

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.150/22/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.002174523-60  
Impugnação: 40.010153384-44  
Impugnante: Oi Móvel S.A. - Em Recuperação Judicial  
IE: 002102042.00-73  
Proc. S. Passivo: ANDRÉ MENDES MOREIRA/Outro(s)  
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 denominado “ACESSO TC VPN IP”, indevidamente intitulados “TC CPE Solution Aluguel” e “Advanced Services”. Procedimento fiscal respaldado pelos arts. 2º, inciso III, 12, inciso VII e 13, inciso III, todos da Lei Complementar nº 87/96 e pelo art. 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 por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS incidente na prestação de serviços de comunicação, no período de novembro de 2016 a outubro de 2019, em decorrência da não inclusão na base de cálculo do imposto dos valores oriundos do serviço de comunicação de dados, prestados para o cliente Banco do Brasil S/A, deixando de incluir parcelas sujeitas à tributação, indevidamente intituladas como serviços de “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” e “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.

#### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos do presente e-PTA, sob os seguintes argumentos, em apertada síntese.

Sustenta que a Fiscalização tomou por base, exclusivamente, a proporção que os serviços “TC CPE SOLUTION” e “ADVANCED SERVICES” representavam no custo do serviço de solução integrada, isto é, 9,75% e 13,94%; e a partir disso, concluiu que esta mesma porcentagem deveria ser observada no preço final da NFST.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alega, preliminarmente, que o Auto de Infração é nulo porque a autuação assenta-se em equivocada presunção da Fiscalização, que, por meio de critério subjetivo, ajustou a base de cálculo do imposto informada pela Impugnante ao percentual correspondente ao custo dos serviços prestados.

Entende que tal procedimento trata-se de arbitramento tributário, o qual, para ser realizado, está adstrito à regulamentação do CTN e da legislação estadual – normas estas que, além de não constarem na capitulação legal do Auto de Infração, não foram observadas pela Fiscalização.

Aduz que o art. 148 do CTN somente autoriza a realização de arbitramento quando sejam omissos ou não mereçam fé as declarações, ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, sendo, de toda forma, garantido ao contribuinte a possibilidade de contestação e exercício do contraditório. Nesse sentido também o art. 53 do RICMS/02 estabelece hipóteses taxativas em que se admite a realização de arbitramento, as quais não se verifica no presente lançamento.

Pondera que, caso a conduta da Impugnante se amoldasse às circunstâncias previstas no mencionado art. 53 do RICMS/02 – o que, evidentemente, não ocorre –, ainda assim deveria a Fiscalização seguir os parâmetros estabelecidos no art. 54 do mesmo diploma legal.

Aduz que, para fundamentar o arbitramento realizado *in casu*, deveria a Fiscalização observar, além das informações de custo constantes no contrato entre particulares, (a) salários e retiradas; (b) aluguel, água, luz e telefone; (c) impostos, taxas e contribuições; e (e) outras despesas gerais, nos exatos termos do § 3º do art. 54 do RICMS/02.

Argui que não há qualquer dispositivo legal na legislação tributária que permita à Fiscalização mineira concluir que um serviço deve ser ofertado a “preço de custo”. E ainda que não há qualquer lógica em afirmar que tudo, além do custo do serviço de gerenciamento de redes e da locação, é efetivo serviço de comunicação. Tal procedimento, adotado pela Fiscalização no caso concreto, é expressamente vedado pelo Código de Defesa do Contribuinte do Estado de Minas Gerais (Lei nº 13.515/00), em seu art. 22, inciso VII.

Conclui que a autuação baseia-se em mera presunção que não pode ser convalidada, sob pena de violação ao princípio da legalidade, devendo, esta ser, portanto, declarada nula.

Adentrando ao mérito, diz que o contrato entre a Impugnante e o Banco do Brasil S/A tinha por objeto a prestação de serviços para permitir a comunicação de longa distância entre os diversos PEP (Pontos Eletrônicos de Presença), assim como entre os PEP e os pontos centrais de processamento de dados em Brasília (fls. 26 do PTA). Dessa forma, além do efetivo serviço de comunicação, seriam prestados outros serviços – tais como gerenciamento de redes e locação de equipamentos – necessários à execução do objeto do contrato.

Discorre sobre os preços dos serviços contratados, destacando os documentos nº 1F do contrato (fls. 84 do e-PTA) e nº 1H (fls. 86 do e-PTA). E diz que,

para que fosse possível subsidiar futuras renegociações de preços (disposições da Cláusula Quarta do contrato), foi apresentado o documento nº II que relaciona os custos necessários à prestação dos serviços.

Aduz que se pode concluir que: (i) a Impugnante deveria observar os preços unitários de cada PEP, constantes no documento nº 1F do contrato; (ii) os quais “contemplam as despesas necessárias à plena execução dos serviços” (parágrafo primeiro da cláusula terceira); (iii) dentre elas, os custos relacionados no documento nº II do instrumento contratual.

Sustenta que a Fiscalização, de forma equivocada, com base no documento nº II “1- Distribuição de Custos”, realizou a simplista inferência de que se as Despesas com Equipamentos CPE (TC CPE SOLUTION) e Estrutura de Operação e Gerenciamento (ADVANCED SERVICES) representam, respectivamente, 9,75% e 13,94% do CUSTO para prestação dos serviços objeto do contrato, logo essa porcentagem deveria ser verificada no PREÇO final dos serviços.

