

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 23.460/23/2ª Rito: Sumário  
PTA/AI: 01.002261831-71  
Impugnação: 40.010153759-78  
Impugnante: Oi Móvel S.A. - Em Recuperação Judicial  
IE: 002102042.00-73  
Coobrigado: Oi S.A. - Em Recuperação Judicial  
IE: 062269679.00-26  
Proc. S. Passivo: André Mendes Moreira/Outro(s)  
Origem: DF/BH-2 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**CRÉDITO DE ICMS - APROVEITAMENTO INDEVIDO - BEM DO ATIVO PERMANENTE - BEM ALHEIO À ATIVIDADE DO ESTABELECIMENTO. Imputação de aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes de aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado, alheios à atividade do estabelecimento, em desacordo com o art. 70, inciso XIII, § 3º do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XXVI da Lei nº 6.763/75. Entretanto, os equipamentos/bens cujos créditos foram estornados não se enquadram como alheios à atividade do estabelecimento, uma vez que utilizados na prestação de serviços de comunicação denominados “TC CPE SOLUTION”, tributada pelo ICMS, devendo o crédito tributário ser cancelado. Infração não caracterizada.**

**Lançamento improcedente. Decisão unânime.**

### **RELATÓRIO**

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS oriundos da entrada de bens do ativo imobilizado lançados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, alheios à atividade do estabelecimento, em desacordo com o previsto no inciso XIII e § 3º do art. 70 do RICMS/02, no período de março de 2017 a agosto de 2021.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Em face da incorporação da OI Móvel S/A - Em Recuperação Judicial pela OI S/A – Em recuperação Judicial, e, considerando o disposto no art. 132 do Código Tributário Nacional, foi incluída, no polo passivo da autuação a empresa incorporadora.

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

- Anexo 1 – Demonstrativo do Crédito Tributário;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- Anexo 2 – Quadro demonstrativo dos equipamentos que são utilizados na prestação do serviço intitulado “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, no período de março de 2017 a agosto de 2021.

- Anexo 3 – Planilha “CIAP OI Móvel 2017 IM”;

- Anexo 4 – Cópia do documento fiscal que contém o serviço intitulado “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, por amostragem;

- Anexos 5 e 6 – Documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP da OI Móvel S/A, do período de dezembro de 2018, por amostragem;

- Anexos 7 e 8 – cópias das impugnações dos Autos de Infração nºs 01.001584699-07 e 01.001745642-69;

- Anexo 9 – Sentença do processo número: 6002455-96.2015.8.13.0024.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a OI Móvel S/A, incorporadora da OI Móvel – Em Recuperação Judicial, ora Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação nos autos do presente e-PTA.

Alega, em apertada síntese:

- que a Fiscalização se baseia no 20, § 1º da LC nº 87/96, para afirmar que, por não se submeterem à incidência do ICMS, os equipamentos que compõe o serviço de “CPE Solution-Aluguel” – e que são, portanto, destinados à viabilização do serviço de comunicação prestado pela Impugnante –, devem ser considerados alheios à sua atividade-fim, não gerando direito à crédito no CIAP;

- que se depreende do relatório fiscal, que a Fiscalização entende que somente se relacionam à atividade econômica de um estabelecimento as mercadorias que integram a base de cálculo produto/serviço final – como se todas as hipóteses de creditamento de ICMS previstas na LC nº 87/96 (insumos, bens de uso/consumo e ativos permanentes) se resumissem a apenas uma: a dos insumos;

- que tal entendimento não encontra guarida na legislação complementar, destoando, ainda, do posicionamento adotado pelo STF no julgamento do Tema nº 1052;

- que de acordo com o art. 20, § 1º da LC nº 87/96, são duas hipóteses de vedação ao crédito: (I) quando houver saída (operações ou prestações) isenta, ou não tributada, e (II) quando bens foram alheios à atividade do estabelecimento;

- que a autuação é manifestamente nula, por estar baseada em uma ficção jurídica criada pela Fiscalização, carecendo, assim, de motivação;

- que o creditamento realizado pela Impugnante somente poderia ser limitado: I) pelo coeficiente de creditamento (proporção das saídas isentas ou não tributadas, pelas saídas totais) – requisito não autuado; ou II) se os bens do ativo fossem alheios à atividade econômica da Impugnante – o que também não ocorre no caso;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- que a própria Fiscalização, adotando os conceitos apresentados pela Impugnante, assevera que o “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” constitui uma operação de “*caráter preparatório e auxiliar que visa viabilizar a posterior prestação do serviço de telecomunicação*”, sendo composto de equipamentos como, por exemplo, “roteadores, switches, placas de voz (...) PABX, placas de ramal”;

- que se os equipamentos visam justamente “viabilizar a posterior prestação do serviço de comunicação” não há como negar que são bens estritamente relacionados à atividade econômica do estabelecimento da Impugnante (prestação do serviço de comunicação);

- que o fato de a locação ser caracterizada como atividade prévia ao serviço de comunicação não possui o condão de subtrair sua relação com o serviço fim, ao contrário, denota a essencialidade dos aparelhos locados para realização da relação comunicativa;

- que nas defesas apresentadas nos Autos de Infração nºs 01.001584699-07 e 01.001745642-69, citadas no relatório fiscal para fundamentar a presente autuação fiscal, a Telemar Norte Leste S/A (empresa do mesmo grupo econômico da Impugnante) nunca consignou que os aparelhos locados seriam alheios à sua atividade econômica (a prestação de serviço de comunicação). O que se fez foi apenas defender que locação não é serviço e, portanto, não pode compor a base de cálculo do ICMS-comunicação;

- que a Empresa nunca defendeu que a locação dos equipamentos que compõem o “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” é atividade-fim. Até porque, de fato não é; a atividade-fim da Telemar, assim como a da ora Impugnante é, sem dúvida, a prestação do serviço de comunicação;

- que o fato de a locação de equipamentos não ser atividade-fim da Impugnante não induz a conclusão adotada pela Fiscalização no sentido de que os aparelhos do “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” seriam alheios à sua atividade econômica;

- que os equipamentos do “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” são necessários à viabilização do serviço de comunicação e, por óbvio, estão vinculados à atividade econômica da Impugnante, mesmo que estejam contidos na atividade-meio ou preparatória;

- cita jurisprudência do TJMG e conclui que o art. 70, inciso XIII e § 3º, do RICMS/02 reputa como “*alheios à atividade do estabelecimento todos [para fins de creditamento] os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação*”. Ou seja, uma interpretação a *contrário sensu* permite a conclusão de que, se a legislação mineira admite o creditamento sobre bens que se relacionem de forma meramente indireta com a atividade do contribuinte, outro não poderia ser o tratamento dispensado aos bens que, mesmo categorizados como atividade preparatória ou meio, estão intrinsecamente ligados à prestação do serviço de comunicação;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- que a legislação mineira possui parâmetros objetivos para definição do bem destinado ao ativo imobilizado passível de creditamento, conforme descrito no art. 66, § 5º do RICMS/02 e a Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98;

