Contudo, ao promover a emissão das NFST referentes ao serviço de comunicação de dados contratado pelo Banco do Brasil, relacionadas no Anexo 2, a Autuada acabou por acrescer o percentual referente ao serviço “ADVANCED SERVICES”, conforme exemplo abaixo:

(...)

Nesse exemplo, as porcentagens dos valores do “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” e “ADVANCED SERVICES” em relação ao valor total da NFST, são respectivamente 15,00% e 15,00%, ao invés de 17,11% e 1,81%, conforme prevê o Documento nº 7 do contrato.

Esclareça-se que a redução no percentual do serviço “TC CPE SOLUTIONALUGUEL”, seria, em regra, favorável ao Fisco. No entanto, ao promover esse acréscimo, especificamente no percentual do serviço “ADVANCED SERVICES”, a Autuada diminuiu o valor da base de cálculo a ser tributada, de modo que o resultado final é desfavorável ao Fisco Estadual, já que, como visto anteriormente, ambas as rubricas foram consideradas pela Autuada, como não tributadas.

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

Por fim, ao exposto, bem como a documentação apresentada, 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 comunicação de dados, contratados pelo cliente Banco do Brasil, a parcela correspondente aos valores do serviço intitulado de “ADVANCED SERVICES”, conforme demonstrado no Anexo 2.

No Anexo 2, o Fisco tomou por base os percentuais previstos no Documento nº 7 do contrato, a partir daí ajustou os valores dos serviços “TC CPE SOLUTION” e “ADVANCED SERVICES”, corretamente agrupados por mês, identificando: CNPJ, razão social, Unidade da Federação, número, modelo e série da NFST, data de emissão, CFOP, descrição dos serviços, os valores correspondentes ao total da prestação, e da respectiva base de cálculo apurada.

(...)

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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

LEI nº 6.763/75

Art. 5º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de 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.

(...)

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 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 “ADVANCED SERVICES” 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 Banco do Brasil S.A.

Em atendimento, a Autuada apresentou o arquivo “CT 2009-8558-0425 – REMUS II” em formato PDF. E, de acordo com referido contrato, tem por objeto a prestação dos serviços de comunicação de dados, por meio de uma Rede IP Multisserviço, que permita a comunicação de longa distância entre os pontos eletrônicos de presença do Banco do Brasil (PEP) documento apensado às fls. 41/103.

Conforme verifica o Fisco, neste contrato o cliente Banco do Brasil, pagou mensalmente à Autuada, para cada PEP instalado e em operação, os preços unitários constantes do Documento nº 2, nos quais estão incluídos todos os serviços e tributos necessários para a execução e prestação dos serviços contratados, inclusive o “TC CPE SOLUTION” e “ADVANCED SERVICES”.

Assim, verifica-se que na composição dos preços unitários, referentes aos serviços de comunicação de dados contratados, não há destaque de ICMS para o CPE e serviços de gerência (ADVANCED SERVICES).

Pois bem, conforme se depreende do Documento nº 7 deste contrato, as porcentagens dos serviços “TC CPE SOLUTION” e “ADVANCED SERVICES”, na distribuição de custos, são respectivamente 17,11% e 1,81%, diferentemente do apurado nos faturamentos mensais com a emissão dos documentos fiscais correspondentes,

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.

Diante dos dados avençados e dos documentos fiscais emitidos, a Fiscalização promove o cotejamento entre as duas bases financeiras e identifica

diminuição dos valores lançados a título de base de cálculo do ICMS na medida em que a Impugnante emite faturas com percentuais superiores às bases contratuais para o denominado serviço “ADVANCED SERVICES”, sendo este não tributado pelo ICMS.

E desse controle de cifras surge o crédito tributário ora constituído. Diferentemente do alegado pela Defesa, não se trata de presunção fiscal na composição da base de cálculo do ICMS devido, e sim, acolhimento dos padrões avançados entre a empresa contratante e a contratada, nos estritos termos previstos no contrato pactuado.

Do Documento nº 7 do referido contrato, a Fiscalização extraiu os percentuais relativos ao serviço contratado e os redistribuiu nos documentos fiscais emitidos para o recebimento da contratante, ajustes levados a efeito na planilha do Anexo 2 do Auto de Infração.