Aduz que “*corroborar isso o fato de que, como é possível verificar na “1 – Distribuição de Custos”, o valor total do serviço prestado ao Banco do Brasil S/A não é composto apenas por 3 itens, quais sejam, serviço de comunicação (ACESSO TC VPN IP), TC CPE SOLUTION – ALUGUEL e Gestão integrada de serviços (ADVANCED SERVICES), como consta nas notas fiscais autuadas (doc. nº 04)*”.

Complementa dizendo que existem vários outros fatores que compõem o preço do serviço, conforme consta no contrato que deu azo a autuação fiscal, mas, nos termos do art. 13 da LC nº 87/96, não devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS, fatores estes que não foram considerados na presunção adotada pela Fiscalização, provavelmente por não ser favorável.

Assevera que os preços praticados pela Impugnante e objeto das notas fiscais autuadas sempre observaram as diretrizes delimitadas nos instrumentos contratuais entabulados com o Banco do Brasil S/A, portanto, a desconsideração dos preços firmados representa ainda séria ofensa ao exercício da liberdade econômica do Contribuinte.

Destaca que pela análise das notas fiscais autuadas é possível verificar que 70% (setenta por cento) do valor de total do contrato compõe a base de cálculo do ICMS – montante este mais que razoável, considerando os altíssimos custos dos equipamentos instalados no Banco do Brasil S/A, bem como dos equipamentos e mão-de-obra necessários ao gerenciamento das redes para que o serviço de comunicação não seja interrompido.

Alega, subsidiariamente que, caso se entenda que pretende o Fisco cobrar ICMS sobre o serviço de gerenciamento de redes (ADVANCED SERVICES) e locação de equipamentos (TC CPE SOLUTION), referida materialidade, conforme consoante jurisprudência do STF, STJ e TJMG, não compõe a base de cálculo do ICMS-comunicação.

No tocante às penalidades aplicadas (multa de revalidação e multa isolada) aduz que não se pode cominar duas multas sobre o mesmo fato, sob pena de *bis in idem*, visto que é consequência do suposto recolhimento a menor de ICMS (obrigação

principal), a indicação de valor da base de cálculo menor (obrigação acessória). Portanto, não há autonomia entre as infrações pretensamente cometidas pela Impugnante, de modo que foram indevidamente aplicadas duas penalidades sobre a mesma infração.

Requer, ao final, a procedência da impugnação.

#### **Da Manifestação Fiscal**

A Fiscalização, por sua vez, se manifesta nos autos do presente e-PTA, refutando as alegações da Defesa.

Requer a procedência do lançamento.

#### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 747/765, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida 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.

#### **Da Preliminar**

A Impugnante requer que seja declarado nulo o Auto de Infração, sob a alegação que o lançamento seria baseado em mera presunção da Fiscalização, que teria ajustado, por meio de critério subjetivo, a base de cálculo do imposto informada pela Impugnante ao percentual correspondente ao custo dos serviços prestados.

Alega que tal procedimento caracteriza-se como verdadeiro arbitramento fiscal, o qual não se adequa às disposições legais contidas no art. 148 do CTN e nos arts. 53 e 54 do RICMS/02.

Ademais, não consta do Auto de Infração qualquer capitulação legal que sustente o referido arbitramento.

Entretanto, não cabe razão à Impugnante.

Primeiro cabe esclarecer que o presente caso não se amolda à hipótese de arbitramento prevista no art. 148 do CTN, como alegado pela Defesa, visto que foi 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 pactuados contratualmente e aqueles faturados nos documentos fiscais.

Dessa mesma forma, não há que se falar em ausência de capitulação legal para o referido procedimento.

Observa-se que 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.

Induidoso 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.

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

Quanto às demais razões apresentadas, confundem-se com o próprio mérito e, assim serão analisadas.

### **Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS incidente na prestação de serviços de comunicação, no período de novembro de 2016 a outubro de 2019, em decorrência da não inclusão na base de cálculo do imposto dos valores oriundos do serviço de comunicação de dados, prestados para o cliente Banco do Brasil S/A, deixando de incluir parcelas sujeitas à tributação, indevidamente intituladas como serviços de “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” e “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.

Instruem os autos do presente e-PTA (Grupo - Anexo Provas), dentre outros os seguintes documentos e planilhas:

- Anexo 1: Quadro Resumo do Crédito Tributário;
- Anexo 2: Quadro demonstrativo das notas fiscais de serviço de comunicação emitidas pela Autuada, sem a inclusão na base de cálculo de parcela sujeita à tributação do ICMS;
- Contrato do Banco do Brasil S/A (Parte 1 e Parte 2);
- Descrição serviços (transcrição site);
- Planilha Composição Valores CT 0026.

Foram acostados ainda os e-mails contendo resposta às intimações do Fisco, incluindo a descrição dos serviços (Grupo Intimações/Comunicados).

Mediante a conferência dos arquivos transmitidos pela OI Móvel S/A relativos ao Convênio ICMS nº 115/03, que contém as informações relativas às Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicações – NFST, modelo 22 e análise de contratos de prestação de serviços de comunicação de dados, constatou-se que a Autuada tomou por base na apuração do imposto, parte dos valores recebidos pela prestação de serviços de

comunicação de dados, prestados ao cliente Banco do Brasil S/A, deixando de incluir as parcelas sujeitas à tributação correspondente a valores de serviços indevidamente intitulados de “TC CPE SOLUTION” e “ADVANCED SERVICES”, conforme demonstrado no Anexo 2 dos presentes autos.