- que, de acordo com Instrução Normativa DLT/SRE nº 01/98, ser bem alheio é não ser empregado na consecução da atividade econômica do estabelecimento – o que, certamente, não ocorre que com o “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”;

- que o entendimento do CCMG não discrepa, pois ao analisar uma autuação fiscal lavrada contra Empresa do mesmo ramo (prestação de serviço de comunicação), reprisando as premissas adotadas pela Fiscalização, concluiu que *“conforme destacado pela Fiscalização, os bens cujos créditos do imposto foram estornados não são utilizados direta ou indiretamente na prestação do serviço de telecomunicação, pois não são equipamentos para a codificação, modulação, transmissão, recepção e gerenciamento do conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação, não fazendo jus ao creditamento do imposto.”* (Acórdão nº 21.355/17/2ª);

- que, no caso em discussão, os equipamentos que compõem o “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” servem justamente para *“codificação, modulação, transmissão, recepção e gerenciamento do conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”* – atividades estas preparatórias à atividade econômica da Impugnante;

- que a lógica adotada pela Fiscalização já foi rechaçada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 1.141.756/RS (Tema nº 1052/STF), no qual debatia-se a possibilidade de creditamento do ICMS sobre “aparelhos celulares adquiridos para integrarem ativo permanente da sociedade e cedidos, em comodato, a clientes”;

- que, no caso, o Plenário do STF atestou a constitucionalidade do creditamento, ao argumento de que não há dúvidas que o aparelho celular viabiliza o serviço de comunicação (assim como os aparelhos locados pela Impugnante e que foram objeto do crédito glosado pelo Fisco mineiro, *in casu*).

Por fim, assevera a Impugnante que não pode ser mantida a multa isolada aplicada pelo Fisco, por ausência de descumprimento de obrigação acessória, uma vez que não foi apontado pelo Fisco na autuação, qual legislação mineira, relativa à obrigação acessória, foi descumprida pela Impugnante e que não há nenhuma irregularidade na escrituração das notas fiscais referentes ao crédito glosado.

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, nos seguintes termos.

Afirma que o art. 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96 estabelece a vedação ao crédito do ICMS sempre que ocorrerem entradas de mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. No mesmo sentido, a legislação mineira, acompanhando a regra da LC nº 87/96, determina a vedação do crédito de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ICMS decorrente da entrada de bem ou do recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento, a teor da regra contida no art. 31, inciso III da Lei nº 6.763/75 c/c art. 70, inciso XIII e § 3º do RICMS/02.

Registra que todas as definições do “TC CPE SOLUTIONALUGUEL”, utilizadas na autuação, consolidam o entendimento da Impugnante, e se encontram discriminadas em documentação apresentada ao Fisco. Não decorre de interpretação do Fisco Estadual.

Aduz que o Auto de Infração foi lavrado em razão do aproveitamento indevido de créditos de ICMS provenientes da entrada de equipamentos utilizados no serviço intitulado “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, lançados no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, alheios à atividade do estabelecimento.

Afirma que a Impugnante alega na Impugnação que os bens locados no serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” possuem intrínseca relação com sua atividade econômica, ao contrário das definições discriminadas nas defesas apresentadas nos Autos de Infração nº 01.001584699-07 e 01.001745642-69, trechos transcritos às págs. 06/08 da Manifestação Fiscal.

Discorre sobre o tópico “Exclusão das saídas destinadas a clientes isentos, porém, alheias ao serviço de comunicação (análise do Anexo 08 do Auto de Infração)” contido no Anexo 7 do presente Auto de infração, que deixaria evidente que a rubrica “TC CPE SOLUTION”, relacionada no item “b”, foi considerada pela Impugnante como: (I) “não telecom”; (II) “não configuram serviço de comunicação”; (iii) “alheias ao serviço de comunicação”.

Aduz não ser verdadeira a afirmativa da Impugnante de que Telemar Norte Leste S/A (empresa do mesmo grupo econômico da Impugnante) “nunca consignou que os aparelhos locados seriam alheios à sua atividade econômica (a prestação de serviço de comunicação)”.

Destaca os excertos extraídos da defesa apresentada no Auto de Infração nº 01.001745642-69, os quais transcreve, e assevera que, conforme se depreende do item 38, contido nas páginas 16 e 17 do Anexo 08 do presente Auto de Infração, a Impugnante deixa consignado que o serviço “TC CPE SOLUTION” não é “serviço de comunicação” e, tampouco, de telecomunicações (em sentido restrito).

Assevera que *“novamente, para evitar quaisquer questionamentos nesse sentido, que essas definições do “TC CPE SOLUTION”, utilizadas na autuação, consolidam o entendimento da Impugnante, o que não deixa qualquer dúvida de que esses serviços “não configuram serviço de comunicação”.* E que, portanto, é indiscutível, que, no caso dos autos, as rubricas referentes aos equipamentos locados no serviço intitulado “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, informadas pela Impugnante na planilha (Anexo 3), são “alheias ao serviço de comunicação”.

Pondera que, ao adotar referida interpretação, inicialmente utilizada na esfera judicial para afastar a incidência do ICMS sobre as atividades de locação de equipamentos, a Impugnante não pode, em atenção aos fatos, neste momento, combatê-la. E que, pode-se concluir que a intenção da Impugnante é, além de não tributar, há

anos, as prestações do serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, o que não se discute neste Auto de Infração, também promover o aproveitamento indevido dos créditos de ICMS provenientes da entrada dos bens locados na prestação do serviço supracitado.

Aduz que o procedimento fiscal teve por objetivo a busca pela verdade material, e que, nesse sentido, foram carreados aos autos os documentos acima citados, intitulados “Impugnação PTA Telemar”, nos quais a Impugnante DECLARA literalmente que os serviços “TC CPE SOLUTION”, não configuram serviço de comunicação e são alheios ao serviço de comunicação.

E que, portanto, seria dever do Fisco investigar, com base na realidade dos fatos, a existência de créditos do ICMS, provenientes da entrada de bens do ativo imobilizado lançados no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, utilizados na prestação dos serviços “TC CPE SOLUTION”. E foi nesse cenário que o Fisco se viu obrigado a intimar a Impugnante apresentar a relação dos bens que são utilizados na prestação do serviço intitulado “TC CPE SOLUTION”.

Destaca que a partir do momento em que a Impugnante declara ao Fisco que o “TC CPE SOLUTION” representa atividade-meio ou preparatória, alheia ao serviço de comunicação, resta evidente que os equipamentos do “TC CPE SOLUTION” são alheios à atividade econômica da Impugnante, o que não autoriza o creditamento do ICMS pela sua aquisição.