Importa transcrever algumas considerações do Fisco, em sua manifestação nos autos, que explicam o assunto:

Esclareça-se que a redução no percentual do serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, provocaria, em regra, aumento da base tributável. No entanto, ao promover esse acréscimo, especificamente no percentual do serviço “ADVANCED SERVICES”, a Autuada diminuiu o valor da base de cálculo a ser tributada, de modo que o resultado final provocou recolhimento a menor do imposto devido, já que, como visto anteriormente, ambas as rubricas foram consideradas pela Autuada, como não tributadas.

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

Diante do exposto, bem como a documentação apresentada, o Fisco 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 comunicação de dados, contratados pelo cliente Banco do Brasil, a parcela correspondente aos valores do serviço intitulado de “ADVANCED SERVICES”, conforme demonstrado no Anexo 2.

[...]

Conforme demonstra a Fiscalização, inclusive com exemplos práticos calcados nos documentos fiscais emitidos, a Impugnante diminuiu a base de cálculo do ICMS ao majorar os percentuais do serviço, desvinculado do previsto na planilha de preços prevista no contrato firmado com o Banco do Brasil.

Não bastasse o evidenciado, na peça de defesa, alegam que o Fisco teria tomado por base planilha de custos, dissociada da precificação pelos serviços prestados.

Entretanto, como bem assevera o Fisco, “Conforme se depreende da leitura do título do Documento nº 7, em consonância com a análise do item 1 – Distribuição de Custos, é evidente, que, a coluna “PERCENTUAL DO CUSTO TOTAL”, demonstra o percentual que cada serviço, relacionado na coluna “RECURSO”, representa do total dos PREÇOS dos serviços objeto do contrato.”.

Esclarece que, “...através desta planilha, se obtém os PREÇOS das parcelas relativas aos serviços e obrigações que compõem os preços unitários discriminados no Documento nº 2.” e destaca nos autos às fls. 381, recorte do disposto no parágrafo segundo da cláusula vigésima quinta, do contrato firmado com o cliente Banco do Brasil (Anexo 4), que, com clareza, define a finalidade do Documento nº 7, utilizado como base de sustentação para a cobrança.

Segundo consta no dispositivo, o contratante (Banco do Brasil) tem a opção de não utilizar a contingência das categorias Gama, Delta e Ômega, sendo que neste caso, os valores dos respectivos PEP (Pontos eletrônicos de presença do Banco do Brasil) sofrerão os descontos referentes ao custo dessa contingência informado no item 2, da Planilha de Composição de Preços dos Serviços, do Documento nº 7.

Nitidamente, a alusão ao contrato se refere ao preço pactuado para as prestações de serviço nas diversas modalidades eleitas e nos percentuais de composição avançados, se quedando segura, quaisquer alterações futuras advindas da desnecessidade de utilização. Claro está, se tratar de preço acordado pelos serviços e não indicativos de custo, como quer fazer crer a Defesa.

Esta lógica é aplicável a todos os serviços e obrigações discriminados na coluna “RECURSO”, do item 1 – Distribuição de Custos, do Documento nº 7, quais sejam: Última Milha (32,69%); Contingência para PEP Gama, Delta e Ômega (3,52%); Despesas com equipamento CPE (17,11%); Backbone IP/MPLS (16,73%); Estrutura de Operação e Gerenciamento (1,81%); Central de Atendimento (1,80%); Impostos e Taxas (26,34%).

Não fosse isso, bastaria a previsão contratual das rubricas dos serviços com o preço total da prestação, sem identificação para o contratante, das parcelas que a comporiam e suas abrangências no todo contratado.

Imperioso ressaltar, que na apuração do valor total das notas fiscais relacionadas no Anexo 2 do AI, a Impugnante, em decorrência da cláusula vigésima quarta do contrato formalizado com o Banco do Brasil, considerou todos os fatores que compõem o preço dos serviços, inclusive, inexistente outra previsão contratual permissiva para o pagamento dos serviços.

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 nº 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Portanto, escorreito o trabalho fiscal com a cobrança da diferença do ICMS apurado, acrescido da Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, todos da Lei nº 6.763/75, como abaixo segue:

Lei nº 6.763/75

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

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

(...)

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Vencidos os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Relator) e Paula Prado Veiga de Pinho, que o consideravam nulo. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Thiago Álvares Feital (Relator) e Paula Prado Veiga de Pinho, que o julgavam improcedente. Designado relator o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Prado Amarante de Mendonça e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Maria Teresa Lima Lana Esteves. Participou do julgamento, além do signatário e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 23 de novembro de 2021.

**Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator designado**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 24.006/21/3ª Rito: Sumário
PTA/AI: 01.001889757-89
Impugnação: 40.010152010-66
Impugnante: Telemar Norte Leste S/A. - Em Recuperação Judicial
IE: 062149964.00-47
Coobrigado: Oi S.A. - Em Recuperação Judicial
IE: 062269679.00-26
Proc. S. Passivo: André Mendes Moreira
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

Voto proferido pelo Conselheiro Thiago Álvares Feital, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CCMG.

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

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, em decorrência da emissão de notas fiscais com destaque a menor do imposto, nos períodos de março, maio e outubro de 2016 e junho de 2019.

Nos termos do relatório fiscal, os serviços de IP Connect prestados pela Impugnante, conforme informações extraídas de sua página na internet, permite que empresas tenham acesso à Internet com alto nível de desempenho e performance, e o VPN VIP que é a solução para formação de redes virtuais privadas que permite a convergência de voz, dados e vídeo, com banda garantida.

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

Já o serviço “ADVANCED SERVICES” é o gerenciamento de redes de comunicação de dados, composta pelas atividades de monitoração e avaliação quantitativa da qualidade do serviço.

Para verificar se os serviços “TC CPE SOLUTION” e de gerenciamento de redes foram prestados conjuntamente com os serviços de comunicação de dados, intitulado de “ACESSO TC VPN IP”, bem como os respectivos valores destacados, o Fisco Estadual requereu à Impugnante, a apresentação do contrato firmado com o cliente Banco do Brasil objeto deste auto de infração.

Apresentado o referido contrato pela Impugnante, o Fisco identificou que o cliente Banco do Brasil, pagou mensalmente à Impugnante, para cada PEP instalado e em operação, os preços unitários constantes do Documento nº 2, nos quais estão incluídos todos os serviços e tributos necessários para a execução e prestação dos

serviços objeto do contrato, inclusive o “TC CPE SOLUTION” e “ADVANCED SERVICES”.

Verificou ainda que na composição dos preços unitários, referentes aos serviços de comunicação de dados contratados, não há destaque de ICMS para o CPE e serviços de gerenciamento de redes (ADVANCED SERVICES).

Referido contrato estabelece que as porcentagens dos serviços “TC CPE SOLUTION” e gerenciamento de redes, na distribuição de custos, são respectivamente 17,11% e 1,81%.

Deste modo, com base na descrição dos recursos necessários para a execução e prestação do serviço de comunicação de dados, constante do contrato, há incidência do imposto nos demais serviços relacionados no quadro acima, quais sejam: Última Milha; Contingência para PEP Gama, Delta e Ômega; Backbone IP/MPLS e Central de Atendimento.

Não obstante, ao emitir as notas fiscais relativas ao contrato em questão, a Impugnante acresceu percentual referente ao serviço de gerenciamento de redes discrepante do percentual de 1,81%. Afirma o referido relatório:

“Esclareça-se que a redução no percentual do serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, seria, em regra, favorável ao Fisco. No entanto, ao promover esse acréscimo, especificamente no percentual do serviço de gerenciamento de redes, a Autuada diminuiu o valor da base de cálculo a ser tributada, de modo que o resultado final é desfavorável ao Fisco Estadual, já que, como visto anteriormente, ambas as rubricas foram consideradas pela Autuada, como não tributadas.”

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

“tomou por base os percentuais previstos no Documento nº 7 do contrato, a partir daí ajustou os valores dos serviços “TC CPE SOLUTION” e gerenciamento de redes, corretamente agrupados por mês, identificando: CNPJ, razão social, Unidade da Federação, número, modelo e série da NFST, data de emissão, CFOP, descrição dos serviços, os valores correspondentes ao total da prestação, e da respectiva base de cálculo apurada.”

É de se notar que o contrato cerne da questão tem por objeto “a prestação dos serviços de dados, por meio de uma Rede IP Multisserviço, que permita a comunicação de longa distância entre os pontos eletrônicos de presença do Banco.”

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

Segundo o Fisco, da leitura do contrato celebrado entre a Impugnante e o Banco do Brasil, verifica-se que, na composição de seu preço unitário, os serviços de “TC CPE SOLUTION”, e gerenciamento de redes, representavam, respectivamente, 17,11% e 1,81% do CUSTO do serviço.

Analisando as notas fiscais emitidas pela Impugnante, constatou o Fisco que, em algumas delas, o serviço de gerenciamento de redes representava uma porcentagem maior que 1,81% no valor final da nota.