Inicialmente, insta trazer os esclarecimentos apresentados pelo Fisco, em seu Relatório Fiscal sobre os serviços de telecomunicações relacionados na presente autuação. Trechos reproduzidos do Relatório Fiscal:

“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.

(Destacou-se)

A fim de verificar se os serviços intitulados “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 requereu à Autuada, a apresentação do contrato firmado com o cliente Banco do Brasil S/A.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em atendimento, a Autuada apresentou o arquivo “REMUS III - CT 2014.7421.0026 PAE” em formato “pdf”.

Da análise do referido contrato, o Fisco verificou que este tem por objeto a prestação dos serviços de comunicação de dados, por meio de uma rede IP, que permita a comunicação de longa distância entre os pontos eletrônicos de presença do Banco do Brasil S/A (PEP).

Conforme se depreende das cláusulas contidas no contrato, o cliente Banco do Brasil S/A, pagou mensalmente à Autuada, para cada PEP instalado e em operação, os preços unitários constantes da cláusula terceira, 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 dos excertos abaixo, extraídos do contrato:

### OBJETO

CLÁUSULA PRIMEIRA – O presente contrato tem por objeto a prestação de serviços de comunicação de dados, por meio de uma rede IP (*Internet Protocol*), que permitam a comunicação de longa distância entre os PEP (Pontos Eletrônicos de Presença) do CONTRATANTE, e os pontos centrais de processamento de dados do CONTRATANTE, em Brasília (DF), conforme especificado no Documento nº 1 deste contrato.

Parágrafo Primeiro – Os serviços objeto deste contrato serão prestados diretamente pela CONTRATADA, ou subcontratados nas hipóteses expressamente previstas no Projeto Básico – Documento nº 1.

(...)

### PREÇO

CLÁUSULA TERCEIRA – Pela prestação dos serviços o CONTRATANTE pagará mensalmente a CONTRATADA, para cada PEP instalado e em operação, os preços unitários a seguir indicados:

PEP	Banda Garantia no Circuito de Acesso	Valor Unitário
RP64	64 kbps + contingência	R\$ 381,76
RP256	256 kbps + contingência	R\$ 1.756,90

(...)

Parágrafo Terceiro – Os preços unitários contratados contemplam as despesas necessárias à plena execução dos serviços, tais como de pessoal, de administração e todos os encargos (obrigações sociais, impostos, taxas, etc.) incidentes sobre os serviços. O PROPONENTE deverá exibir os respectivos comprovantes de pagamento ao BANCO DO BRASIL, quando solicitado.

(...)

### 3. ESPECIFICAÇÃO TÉCNICA

a) O PROPONENTE deverá fornecer serviços de comunicação de dados fim-a-fim (incluindo todos os CPE), por meio de uma rede IP, que permita a comunicação de longa distância entre as redes locais dos PEP e os pontos centrais de processamento de dados do BANCO DO BRASIL, em Brasília (DF). Entende-se por CPE – *Customer Premises Equipment* qualquer tipo de equipamento ou conjunto de equipamentos, instalados no ambiente físico dos PEP, necessários para promover a interconexão entre o ambiente de rede local desses PEP e a rede IP, garantindo o transporte fim-a-fim das informações de acordo com as especificações técnicas deste Edital;

A partir da leitura do referido contrato, o Fisco identificou que as porcentagens dos serviços “TC CPE SOLUTION” e “ADVANCED SERVICES”, na composição de preços dos serviços, são respectivamente 9,75% (nove vírgula setenta e cinco por cento) e 13,94% (treze vírgula noventa e quatro por cento), conforme se verifica do excerto do contrato (Documento nº 11):

#### DOCUMENTO Nº 11

#### PLANILHA DE COMPOSIÇÃO DE PREÇOS DOS SERVIÇOS

##### 1 – Distribuição de Custos

RECURSO	PERCENTUAL DO CUSTO TOTAL
Última Milha	25,44%
Contingência para PEP	5,0%
Despesas com equipamentos CPE	9,75%
Backbone (equipamentos, circuitos e serviços)	9,52%
Estrutura de Operação e Gerenciamento	13,94%
Central de Atendimento	6,00%
Impostos e Taxas	30,35%

Após apresentar as informações constantes do contrato de prestação de serviço para o Banco do Brasil S/A, o Fisco faz as seguintes constatações:

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; Backbone e Central de Atendimento.

Contudo, ao promover a emissão das NFST referentes ao serviço de comunicação de dados contratado pelo Banco do Brasil S/A, relacionadas no Anexo 2, a Autuada acabou por crescer os percentuais referentes aos serviços “TC CPE SOLUTION” e “ADVANCED SERVICES”, conforme exemplo abaixo:

- NFST nº 00000062 de 16/12/2016:



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Valor Total – R\$ 2.713.244,39;

item “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” – R\$ 406.986,66;

item “ADVANCED SERVICES” - R\$ 406.986,66 e

item “ACESSO TC VPN IP” – R\$ 1.899.271,07.

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 9,75% e 13,94%**, conforme prevê o Documento nº 11 do contrato.

Esclareça-se que ao promover esse acréscimo, especificamente nos percentuais dos serviços “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” e “ADVANCED SERVICES”, a Autuada diminuiu o valor da base de cálculo a ser tributada, 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 destes serviços, parcela significativa das cobranças por serviços de comunicação de dados, para o cliente Banco do Brasil 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.

(Destacou-se).