Conclui que, diante do exposto, legítimo o estorno efetuado pelo Fisco dos créditos apropriados indevidamente, realizado com a plena observância da legislação tributária, não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de elidir o feito fiscal.

Entende inaplicável o Tema nº 1052/STF ao caso em discussão, visto naqueles autos, debatia-se a possibilidade de creditamento de ICMS cobrado em operação de entrada de aparelhos celulares em empresa prestadora de serviço de telefonia móvel, posteriormente cedidos, mediante comodato, a clientes.

Assevera que o STF reconheceu a repercussão geral da matéria alusiva à possibilidade de creditamento de ICMS, “ao argumento de que não há dúvidas que o aparelho celular viabiliza o serviço de comunicação”, ou seja, entendeu que “os bens se relacionam com a atividade do estabelecimento do contribuinte”.

No presente caso, está-se a tratar de apropriação indevida de créditos do ICMS, provenientes da entrada de bens do ativo imobilizado, alheios à atividade do estabelecimento. Como anteriormente explanado, a própria Impugnante buscou extirpar o serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” do conjunto de atividades que viabiliza a oferta de telecomunicação.

Requer, portanto, a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CCMG, em Parecer de págs. 176/206, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguidas e, no mérito pela improcedência do lançamento.

Registre-se, por oportuno, que a elaboração do parecer da Assessoria do CCMG decorre do disposto no art. 146, parágrafo único, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, c/c inciso II do art. 2º da Resolução nº 45.589 de 08/07/22.

---

***DECISÃO***

**Da Preliminar**

**Da Nulidade do Auto de Infração**

A Impugnante alega que o lançamento seria nulo em razão de falta de motivação.

Sustenta a Impugnante que, conforme se depreende da análise das razões contidas no relatório fiscal, a Fiscalização, ao ter se baseado no 20, § 1º da LC nº 87/96 para sustentar que os equipamentos que compõe o serviço de “CPE Solution-Aluguel” devem ser considerados alheios à sua atividade-fim, não gerando direito à crédito no CIAP, entende que somente se relacionam à atividade econômica de um estabelecimento as mercadorias que integram a base de cálculo produto/serviço final – como se todas as hipóteses de creditamento de ICMS previstas na LC nº 87/96 (insumos, bens de uso/consumo e ativos permanentes) se resumissem a apenas uma: a dos insumos.

Aduz que tal entendimento não encontra guarida na legislação complementar, destoando, ainda, do posicionamento adotado pelo STF no julgamento do Tema nº 1052.

Em razão disso, entende que a autuação é manifestamente nula, por estar baseada em uma ficção jurídica criada pela Fiscalização, carecendo, assim, de motivação.

Entretanto, razão não lhe assiste, 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), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Induvidoso que a Impugnante 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.

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

**Do Mérito**

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS oriundos da entrada de bens do ativo imobilizado lançados no livro

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, alheios à atividade do estabelecimento, em desacordo com o previsto no inciso XIII e § 3º do art. 70 do RICMS/02, no período de março de 2017 a agosto de 2021.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XXVI, ambos da Lei nº 6.763/75.

Em face da incorporação da OI Móvel S/A - Em Recuperação Judicial pela OI S/A – Em recuperação Judicial, e, considerando o disposto no art. 132 do Código Tributário Nacional, foi incluída, no polo passivo da autuação a empresa incorporadora.

Mediante a análise dos arquivos da Escrituração Fiscal Digital – EFD transmitidos pela OI Móvel S/A, principalmente do Bloco G, que contém as informações sobre o CIAP, acusa o Fisco que a Autuada apropriou-se de créditos de ICMS relativos às aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento, uma vez que são utilizados na locação de equipamentos para o serviço intitulado “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”.

Conforme relatado pelo Fisco, tais equipamentos foram classificados como alheios à atividade do estabelecimento porque são utilizados em atividades preparatórias e auxiliares, que possibilitam a posterior prestação do serviço de comunicação propriamente dito.

Inicialmente, insta trazer os esclarecimentos apresentados pelo Fisco, em seu Relatório Fiscal sobre a locação de equipamentos inerente ao serviço intitulado “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”. Trechos reproduzidos do Relatório Fiscal:

Conforme se depreende das descrições contidas em documentação apresentada pela autuada, o serviço “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” 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.

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

Ocorre que, a locação dos equipamentos do “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” é dispensável quando o cliente já os possuem, sendo que a sua vantagem está na desnecessidade de investimentos para a compra de equipamentos e a sua atualização.



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

Pois bem, de acordo com o entendimento da Autuada, o “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” é um serviço que inclui locação, instalação e manutenção de equipamentos, de caráter preparatório e auxiliar que visa viabilizar a posterior prestação do serviço de telecomunicação e, portanto, não deve ser submetido à tributação do ICMS.

Nesse ponto, existem reiteradas decisões dos tribunais superiores, no sentido de que não incide ICMS sobre atividades meio e locação.

Registre-se, que a Telemar Norte Leste S/A – Em Recuperação Judicial, pertencente ao Grupo OI, firmou este entendimento nas impugnações apresentadas nos autos de infração de números 01.001584699-07 e 01.001745642-69.

Diante do exposto, o Fisco em busca da verdade material, intimou a Autuada a apresentar a relação dos bens que são utilizados na prestação do serviço intitulado “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, conforme planilha anexa à intimação, contendo a totalidade dos bens registrados no Livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP.

Em atendimento à intimação, a Autuada apresentou a planilha “CIAP OI Móvel 2017 IM” (Anexo 3), em formato Excel, na qual identificou as rubricas referentes aos equipamentos utilizados no serviço intitulado “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”.

Portanto, na composição do auto de infração, o Fisco, considerou, exclusivamente, as rubricas informadas pela Autuada na planilha “CIAP OI Móvel 2017 IM”.

Registre-se que os coeficientes de creditamento, relacionados na coluna “I” do Anexo 2, que incidiram sobre a parcela do ICMS passível de apropriação, foram apurados pela Autuada, obtidos mediante a proporção das prestações isentas, não tributadas ou com redução da base de cálculo, sobre o total das prestações de serviços de telecomunicação, de acordo com a legislação. (Grifou-se).

Insta esclarecer que o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96 assegura ao contribuinte o direito a creditar-se do imposto referente às entradas de mercadorias no seu estabelecimento, inclusive aquelas destinadas ao seu uso ou consumo (com restrição temporal) ou ao ativo permanente. No entanto, veda o aproveitamento do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

crédito, em relação às operações isentas ou não tributadas e às mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. Veja-se:

### Lei nº 87/96

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

(...)

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...) Grifou-se.