A partir daí, analisando a diferença entre o preço final do serviço e o seu valor de custo, sendo aquele superior a este, concluiu que a Impugnante estaria majorando o percentual referente ao serviço de gerenciamento de redes que, conforme premissa da própria Fiscalização, não é tributado pelo ICMS – para reduzir a base de cálculo do imposto e presumiu que toda a parcela relativa aos serviços de gerenciamento de redes que fosse superior a proporção de 1,81% do preço indicado na NFST corresponderia a serviço de comunicação, devendo integrar a base de cálculo do ICMS.

Tem razão a Impugnante quando afirma que o procedimento realizado pelo Fisco, ao reajustar a base de cálculo do imposto de modo a que o preço dos serviços refletisse as exatas proporções mencionadas no contrato a título de composição de custos, na prática, equivale à realização de arbitramento do ICMS.

Nesta condição, deveria sujeitar-se aos requisitos previstos no art. 148 do CTN e no art. 53 do RICMS/02. Tratando-se de uma forma de apuração excepcional, esta se sujeita a regras mais rígidas.

CTN

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

RICMS/02

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

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

Da leitura do art. 53 do RICMS/02, verifica-se que não existem no presente caso quaisquer das situações que autorizam o arbitramento da base de cálculo pelo Fisco.

A Impugnante apresentou os documentos solicitados pelo Fisco — descartando-se a hipótese do inciso I do art. 53 — e, não se encontram nos autos quaisquer provas no sentido de que os preços por ela praticados são inferiores aos preços correntes para os serviços em questão — o que afasta a aplicação do inciso II do mesmo artigo. Tendo emitido as notas fiscais competentes, também restam afastadas as hipóteses dos incisos III a V.

Lado outro, o arbitramento, para prevalecer, deveria sustentar-se no inciso VI do art. 53, o qual prevê a sua aplicação “em qualquer outra hipótese em que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, os esclarecimentos prestados ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou por terceiro legalmente obrigado.”

Contudo, também esta hipótese é inaplicável, uma vez que não constam dos autos, salvo melhor juízo, documentos capazes de demonstrar que os documentos da Impugnante não merecem fé.

Pelo contrário, a argumentação desenvolvida pelo Fisco, no sentido de que deve haver equivalência entre o valor de custo de um serviço e o seu preço, não convence e não possui qualquer respaldo na teoria econômica mais fundamental.

Trata-se de uma presunção, salvo melhor juízo, frágil, diante da documentação constante dos autos.

Veja-se que as presunções fiscais, conquanto admissíveis e necessárias por razões de praticabilidade tributária, devem ser excepcionais, sob risco de se afrontar o princípio da legalidade.

Também por esta razão estão sujeitas a um ônus argumentativo mais rigoroso. Neste sentido o art. 20, inciso I da Lei n.º 13.515/00 que, como aduz a Impugnante, veda exigências administrativas baseadas em presunção sem amparo na legislação tributária.

Como ocorre normalmente nos procedimentos licitatórios, a individualização dos custos de serviços, sobretudo serviços complexos como é o caso dos autos, se dá no intuito de delimitar uma base sobre a qual o contrato possa ser renegociado, em caso de necessidade.

Como se sabe, o preço de custo é composto pela somatória dos gastos incorridos na prestação do serviço.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já o preço de venda do serviço é o resultado da consideração das despesas fixas, despesas variáveis e da margem de lucro. Naturalmente, como aliás argumenta a Impugnante, a precificação dos serviços lhe compete integralmente, constituindo elemento central da liberdade de empresa.

É por esta razão que o arbitramento da base de cálculo do ICMS, nos termos do art. 54 do RICMS/02, nos casos em que esta forma de apuração se aplicar, em regra deve considerar o preço corrente da mercadoria.

Na hipótese em que a legislação admite o emprego do preço de custo, este deve ser cotejado com as despesas necessárias, nos termos do art. 54, inciso IV do RICMS/02.

Não obstante, não é este o presente caso, uma vez que não estão presentes os requisitos do art. 53 do RICMS/02.

Deste modo, é forçoso concluir que o procedimento fiscal carece de respaldo legal, o que o torna nulo. Por esta razão, entendo que deve ser acolhida a preliminar de nulidade da autuação.

Sala das Sessões, 23 de novembro de 2021.

Thiago Álvares Feital
Conselheiro