Assim sendo, no presente Auto de Infração, o Fisco está exigindo o ICMS incidente sobre a parcela da base de cálculo de prestação de serviço de comunicação, acrescida na rubrica “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” e “ADVANCED SERVICES”, em desacordo com o contrato de prestação de serviço firmado entre a Autuada e o Banco do Brasil S/A, por demonstrar, claramente, a intenção daquela em reduzir o valor sujeito à tributação do ICMS.

Insta destacar o entendimento da Autuada de que a parcela relativa aos serviços intitulados pela Contribuinte como “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” e “ADVANCED SERVICES” seriam não tributadas pelo ICMS. Lado outro, o presente Auto de Infração não cuida da discussão sobre a incidência de ICMS nessas rubricas, cuida apenas da parcela que a própria Contribuinte entende como tributada pelo ICMS.

Para demonstrar a apuração dos valores não incluídos pela Autuada na base de cálculo do ICMS incidente sobre o serviço de comunicação, o Fisco elaborou o Anexo 2, no qual relaciona as notas fiscais de serviço de comunicação emitidas pela Autuada, demonstrando a parcela não incluída na base de cálculo do serviço de “ACESSO TC VPN IP”. Recorte referente ao mês de novembro de 2016, a título de exemplo:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A - Valor da prestação de serviço ACESSO TC VPN IP	B - Valor da prestação de serviço TC CPE SOLUTION-ALUGUEL	C - Valor da prestação de serviço ADVANCED SERVICES	D - Valor total da prestação de serviço (A + B + C)	E - Valor da prestação de serviço TC CPE SOLUTION-ALUGUEL conforme o Documento nº 11 do Contrato REMUS III - CT 2014.7421.0026 PAE (D x 9,75%)	F - Valor da prestação de serviço ADVANCED SERVICES conforme o Documento nº 11 do Contrato REMUS III - CT 2014-7421-0026 PAE (D x 13,94%)	G - Valor da prestação de serviço ACESSO TC VPN IP apurada pelo Fisco (D - E - F)	H - Valor da parcela não incluída na base de cálculo do serviço ACESSO TC VPN IP (G - A)
97.932,83	20.985,61	20.985,61	139.904,05	13.640,64	19.502,62	106.760,79	8.827,96
1.875.759,16	401.948,39	401.948,39	2.679.655,94	261.266,45	373.544,04	2.044.845,45	169.086,29
Total do período de novembro de 2016							177.914,25

Pois bem, 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.

(...)

(Grifou-se)

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:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

A Impugnante argumenta, em sede de defesa, que o contrato firmado entre ela e o cliente Banco do Brasil S/A tem por objeto a prestação de serviços para permitir a comunicação de longa distância entre os diversos PEP (Pontos Eletrônicos de Presença), assim como entre os PEP e os pontos centrais de processamento de dados em Brasília e diz que, além do efetivo serviço de comunicação, seriam prestados outros serviços – tais como gerenciamento de redes e locação de equipamentos – necessários para a execução do objeto do contrato.

A Defesa traz e analisa os mesmos recortes do referido contrato destacados pelo Fisco e aduz que deles se pode concluir que: (i) a Impugnante deveria observar os preços unitários de cada PEP, constantes no documento nº 1F do contrato; (ii) os quais “contemplam as despesas necessárias à plena execução dos serviços” (parágrafo primeiro da Cláusula Terceira); (iii) dentre elas, os custos relacionados no documento nº 1I do instrumento contratual.

Sustenta a Impugnante que a Fiscalização, de uma forma simplista, deduziu, com base no documento nº 1I “1- Distribuição de Custos”, que se as Despesas com Equipamentos CPE (TC CPE SOLUTION) e Estrutura de Operação e Gerenciamento (ADVANCED SERVICES) representam, respectivamente, 9,75% e 13,94% do **custo** para prestação dos serviços objeto do contrato, logo essa porcentagem deveria ser verificada no **preço final** dos serviços.

Diz que a Fiscalização inferiu que o preço final da nota fiscal emitida ao Banco do Brasil S/A pela prestação da solução contratada – a qual abrange diversos serviços – deveria observar as exatas proporções da composição do custo do serviço final, desconsiderando, assim, as inúmeras variáveis que influenciam a formação do preço praticado.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aduz que tal entendimento é equivocado, o que seria corroborado pelo fato de que, como é possível verificar na “1 – Distribuição de Custos”, o valor total do serviço prestado ao Banco do Brasil S/A não é composto apenas por 3 itens, quais sejam, serviço de comunicação (ACESSO TC VPN IP), TC CPE SOLUTION – ALUGUEL e Gestão integrada de serviços (ADVANCED SERVICES), como consta nas notas fiscais autuadas (doc. nº 04, por ela anexado).

No seu entendimento, consta do contrato que deu azo a autuação fiscal, vários outros fatores que compõem o preço do serviço, mas, nos termos do art. 13 da LC 87/96, não devem ser incluídos na base de cálculo do ICMS, fatores estes que não foram considerados pela Fiscalização, provavelmente porque não lhe seria favorável.

Por seu lado, o Fisco afirma que tomou por base os percentuais previstos no Documento nº II do contrato, e, 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. E que a metodologia por ele adotada para apurar a base de cálculo do ICMS resguarda a coerência dos percentuais previstos na Planilha de Composição de Preços dos Serviços do Documento nº II do contrato.