A Lei nº 6.763/75, que institui o ICMS, abordou o crédito do ICMS do ativo imobilizado nos mesmos termos da legislação hierarquicamente superior:

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

(...)

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

(...)

4. darão direito a crédito:

a) a entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, hipótese em que:

a.1) a apropriação será feita à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento;

(...)

a.6) além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado e o crédito correspondente serão escriturados em livro próprio;

(...)

Art. 31. Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subsequentes:

(...)

III - o imposto relativo à entrada de bem ou ao recebimento de serviço alheios à atividade do estabelecimento;

(Grifou-se).

As aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado ensejam direito ao crédito de ICMS, desde que atendidas as condições estabelecidas na legislação tributária, especialmente as contidas nos §§ 3º e 5º do art. 66 do RICMS/02, dentre outras. Confira-se:

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

(...)

II - à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, observado o disposto nos §§ 3º, 5º, 6º, 12, 13, 16, 18 e 19 deste artigo;

(...)

§ 3º O abatimento, sob a forma de crédito, do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento será realizado nos seguintes termos:

I - a apropriação será feita à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento, independentemente do início de sua utilização na atividade operacional do contribuinte;

II - em cada período de apuração do imposto, não será admitida a apropriação de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período;

(...)

VI - além do lançamento em conjunto com os demais créditos, no momento da apuração, o valor do imposto incidente nas operações relativas à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado e o crédito correspondente serão escriturados no documento Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP);

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

§ 5º Para fins de aproveitamento de crédito, o bem destinado ao ativo imobilizado deve satisfazer, de forma cumulativa, os seguintes requisitos:

I - ser de propriedade do contribuinte;

II - ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte;

III - ter vida útil superior a 12 (doze) meses;

IV - a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento;

V - não integrar o produto final, exceto se de forma residual;

VI - ser contabilizado como ativo imobilizado;

(Grifou-se)

Depreende-se dos dispositivos legais supratranscritos que, somente será abatido sob a forma de crédito do imposto incidente nas operações ou nas prestações realizadas no período, o valor do ICMS correspondente “à entrada de bem destinado ao ativo imobilizado do estabelecimento, à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos) por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada do bem no estabelecimento, devendo o bem satisfazer, de forma cumulativa, os requisitos: a) ser de propriedade do contribuinte; b) ser utilizado nas atividades operacionais do contribuinte; c) ter vida útil superior a 12 (doze) meses; d) a limitação de sua vida útil decorrer apenas de causas físicas, tais como o uso, o desgaste natural ou a ação dos elementos da natureza, ou de causas funcionais, como a inadequação ou o obsolescimento; e) não integrar o produto final, exceto se de forma residual, e f) ser contabilizado como ativo imobilizado.

Frise-se que tais condições são cumulativas, não bastando atender qualquer uma delas isoladamente, ou apenas algumas. A norma é taxativa no sentido de que todos os requisitos devem ser cumpridos, para fazer jus ao aproveitamento do crédito.

Nesse sentido, o art. 70, inciso XIII, do RICMS/02 veda o aproveitamento de créditos do imposto vinculados a aquisições de bens alheios à atividade do estabelecimento:

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

§ 3º Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação. (Grifou-se)

Esclareça-se que os bens classificados como “bens alheios” fazem parte do ativo imobilizado da empresa, entretanto, não fazem jus ao crédito do imposto pelas entradas em razão de se enquadrarem na definição de bens alheios à atividade contida no art. 70, § 3º do RICMS/02, conjugado com a Instrução Normativa IN DLT/SRE nº 01/98.

A Instrução Normativa IN DLT/SRE nº 01/98, deixa claro o alcance do conceito de bens alheios à atividade do estabelecimento:

Art. 1º - Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento:

I - os veículos de transporte pessoal;

II - os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que:

a - sejam utilizados em atividade exercida no estabelecimento fora do campo de incidência do imposto;

b - sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que visem a aumentar a produtividade da empresa;

c - não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados na área de produção industrial, agropecuária, extrativa, de comercialização, ou de prestação de serviços.

III - as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

Verifica-se que o dispositivo supra, em consonância com o § 3º do art. 70 do RICMS/02, considera alheios à atividade do estabelecimento os bens entrados, inclusive mercadorias, ou os serviços recebidos e que sejam utilizados em atividades de capacitação técnica, de cultura, de lazer, esportivas, ou de profilaxia dos empregados, ainda que vise aumentar a produtividade da empresa, aqueles que não sejam empregados na consecução da atividade econômica do estabelecimento, assim entendidos aqueles não utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação, bem como as mercadorias ou os serviços recebidos que se destinem à construção, reforma ou ampliação do estabelecimento.

No caso em discussão, afirma o Fisco que os bens elencados no Anexo 2, lançados no livro Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente – CIAP, são equipamentos que são utilizados na prestação do serviço intitulado “TC CPE

SOLUTION-ALUGUEL”, portanto, alheios à atividade desenvolvida pela empresa, porque não são utilizados na prestação do serviço de comunicação.

Para se chegar a tal conclusão, o Fisco adotou o entendimento da Autuada de que o “TC CPE SOLUTIONALUGUEL” é um serviço que inclui locação, instalação e manutenção de equipamentos, de caráter preparatório e auxiliar que visa viabilizar a posterior prestação do serviço de telecomunicação e, portanto, não deve ser submetido à tributação do ICMS. Tal entendimento teria sido expresso nas defesas dos Autos de Infração nºs 01.001584699-07 e 01.001745642-69.

Por seu lado, a Defesa afirma que a própria Fiscalização, adotando os conceitos apresentados pela Impugnante, assevera que o “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” constitui uma operação de “caráter preparatório e auxiliar que visa viabilizar a posterior prestação do serviço de telecomunicação”, sendo composto de equipamentos como, por exemplo, “roteadores, switches, placas de voz (...) PABX, placas de ramal”.

Aduz a Impugnante que, se são equipamentos que visam justamente “viabilizar a posterior prestação do serviço de comunicação” não há como negar que são bens estritamente relacionados à atividade econômica do estabelecimento da Impugnante (prestação do serviço de comunicação). E que o fato de a locação ser caracterizada como atividade prévia ao serviço de comunicação não possui o condão de subtrair sua relação com o serviço fim, ao contrário, denota a essencialidade dos aparelhos locados para realização da relação comunicativa.

Destaca a Impugnante que nas defesas apresentadas nos Autos de Infração nºs 01.001584699-07 e 01.001745642-69, citadas no relatório fiscal, a Telemar Norte Leste S/A (empresa do mesmo grupo econômico da Impugnante) nunca consignou que os aparelhos locados seriam alheios à sua atividade econômica (a prestação de serviço de comunicação). Apenas defendeu que locação não é serviço e, portanto, não pode compor a base de cálculo do ICMS-comunicação.

Segue dizendo a Defesa que também nunca defendeu que a locação dos equipamentos que compõem o “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” é atividade-fim, até porque, de fato não é; pois a atividade-fim da Impugnante é, sem dúvida, a prestação do serviço de comunicação. Entretanto, o fato de a locação de equipamentos não ser atividade-fim da Impugnante não induz a conclusão adotada pela Fiscalização no sentido de que os aparelhos do “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” seriam alheios à sua atividade econômica.

Frisa a Impugnante que os equipamentos do “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” são necessários à viabilização do serviço de comunicação e, por óbvio, estão vinculados à atividade econômica dela, mesmo que estejam contidos na atividade-meio ou preparatória; e que o ativo imobilizado utilizado em atividade-meio e preparatória não pode ser equiparado a bem alheio à atividade econômica do contribuinte.

A Fiscalização se manifesta dizendo que nas citadas defesas administrativas (PTAS 01.001584699-07 e 01.001745642-69), conforme restou demonstrado às páginas 10, 11 e 12 do Anexo 07 do presente Auto de Infração, a rubrica “TC CPE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SOLUTION”, relacionada no item “b”, foi considerada pela Impugnante como: (I) “não telecom”; (II) “não configuram serviço de comunicação”; (iii) “alheias ao serviço de comunicação”.

Destaca, ainda, excertos extraídos da defesa apresentada no Auto de Infração nº 01.001745642-69, conforme item 38, contido nas págs. 16 e 17 do Anexo 08 do presente Auto de Infração, do qual pode-se concluir que o serviço “TC CPE SOLUTION”, não é “serviço de comunicação” e tampouco de telecomunicações (em sentido restrito)”.

Reafirma o Fisco que “*para evitar quaisquer questionamentos nesse sentido, que essas definições do “TC CPE SOLUTION”, utilizadas na autuação, consolidam o entendimento da Impugnante, o que não deixa qualquer dúvida de que esses serviços “não configuram serviço de comunicação”.*”

Conclui, portanto, que é indiscutível, que, no caso dos autos, as rubricas referentes aos equipamentos locados no serviço intitulado “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, informadas pela Impugnante na planilha Anexo 3 (CIAP OI Móvel 2017) são “alheias ao serviço de comunicação”.

Entende o Fisco que, uma vez que a Contribuinte declarou ao Fisco que o “TC CPE SOLUTION” representa atividade-meio ou preparatória, alheia ao serviço de comunicação, resta evidente que os equipamentos do “TC CPE SOLUTION” são alheios à atividade econômica da Impugnante, o que não autoriza o creditamento do ICMS pela sua aquisição.

Pois bem, insta trazer à baila informações sobre os Autos de Infração citados pelo Fisco como fundamentos para a presente acusação fiscal.

O Auto de Infração nº 01.001584699-07 foi reconhecido e parcelado pelo Contribuinte antes do julgamento (Recolhimento a menor de ICMS – Escrituração/apuração incorreta) e o Auto de Infração nº 01.001745642-69 foi julgado procedente neste Conselho de Contribuintes (Acórdão nº 23.884/21/3ª).

Para o caso em discussão, interessa a decisão contida no Acórdão nº 23.884/21/3ª, que trata da acusação fiscal de recolhimento a menor de ICMS incidente sobre a prestação de serviço de comunicação, por falta de inclusão na base de cálculo do imposto das parcelas correspondente aos valores do serviço intitulado de “TC CPE SOLUTION”. Confira-se:

ACÓRDÃO: 23.884/21/3ª

RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.001745642-69

IMPUGNANTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A. - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL

IE: 062149964.00-47

### EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - BASE DE CÁLCULO - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. CONSTATOU-SE O RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, EM FACE DE A AUTUADA NÃO TER SUBMETIDO À TRIBUTAÇÃO OS SERVIÇOS

DE COMUNICAÇÃO DENOMINADOS "TC CPE SOLUTION". PROCEDIMENTO FISCAL RESPALDADO PELOS ARTS. 146, INCISO III, ALÍNEA "A" E 155, INCISO II, AMBOS DA CF/88, PELOS ARTS. 2º, INCISO III, 12, INCISO VII E 13, INCISO III, TODOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96 E PELOS ARTS. 42, INCISO I, ALÍNEAS "A" E "E" E 43, INCISO X, § 4º, DO RICMS/02. CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75 E MULTA ISOLADA PREVISTA NO ART. 55, INCISO VII, ALÍNEA "C", DA MESMA LEI.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

(...)

#### DECISÃO

#### DO MÉRITO

CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS INCIDENTE SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, NO PERÍODO DE NOVEMBRO DE 2015 A NOVEMBRO DE 2019, EM DECORRÊNCIA DA NÃO INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DOS VALORES ORIUNDOS DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE ACESSO DEDICADO À INTERNET E FORNECIMENTO DE REDES CORPORATIVAS PARA TRANSMISSÃO DE DADOS, PRESTADOS PARA O CLIENTE ITAÚ UNIBANCO S.A, DEIXANDO DE INCLUIR AS PARCELAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO CORRESPONDENTE AOS VALORES DO SERVIÇO INTITULADO DE "TC CPE SOLUTION".

(...)

NO ANEXO 4 ESTÁ DEMONSTRADO O CONFRONTO DOS SUMÁRIOS DOS VALORES DOS SERVIÇOS DE ACESSO DEDICADO À INTERNET E FORNECIMENTO DE REDES CORPORATIVAS (ANEXO 3) COM OS VALORES DOS ALUGUÉIS DOS SERVIÇOS DENOMINADOS "TC CPE SOLUTION" (ANEXO 2), CONSTANTES NA MESMA NOTA FISCAL, IDENTIFICANDO: CNPJ, RAZÃO SOCIAL, UNIDADE DA FEDERAÇÃO, NÚMERO, MODELO E SÉRIE DA NFST E DATA DE EMISSÃO.

NO ANEXO 5 FORAM DEMONSTRADOS OS SUMÁRIOS DOS SERVIÇOS DE ALUGUEL DENOMINADOS "TC CPE SOLUTION" POR NÚMERO DA NOTA FISCAL.

JÁ NO ANEXO 6 CONSTAM OS SUMÁRIOS DOS SERVIÇOS DE ACESSO DEDICADO À INTERNET E FORNECIMENTO DE REDES CORPORATIVAS PARA TRANSMISSÃO DE DADOS, POR NÚMERO DA NOTA FISCAL.

A IMPUGNANTE ALEGA, EM APERTADA SÍNTESE, QUE O "TC CPE SOLUTION" COMPREENDE A LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS NECESSÁRIOS À UTILIZAÇÃO DO SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÕES, ASSIM COMO DE SUA INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO, FAZENDO PARTE, ASSIM, DE ATIVIDADES PREPARATÓRIAS E AUXILIARES, QUE POSSIBILITAM A POSTERIOR PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO PROPRIAMENTE DITO.