Aduz que a tese adotada pela Impugnante de que os serviços de locação e gerenciamento representariam, respectivamente, 9,75% e 13,94% do custo dos serviços prestados ao Banco do Brasil S/A, ao passo que representavam uma porcentagem maior do preço final das NFST, não pode ser acatada. Na verdade, tal argumento descortina sua verdadeira intenção de embutir no valor dos serviços “TC CPE SOLUTION” e “ADVANCED SERVICES”, parcela significativa das cobranças por serviços de comunicação de dados, denominados, no Auto de Infração, de “ACESSO TC VPN IP”.

Para demonstrar a correção da apuração da base de cálculo, o Fisco apresenta a seguinte análise do Documento nº II do contrato. Transcrito da Manifestação Fiscal:

Da simples leitura do título do Documento nº II, claro está que, trata-se de planilha de composição de **PREÇOS** dos serviços.

Neste Documento nº II, consta o item:

1 – Distribuição de Custos.

Na composição do item 1 – Distribuição de Custos, constam duas colunas, a coluna “RECURSO”, na qual foram relacionados todos os serviços e obrigações necessários para a execução e prestação do serviço objeto do contrato, e na coluna “PERCENTUAL DO CUSTO TOTAL”, foram relacionados os respectivos percentuais dos serviços e obrigações.

Conforme se depreende da leitura do título do Documento nº II, em consonância com a análise do item 1 – Distribuição de Custos, é evidente, que, a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS


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.

Em outras palavras, através desta planilha, se obtém os **PREÇOS** das parcelas relativas aos serviços e obrigações que compõem os preços unitários discriminados na cláusula terceira.


Não restam, portanto, dúvidas quanto à necessidade de se proceder os ajustes dos valores dos serviços “TC CPE SOLUTION” e “ADVANCED SERVICES”, nas notas fiscais com destaque a menor do imposto, utilizando os percentuais previstos no Documento nº 11 do contrato, conforme metodologia esposada pelo Fisco no Anexo 2.

(Grifos originais).

Cabe primeiro trazer o ponto de partida da análise fiscal, qual seja, as Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicações – NFST, modelo 22, emitidas pela Autuada para a empresa Banco do Brasil S/A. Traz-se, a título de exemplo a NFST nº 000.036, referente ao mês de fevereiro de 2018, colacionada pela Defesa à impugnação (Doc. 4):

NOTA FISCAL DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES									
		MATRIZ: OI MÓVEL S/A - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL					OI MOVEL S.A.		
		CNPJ: 05.423.963/0001-11		INSC. EST.: 07.441.356/001-			CNPJ 05.423.963/0163-87		INSC. EST. 00.2.102.0420073-
		ST SETOR COM.NORTE,SIN-QD 03-BL A-TERREO-PARTE 2-					PCA MILTON CAMPOS,16-AN6BHE/MG CEP: 30130-040		
LOCAL	ACESSO	CJ	SU	DATA DE EMISSÃO	EMISSÃO 2ª VIA	CONTA	CLASSE	DÉBITO AUTOMÁTICO	CPF/CNPJ
06101	00012526	8	1	20/02/2018	18/11/2021	FEV/2018			00.000.000/0001-91
Nome.....: Banco Do Brasil							NOTA FISCAL: 000000036		NAT. OP: TELECOMUNICAÇÃO
Endereço.....: Set Stn 716 Bloco C , 716 - Centro							SERIE / SUB SERIE: U02		CFOP: 5303
Cidade.....: Brasilia - Df - Cep: 70770-100									
Insc. Estadual:									
SERVIÇO		DATA		VALOR SERVIÇO		VALOR BASE			
95497 - ACESSO TC VPN IP		20/02/2018		R\$ 1.748.670,46		R\$ 1.748.670,46			
94800 - TC CPE SOLUTION-ALUGUEL		20/02/2018		R\$ 374.715,10		R\$ 374.715,10			
94007 - GESTAO INTEGRADA DE SERVICOS		20/02/2018		R\$ 374.715,10		R\$ 374.715,10			
DESCRIÇÃO									
-00000000-000000- 2014/7421-5960 - PRESTACAO DE SERVICOS REDE DE DADOS REFER									
ENCIA 2018-03 (ATIVIDADE CONTROLE 1-2QUBDKD)									
PARA QUALQUER ESCLARECIMENTO, CONTACTAR O(A) CARLOS FERREIRA NO TELEFONE									
( 131 ) 131313143 PAGAVEL EM OUALOUER BANCO CREDENCIADO TELEMAR									

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

BASE DE CÁLCULO	ALIQ.	VALOR	ATENDENTE: U17311	VENCIMENTO	TOTAL DE SERVIÇOS
ICMS R\$ 1748.670,46	27,00%	R\$ 472.141,02	LOJA: 001 IRH-2	30/05/2018	R\$ 2.498.100,66
ISS R\$ 374.715,10	05,00%	R\$ 18.735,75			
Reservado ao Fisco 2213.c661.5a4c.cc0.4c45.4ab3.8785.9b9d					
<b>FATURA DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES</b>					
<b>MILTON CAMPOS, 16-AN6BHE/MG</b>					
		CNPJ: 05.423.963/0163-87 INSC. EST.: 002.102.042-0073		FATURA: 00012526	
Resumo dos Tributos Incidentes					
Receitas (R\$)	Valor ICMS	Valor ISS	Valor PIS	Valor COFINS	
Serviços Telecom	472.141,02	0,00	11.366,35	52.460,11	
Serviços Não Telecom	0,00	18.735,75	6.182,79	28.478,34	
Outros Serviços	0,00	0,00	6.182,79	28.478,34	
<b>Total Tributos</b>	472.141,02	18.735,75	23.731,93	109.416,79	
Nota: Fundamento legal Lei 12.741/2012 e Resolução ANATEL 632/2014					

Observa-se que a Impugnante, ao emitir a NFST para documentar a prestação de serviço objeto do contrato acima descrito, informa três rubricas:

- ACESSO TC VPN IP;
- TC CPE SOLUTIONM – ALUGUEL e
- GESTÃO INTEGRADA DE SERVIÇOS.

Dessas rubricas, apenas o “acesso TC VPN IP” integra a base de cálculo do ICMS, o qual representa 70% (setenta por cento) do valor total do serviço e as outras rubricas representam 15% (quinze por cento) cada. A mesma informação se verifica na planilha “Composição dos valores das Notas Fiscais” (Anexo Provas).

Recorde-se que o objeto do contrato de prestação de serviço firmado entre a Autuada e o Banco do Brasil S/A, conforme cláusula primeira, é a prestação de serviços de comunicação de dados de longa distância entre os diversos PEP (Pontos Eletrônicos de Presença) e os pontos centrais de processamento de dados em Brasília.

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.

Os preços acordados entre as partes para a prestação do serviço objeto do instrumento contratual, constam da cláusula terceira (preços unitários por PEP), estando expresso em seu parágrafo terceiro que “os preços contemplam as despesas necessárias à plena execução dos serviços, tais como de pessoal, de administração e todos os encargos incidentes sobre o serviço”. Ou seja, nada mais será cobrado, além do acordado para a prestação de serviço, objeto do contrato.

Reitere-se que, de acordo com a cláusula terceira, pela prestação dos serviços constantes do Documento nº 1, o Banco do Brasil S/A pagará mensalmente à Impugnante, para cada PEP instalado e em operação os preços unitários indicados na cláusula terceira do contrato.



O Documento II, integrante do contrato de serviço intitulado “Planilha de composição de Preços dos serviços”, fraciona em 7 itens, os componentes do preço do serviço, incluindo entre eles “despesas com equipamentos CPE” e “Estrutura de Operação e Gerenciamento”.

Como a própria Autuada informa na resposta à intimação fiscal, por meio do e-mail de 15/04/20 (Anexo Provas), 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” trata-se do gerenciamento de redes de comunicação de dados, composta pelas atividades de monitoração e avaliação quantitativa da qualidade do serviço.

A Impugnante reafirma que os referidos serviços compõem o valor total do serviço prestado ao Banco do Brasil S/A.

Do confronto das Notas Fiscais emitidas pela Autuada e as informações constantes do contrato apresentado não se pode concluir de outra forma: os itens relacionados no Documento II (Planilha de composição de preços dos serviços) compõem o preço do serviço acordado pelas partes.

Logo, se a Autuada emitiu a nota fiscal discriminando apenas três rubricas: “acesso TC VPN IP”, “TC CPE Solution – Aluguel” e “Gestão Integrada de serviços” (Advanced Services), resta claro que as demais rubricas estão agrupadas dentro da rubrica “acesso TC VPN IP”.

A Autuada optou por segregar as rubricas “TC CPE Solution – Aluguel” e “Gestão Integrada de serviços” (Advanced Services) porque, no seu entendimento, os serviços nelas descritos não teriam incidência do ICMS, o que, repita-se, não é objeto de discussão nos presentes autos.

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 os denominados serviços “TC CPE SOLUTION ALUGUEL” e “ADVANCED SERVICES”, sobre estes não destacando o ICMS.

Diante do exposto, verifica-se que os valores apurados pelo Fisco não foram arbitrados, como alega a Impugnante. Portanto, não se pode acatar o argumento de que o Fisco deveria observar, além das informações de custo constantes no contrato entre particulares, os valores de salários e retiradas; aluguel, água, luz e telefone; impostos, taxas e contribuições; e outras despesas gerais, como previsto no § 3º do art. 54 do RICMS/02.

Como restou demonstrado, os valores dos serviços apurados pelo Fisco são os preços acordados entre as partes para a prestação de serviços e não o custo dos serviços, como quer fazer crer a Impugnante.

Portanto, é descabida a alegação que não há qualquer dispositivo legal na legislação tributária que permita à Fiscalização concluir que um serviço deve ser ofertado a “preço de custo”.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Não é razoável crer que os valores informados nos contratos seriam valores de custos e não os preços a serem cobrados pela contratada do contratante. A fase de apuração de custo do serviço a ser prestado deve ser anterior à formação do preço a ser cobrado, pois o preço contempla além dos custos, a margem de lucro.

Ao contrário do alegado pela Defesa, verifica-se que os preços praticados pela Impugnante e objeto das notas fiscais autuadas não observaram as diretrizes delimitadas nos instrumentos contratuais entabulados com o Banco do Brasil S/A, portanto, não há que se falar em ofensa ao exercício da liberdade econômica do Contribuinte.

Tampouco pode afastar a acusação fiscal o argumento de que 70% (setenta por cento) do valor de total do contrato compõe a base de cálculo do ICMS, sendo um montante mais que razoável, considerando os altíssimos custos dos equipamentos instalados no Banco do Brasil S/A, bem como dos equipamentos e mão-de-obra necessários ao gerenciamento das redes para que o serviço de comunicação não seja interrompido.