(...)

CONSOANTE DESCRIÇÃO FORNECIDA PELA AUTUADA, O SERVIÇO “TC CPE SOLUTION” É UM PRODUTO QUE CONSISTE NA LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS, COM SERVIÇOS DE INSTALAÇÃO E MANUTENÇÃO, ATENDENDO A TODA A REDE DE COMUNICAÇÃO DE DADOS, INTERNET E VOZ DE SEU CLIENTE.

A SIGLA CPE SIGNIFICA “CUSTOMER PREMISES EQUIPMENT”, TERMO UTILIZADO PARA DESIGNAR OS EQUIPAMENTOS TERMINAIS DE REDE SITUADOS DENTRO DOS LIMITES DE PROPRIEDADE DO CLIENTE.

EM SÍNTESE, NO CPE DE DADOS SÃO FORNECIDOS OS SEGUINTE APARELHOS: ROTEADORES, SWITCHES, PLACAS DE VOZ, QUE SÃO EQUIPAMENTOS QUE POSSIBILITAM A CONEXÃO DE COMPUTADORES EM REDE. JÁ NO CPE DE VOZ SÃO FORNECIDOS OS SEGUINTE EQUIPAMENTOS: PABX, PLACAS DE RAMAL, TARIFADOR, QUE POSSIBILITAM A DISCAGEM ABREVIADA E OTIMIZAÇÃO DOS ACESSOS TELEFÔNICOS.

A FISCALIZAÇÃO, POR SUA VEZ, EXPLICA QUE O FATO QUE MOTIVOU A LAVRATURA DO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO ESTÁ CALCADO NA INEXISTÊNCIA DE CONTRATO DE ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS TERMINAIS DE REDE E, SUCESSIVAMENTE, NOS ALTÍSSIMOS VALORES DESTACADOS NOS SERVIÇOS DENOMINADOS “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, CONSTANTES DAS NFST EMITIDAS PELA AUTUADA PARA O CLIENTE ITAÚ UNIBANCO S.A.

OBSERVA A FISCALIZAÇÃO QUE OS VALORES MENSALMENTE DESTACADOS NOS SERVIÇOS DENOMINADOS “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” SÃO TOTALMENTE DESPROPORCIONAIS AOS RESPECTIVOS VALORES DESTACADOS NOS SERVIÇOS DE ACESSO DEDICADO À INTERNET E FORNECIMENTO DE REDES CORPORATIVAS PARA TRANSMISSÃO DE DADOS, PARA O CLIENTE CITADO.

O FISCO ENTENDE QUE O CASO EM TELA NÃO SE AMOLDA À LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS, MAS DE UM CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E COMUNICAÇÃO DE DADOS, QUE ENGLoba O FORNECIMENTO DE EQUIPAMENTOS NECESSÁRIOS À SUA EXECUÇÃO.

CONFORME AFIRMA O FISCO, A LOCAÇÃO DOS EQUIPAMENTOS DO “TC CPE SOLUTION” É DISPENSÁVEL QUANDO O CLIENTE JÁ O POSSUIR, SENDO QUE A SUA VANTAGEM ESTÁ NA DESNECESSIDADE DE INVESTIMENTOS PARA A COMPRA DE EQUIPAMENTOS E A SUA ATUALIZAÇÃO.

A FISCALIZAÇÃO EXPLICA, AINDA, QUE “NÃO SE DISCUTE A INCIDÊNCIA OU NÃO DO ICMS SOBRE O ALUGUEL DE “TC CPE SOLUTION”, MAS, SIM, A ESTRATÉGIA DE EVASÃO FISCAL QUE CONSISTE EM EMBUTIR NO VALOR DESTES SERVIÇO PARCELA SIGNIFICATIVA DAS COBRANÇAS POR SERVIÇOS DE ACESSO DEDICADO À INTERNET E FORNECIMENTO DE REDES

CORPORATIVAS PARA TRANSMISSÃO DE DADOS, PARA O CLIENTE ITAÚ UNIBANCO S.A., DE MODO A REDUZIR INDEVIDAMENTE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS NO MESMO VALOR DOS SERVIÇOS INCLUÍDOS, MANTENDO INALTERADO O VALOR PAGO PELO CLIENTE”.

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*:

(...)

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. (GRIFOU-SE).

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:

(...)

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 DESTES ARTIGOS:

I - O MONTANTE DO PRÓPRIO IMPOSTO, CONSTITUINDO O RESPECTIVO DESTAQUE MERA INDICAÇÃO PARA FINS DE CONTROLE;

II - O VALOR CORRESPONDENTE A:

A) SEGUROS, JUROS E DEMAIS IMPORTÂNCIAS PAGAS, RECEBIDAS OU DEBITADAS, BEM COMO DESCONTOS CONCEDIDOS SOB CONDIÇÃO;

B) FRETE, CASO O TRANSPORTE SEJA EFETUADO PELO PRÓPRIO REMETENTE OU POR SUA CONTA E ORDEM E SEJA COBRADO EM SEPARADO.

LEI Nº 6.763/75

ART. 13 - A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO É:

(...)

VII - NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO, O PREÇO DO SERVIÇO;

(...)

§ 2º - INTEGRAM A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO:

(...)

2) NAS PRESTAÇÕES, TODAS AS IMPORTÂNCIAS RECEBIDAS OU DEBITADAS AO TOMADOR DO SERVIÇO, COMO JURO, SEGURO, DESCONTO CONCEDIDO SOB CONDIÇÃO E PREÇO DE SERVIÇO DE COLETA E ENTREGA DE CARGA.

(...)

NOTA-SE, CLARAMENTE, QUE A INTENÇÃO DO LEGISLADOR, AO DEFINIR QUE NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS DEVIDO EM RAZÃO DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, É INCLUIR TODAS AS IMPORTÂNCIAS RECEBIDAS DO TOMADOR DO SERVIÇO E FAZER INCIDIR O IMPOSTO ESTADUAL SOBRE TODA A RECEITA AUFERIDA PELO CONTRIBUINTE RELACIONADA COM O EXERCÍCIO DA ATIVIDADE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. VALE DIZER, TODAS AS IMPORTÂNCIAS RECEBIDAS DO TOMADOR DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO EM DECORRÊNCIA DA SUA PRESTAÇÃO SÃO OBJETO DE INCIDÊNCIA DO ICMS.

PARA VERIFICAR SE O SERVIÇO DE "TC CPE SOLUTION" FOI PRESTADO CONJUNTAMENTE COM OS SERVIÇOS DE ACESSO À INTERNET E FORNECIMENTO DE REDES CORPORATIVAS, BEM COMO OS RESPECTIVOS VALORES DESTACADOS, A FISCALIZAÇÃO REQUEREU À AUTUADA, A APRESENTAÇÃO DO CONTRATO FIRMADO COM O CLIENTE ITAÚ UNIBANCO S.A (ANEXO 15).