Conforme demonstra a Fiscalização, inclusive com exemplos práticos calcados nos documentos fiscais emitidos, a Autuada, ao emitir as Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicações – NFST, modelo 22, deliberadamente aumentou os valores das rubricas “TC CPE Solution – Aluguel” e “Gestão Integrada de serviços (Advanced Services)”, os quais não integraram a base de cálculo do imposto constante da nota fiscal emitida, de modo a reduzir a parcela tributada (acesso TC VPN IP), desvinculado do previsto na planilha de preços constante do contrato firmado com o Banco do Brasil S/A.

Noutra toada, a Impugnante alega que a jurisprudência do STF, STJ e TJMG é no sentido de que os serviços de gerenciamento de redes (ADVANCED SERVICES) e locação de equipamentos (TC CPE SOLUTION), não compõem a base de cálculo do ICMS-comunicação.

Registre-se mais uma vez que a exigência fiscal somente contempla a parcela da base de cálculo de prestação de serviço de comunicação, acrescida na rubrica “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” e “ADVANCED SERVICES”, em desacordo com o contrato de prestação de serviço firmado entre a Autuada e o Banco do Brasil S/A, por se referir, na verdade, ao serviço de “acesso TC VPN IP”.

Ademais, ainda que não objeto da autuação, vale dizer que é entendimento prevalente neste Conselho de Contribuintes que os valores relativos à locação de equipamentos vinculados à prestação de serviços de comunicação, como no caso do “TC CPE SOLUTION” são considerados prestação de serviços de telecomunicações e comunicação de dados, o qual engloba o fornecimento de equipamentos necessários à sua execução, portanto, compõem a base de cálculo do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de comunicação (Acórdãos nºs 23.884/21/3ª, 21.755/15/3ª, 21.224/13/3ª e 19.903/12/2ª).

Diante do exposto, correta a exigência 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. Confira-se:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz estas não poderiam ser mantidas, uma vez que não se pode cominar duas multas sobre o mesmo fato, sob pena de *bis in idem*.

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.

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 -

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

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 do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, por maioria de votos, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Vencido o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes (Relator), que o considerava nulo. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencido o Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes (Relator), que o julgava improcedente. Designado relator o Conselheiro Hélio Victor Mendes Guimarães (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Iara Maria Diniz Leite e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Antônio Carlos Diniz Murta. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Gislana da Silva Carlos e Luiz Geraldo de Oliveira.

**Sala das Sessões, 11 de maio de 2022.**

**Hélio Victor Mendes Guimarães**  
**Relator designado**

**Marcelo Nogueira de Moraes**  
**Presidente**

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

---

Acórdão:	23.150/22/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.002174523-60	
Impugnação:	40.010153384-44	
Impugnante:	Oi Móvel S.A. - Em Recuperação Judicial	
	IE: 002102042.00-73	
Proc. S. Passivo:	ANDRE MENDES MOREIRA/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-2 - Belo Horizonte	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Marcelo Nogueira de Moraes, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A autuação versa sobre o recolhimento a menor do ICMS incidente na prestação de serviços de comunicação, no período de novembro de 2016 a outubro de 2019, em decorrência da não inclusão na base de cálculo do imposto dos valores oriundos do serviço de comunicação de dados, prestados para o cliente Banco do Brasil S/A, deixando de incluir parcelas sujeitas a tributação, indevidamente intituladas como serviços de “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” e “ADVANCED SERVICES”.

A Impugnante sustenta que a Fiscalização, dentre outros argumentos, não teria observado o disposto na legislação vigente para arbitrar a base de cálculo, face ao que dispõe os arts. 148 do CTN e 53 e 54 do RICMS/02.

A Fiscalização, por sua vez, insurge contra tal manifestação, por entender que não teria arbitrado o valor, mas tão somente interpretado o contrato entabulado pela Autuada com a Contratante, destacando que o trabalho fora realizado da seguinte forma:

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.

(...) 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 da cláusula terceira, 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 dos excertos abaixo, extraídos 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; Backbone 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 acrescentar os percentuais referentes aos serviços “TC CPE SOLUTION” e “ADVANCED SERVICES”, conforme exemplo abaixo:

- NFST nº 00000062 de 16/12/2016: Valor Total – R\$ 2.713.244,39; item “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” – R\$ 406.986,66; item “ADVANCED SERVICES” - R\$ 406.986,66 e item “ACESSO TC VPN IP” – R\$ 1.899.271,07.

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 9,75% e 13,94%, conforme prevê o Documento nº II do contrato.

Esclareça-se que ao promover esse acréscimo, especificamente nos percentuais dos serviços “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” e “ADVANCED SERVICES”, a Autuada diminuiu o valor da base de cálculo a ser tributada, já que, como visto anteriormente, ambas as rubricas foram consideradas pela Autuada, como não tributadas.

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

Preliminarmente é imprescindível destacar que restou inconteste nos autos, conforme a própria Fiscalização destacou, que após intimar a Autuada, esta lhe apresentou uma cópia do contrato:

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 “REMUS III - CT 2014.7421.0026 PAE” 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, 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 da cláusula terceira, 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 dos excertos abaixo, extraídos do contrato.

Sendo que, após analisar o contrato teria compreendido que no documento N1º I, seria uma tabela na qual, identificaria a porcentagens do preço dos serviços:

TC CPE SOLUTION” e “ADVANCED SERVICES”, na composição de preços dos serviços, são

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

respectivamente 9,75% (nove vírgula setenta e cinco por cento) e 13,94% (treze vírgula noventa e quatro por cento), conforme se verifica do excerto do contrato.

Um ponto relevante com relação a esta questão trata da análise realizada pela Fiscalização no que tange a respectiva informação, pois ao contra-argumentar a impugnação afirma que a Autuada não teria comprovado que esta tabela trataria somente do custo do serviço:

Registre-se, que não há neste contrato (Anexos 5 e 6), cláusulas que comprovem que o Documento nº 11 contenha custos da Impugnante e nem muito menos os termos dentro dos quais poderia ser exercida a sua finalidade.

Todavia, a simples leitura da tabela, que contém expressão “1-distribuição de custos”, a qual foi incluída na manifestação – mediante print (copiado abaixo), é possível apurar que efetivamente trata de uma informação referente a distribuição dos custos:

### DOCUMENTO Nº 11

#### PLANILHA DE COMPOSIÇÃO DE PREÇOS DOS SERVIÇOS

##### 1 – Distribuição de Custos

RECURSO	PERCENTUAL DO CUSTO TOTAL
Última Milha	25,44%
Contingência para PEP	5,0%
Despesas com equipamentos CPE	9,75%
Backbone (equipamentos, circuitos e serviços)	9,52%
Estrutura de Operação e Gerenciamento	13,94%
Central de Atendimento	6,00%
Impostos e Taxas	30,35%

Por oportuno, conforme denota-se dos autos, restou comprovado que no contrato entabulado entre a Autuada e o Banco do Brasil, há serviços que são fatos geradores do ISS (serviços de gerenciamento de redes) e do ICMS (comunicação), restando incontroverso nos autos que os serviços de gerenciamento de redes não se sujeitam ao ICMS, inclusive a Fiscalização destaca:

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 destes serviços, 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.



Desta feita, no lançamento ora em análise, o debate se limita na análise de qual seria a base de cálculo correta do ICMS.

A Fiscalização partiu da premissa de que, como os custos dos serviços estão delimitados no documento nº 11, estes valores deveriam ser considerados para apurar a base de cálculo do ICMS, com o que, os serviços de “TC CPE SOLUTION”, e gerenciamento de redes, deveriam representar, respectivamente, 9,75% e 13,94% e não os valores que constam expressamente nos documentos fiscais emitidos, os quais preveem a porcentagem de 15% para cada um.

Denota-se claramente que a Fiscalização, reajustou a base de cálculo do tributo, de forma a representar exatamente o valor do custo, efetivando assim o arbitramento da base de cálculo ICMS.

Todavia, para arbitrar a base de cálculo, a Fiscalização obrigatoriamente deve observar as hipóteses previstas no art. 148 do CTN e no art. 53 e 54 do RICMS/02.

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;

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;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Art. 54 (RICMS/02). Para o efeito de arbitramento de que trata o artigo anterior, o Fisco adotará os seguintes parâmetros:

(...)

II - o preço corrente da mercadoria, ou de sua similar, ou da prestação, na praça do contribuinte fiscalizado ou no local da autuação;

(...)

IV - o preço de custo da mercadoria ou do serviço acrescido das despesas indispensáveis à manutenção do estabelecimento, nos termos do § 3º deste artigo, quando se tratar de arbitramento do montante da operação ou prestação em determinado período, no qual seja conhecida a quantidade de mercadoria transacionada ou do serviço prestado;

No caso dos autos a Autuada apresentou todos os documentos solicitados pela Fiscalização, o que afasta o inciso I do art. 53; não há provas de que os valores que constam dos documentos fiscais são inferiores ao preço corrente, afastando o inciso II do art. 53; foram emitidos os documentos fiscais, com o que, também não há que se falar em aplicar o disposto no inciso III do mesmo artigo; também não há provas no sentido de que a Contribuinte não emita documentos fiscais regularmente, ou que tenha algum problema na sequência do número de ordem das operações, afastando portanto o disposto nos incisos IV e V do mesmo artigo; e, por fim, não há provas que os documentos e declarações apresentadas pela Autuada não mereçam fé, afastando o disposto no inciso VI do mesmo artigo.

Cumpra-se destacar que para utilizar como base de cálculo o custo, deveria ser acrescido a este as despesas indispensáveis à manutenção do estabelecimento — conforme dispõe o inciso IV do art. 54 do RICMS/02, disposto que também não fora observado no caso em comento.

Por oportuno, é importante citar excerto do voto vencido proferido no Acórdão nº 24.006/21/3ª, da lavra do Conselheiro Thiago Álvares Feital, que analisou caso análogo:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 CONVINCE 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.

No caso em comento, na realidade, também se constata que o lançamento partiu de uma presunção, salvo melhor juízo, frágil, diante da documentação constante dos autos.

Em que pese a legislação vigente preveja as hipóteses nas quais é possível utilizar de presunções fiscais, estas devem ser utilizadas somente em situações excepcionais, para não ir de encontro ao princípio da legalidade, conforme também muito bem elucidado no voto citado.

Por fim, é imperioso destacar que a composição de preço dos produtos é algo complexo, que demanda da análise de diversas questões, como as despesas operacionais e o lucro pretendido, que não se confunde tão somente com a distribuições de custos. Alias, lógica adotada pelo art. 54 do RICMS/02, o qual determina a inclusão das despesas do estabelecimento. Mas, como já destacado, o dispositivo não fora observado no caso em tela.

Por todo o exposto, em preliminar, considero nulo o lançamento. No mérito, julgo-o improcedente.

**Sala das Sessões, 11 de maio de 2022.**

**Marcelo Nogueira de Moraes**  
**Conselheiro**