EM ATENDIMENTO, A AUTUADA APRESENTOU O ARQUIVO "CONTRATO MASTER" (ANEXO 9) QUE TEM POR OBJETO "A PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E COMUNICAÇÃO DE DADOS DESCRITOS NO ANEXO III, COM OBSERVÂNCIA DAS ESPECIFICAÇÕES CONTIDAS NESTE INSTRUMENTO E NAS SOLICITAÇÕES DE SERVIÇOS, A SEREM FORMALIZADAS CONFORME O ANEXO I".

CONFORME VERIFICA O FISCO, NÃO HÁ NESTE CONTRATO CLÁUSULAS DE ALUGUEL DE NENHUM TIPO DE EQUIPAMENTOS TERMINAIS DE REDE, TAMPOUCO CLÁUSULAS REFERENTES AO SERVIÇO “TC CPE SOLUTION”. O CONTRATO, EM SÍNTESE, PREVÊ APENAS CONSEQUÊNCIAS JURÍDICAS E NÃO ESPECIFICA AS MODALIDADES DOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES PRESTADOS PELA AUTUADA, NEM OS SEUS RESPECTIVOS VALORES.

ASSIM, CONTRATOU-SE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E COMUNICAÇÃO DE DADOS, PORTANTO, HÁ INCIDÊNCIA DO IMPOSTO NA SUA TOTALIDADE.

CABE LEMBRAR, QUE A UNICIDADE DO CONTRATO É PREVALENTE, E DE NATUREZA DETERMINADA PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO ESSENCIAL QUE LEVOU O TOMADOR DO SERVIÇO A CONTRATAR A AUTUADA.

(...)

NESTE SEGUNDO ATENDIMENTO, A IMPUGNANTE APRESENTOU APENAS O ARQUIVO “SOLICITAÇÃO DE SERVIÇO PROPOSTA TÉCNICA” (ANEXO 10) E INFORMOU QUE O ANEXO III CONTÉM APENAS ASSINATURAS.

A FISCALIZAÇÃO VERIFICA A SOLICITAÇÃO DE SERVIÇO APRESENTADA E CONSTATA QUE INEXISTEM CLÁUSULAS DE ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS TERMINAIS DE REDE. DE ACORDO COM ESTE DISPOSITIVO, O ESCOPO SE BASEIA NO FORNECIMENTO DE COMBO ESPECIAL COMPOSTO DE UMA REDE CORPORATIVA COM BACKUP IP, COM GERENCIAMENTO, ATRAVÉS DAS OFERTAS: A) TC VPN VIP – CONECTIVIDADE MPLS; B) TC IP CONNECT – CONECTIVIDADE IP E C) TC IP X DSL – CONECTIVIDADE IP.

IMPORTA TRANSCREVER AS CONSIDERAÇÕES DO FISCO QUE EXPLICAM O ASSUNTO:

(...)

COM BASE NA DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS E TOPOLOGIA DE PRODUÇÃO MPLS E IP, CONSTANTE DA SOLICITAÇÃO DE SERVIÇOS, SERÃO FORNECIDOS OS SEGUINTE APARELHOS NO COMBO ESPECIAL: 02 ROTEADORES CISCO ARS 1001 NOS CONCENTRADORES IP VPN; 02 ROTEADORES CISCO ARS 1001 NOS CONCENTRADORES MPLS FINANCEIRAS E 01 ROTEADOR CISCO NAS REMOTAS.

CONFORME EXPOSTO NAS CONSIDERAÇÕES INICIAIS DA PRESENTE MANIFESTAÇÃO FISCAL, OS ROTEADORES CITADOS ACIMA, CONFIGURAM OS EQUIPAMENTOS DO SERVIÇO “TC CPE SOLUTION”.

POIS BEM, COMO VISTO ACIMA, A SOLUÇÃO COMBO ESPECIAL CONSISTE NO LINK MPLS, LINK IP E ROTEADORES, PELO QUAL O CLIENTE ITAÚ UNIBANCO S.A PAGARÁ O VALOR MENSAL CORRESPONDENTE A R\$ 921,00. OU SEJA, A IMPUGNANTE ESTÁ COBRANDO UM VALOR GLOBAL PARA OS SERVIÇOS DE

TELECOMUNICAÇÕES E COMUNICAÇÃO DE DADOS CONTRATADOS NA SOLUÇÃO COMBO ESPECIAL, NO QUAL ESTÃO INCLUSOS OS CUSTOS DO SEU BACKBONE, ACESSOS POR PAR METÁLICO E FIBRA ÓPTICA, ALÉM DO FORNECIMENTO DE ROTEADORES.

(...)

ISTO É, VOLTANDO AO QUADRO ACIMA, OS R\$ 921,00 REFERE-SE A VALOR MENSAL TOTAL BRUTO DO COMBO ESPECIAL REFERENTE AOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E COMUNICAÇÃO DE DADOS CONTRATADOS, E NÃO HÁ DESTAQUE DE VALORES REFERENTES AO ALUGUEL DE ROTEADORES.

NESSE PONTO, A PRÓPRIA IMPUGNANTE RECONHECE A INEXISTÊNCIA DE CONTRATO PARA COBRANÇAS DE LOCAÇÃO DE ROTEADORES.

(...)

REGISTRE-SE QUE AS COBRANÇAS DO SERVIÇO “TC CPE SOLUTION”, DE FORMA SEGREGADA, SÃO DESFAVORÁVEIS AO FISCO, JÁ QUE, COMO VISTO ANTERIORMENTE, FORAM CONSIDERADAS PELA IMPUGNANTE, COMO NÃO TRIBUTADAS.

OCORRE QUE, A IMPUGNANTE NÃO PODE, EM ATENÇÃO AO TEOR DO CONTRATO E DA SOLICITAÇÃO DE SERVIÇO, FATIAR O VALOR MENSAL ESTIPULADO, PARA, A TÍTULO DE “ALUGUEL”, REALIZAR A COBRANÇA SEGREGADA DE ROTEADORES. E AQUI, COM TODO RESPEITO, NÃO SE TRATA DE MERO “PRODUTO QUE CONSISTE NA LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS”, MAS DE VERDADEIRO PRODUTO CRIADO PELA IMPUGNANTE PARA FINS DE EVASÃO FISCAL.

E NEM SE COGITE QUE A MERA INDICAÇÃO DA SUPOSTA ENTREGA DOS EQUIPAMENTOS A TÍTULO ONEROSO SERIA SUFICIENTE PARA CARACTERIZAR ISSO COMO LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS.

CLARO ESTÁ QUE, NÃO SE TRATA AQUI DE DOIS SERVIÇOS INDEPENDENTES, OU SEJA, UM DE COMUNICAÇÃO E OUTRO DE LOCAÇÃO. TRATA-SE APENAS DE UM SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÕES E COMUNICAÇÃO DE DADOS, QUE SE SUJEITA AO ICMS EM SUA TOTALIDADE, COM FORNECIMENTO DE EQUIPAMENTOS PARA SUA VIABILIZAÇÃO, COM COBRANÇA ÚNICA.

POR TUDO ISSO, É DE SE SALIENTAR QUE, NÃO EXISTE QUALQUER TIPO DE LOCAÇÃO DE ROTEADORES, OU DEMAIS EQUIPAMENTOS TERMINAIS DE REDE, NA VERDADE OS ROTEADORES SÃO EQUIPAMENTOS FORNECIDOS PELA IMPUGNANTE COMO PARTE DA INFRAESTRUTURA DE REDE PARA A UTILIZAÇÃO DOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES CONTRATADOS PELO CLIENTE ITAÚ UNIBANCO S.A.

DESTE MODO, EVIDENTE ESTÁ QUE NÃO EXISTE PREVISÃO REGULAR NO CONTRATO MASTER E NA SOLICITAÇÃO DE SERVIÇO, PARA O FATIAMENTO DOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E COMUNICAÇÃO DE DADOS CONTRATADOS, COM A INCLUSÃO DAS COBRANÇAS DE ALUGUEL DE “TC CPE-SOLUTION” DE PEQUENO, MÉDIO E GRANDE PORTE, NA NOTA FISCAL DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O PRESENTE CASO, POR ÓBVIO, NÃO SE AMOLDA À LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS, AFINAL, ESTÁ-SE A TRATAR DE CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E COMUNICAÇÃO DE DADOS, QUE ENGLOBA O FORNECIMENTO DE EQUIPAMENTOS NECESSÁRIOS À SUA EXECUÇÃO.

REGISTRE-SE, PARA EVITAR QUAISQUER QUESTIONAMENTOS NESSE SENTIDO, QUE NESTE AUTO DE INFRAÇÃO, NÃO SE DISCUTE A INCIDÊNCIA OU NÃO DO ICMS SOBRE O ALUGUEL DE “TC CPE SOLUTION”, MAS, SIM, A ESTRATÉGIA DE EVASÃO FISCAL QUE CONSISTE EM EMBUTIR NO VALOR DESTES SERVIÇOS PARCELA SIGNIFICATIVA DAS COBRANÇAS POR SERVIÇOS DE ACESSO DEDICADO À INTERNET E FORNECIMENTO DE REDES CORPORATIVAS PARA TRANSMISSÃO DE DADOS, PARA O CLIENTE ITAÚ UNIBANCO S.A., DE MODO A REDUZIR INDEVIDAMENTE A BASE DE CÁLCULO DO ICMS NO MESMO VALOR DOS SERVIÇOS INCLUÍDOS, MANTENDO INALTERADO O VALOR PAGO PELO CLIENTE.

(...)

ENTRETANTO, PARA A SURPRESA DO FISCO, ALÉM DA IMOTIVADA COBRANÇA DO SERVIÇO SUPRACITADO, AO REVÉS DO CONTRATO MASTER E DA SOLICITAÇÃO DE SERVIÇO POR ELA FIRMADOS, A IMPUGNANTE FOI ALÉM E, NA OPORTUNIDADE, DESTACOU ALTÍSSIMOS VALORES PARA OS SERVIÇOS DENOMINADOS “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, CONSTANTES DAS NFST EMITIDAS PARA O CLIENTE ITAÚ UNIBANCO S.A.

EM OUTRAS PALAVRAS, OS VALORES MENSALMENTE DESTACADOS NOS SERVIÇOS DENOMINADOS “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” SÃO TOTALMENTE DESPROPORCIONAIS AOS RESPECTIVOS VALORES DESTACADOS NOS SERVIÇOS DE ACESSO DEDICADO À INTERNET E FORNECIMENTO DE REDES CORPORATIVAS PARA TRANSMISSÃO DE DADOS, PARA O CLIENTE ITAÚ UNIBANCO S.A.

(...)

SUCCESSIVAMENTE, AINDA QUE A AUTUADA NÃO CONCORDE QUE OS ROTEADORES FORNECIDOS NO CONTRATO COM O CLIENTE ITAÚ UNIBANCO S.A. SEJAM TRIBUTADOS PELO ICMS E, ASSIM, OS DEIXA DE INCLUIR NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, CONSIDERANDO A HIPÓTESE DE SERVIÇO DE VALOR ADICIONADO – SVA, OS VALORES MENSALMENTE DESTACADOS NOS SERVIÇOS DENOMINADOS “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL” SÃO TOTALMENTE DESPROPORCIONAIS AOS RESPECTIVOS VALORES DESTACADOS NOS SERVIÇOS DE ACESSO DEDICADO À INTERNET E FORNECIMENTO DE REDES CORPORATIVAS PARA TRANSMISSÃO DE DADOS, PRESTADOS PARA O CLIENTE ITAÚ UNIBANCO S.A. (GRIFOU-SE)

DE TODO O EXPOSTO, CONSTATA-SE QUE NÃO SE TRATA DE DOIS SERVIÇOS INDEPENDENTES, OU SEJA, UM DE COMUNICAÇÃO E OUTRO DE LOCAÇÃO, COMO DEFENDE A IMPUGNANTE. TRATA-SE APENAS DE UM SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÕES E

COMUNICAÇÃO DE DADOS, QUE SE SUJEITA AO ICMS EM SUA TOTALIDADE, COM FORNECIMENTO DE EQUIPAMENTOS PARA SUA VIABILIZAÇÃO, COM COBRANÇA ÚNICA.

(...)

ANALISANDO TODA A DOCUMENTAÇÃO DA AUTUADA, A FISCALIZAÇÃO CONCLUI QUE “NÃO HÁ CABIMENTO OS CUSTOS DO FORNECIMENTO DE ROTEADORES CORRESPONDEREM A MAIS DA METADE DO VALOR MENSAL COBRADO PELOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO DE DADOS, UMA VEZ QUE A AUTUADA PARA O FORNECIMENTO DESTES SERVIÇOS UTILIZA UMA INFRAESTRUTURA GIGANTESCA COMPOSTA DE HARDWARE, SOFTWARE E MEIOS FÍSICOS DE TRANSMISSÃO DO TIPO PAR METÁLICO E FIBRA ÓPTICA”.

(...)

DESTE MODO, EVIDENTE ESTÁ QUE A AUTUADA AO FATIAR OS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E COMUNICAÇÃO DE DADOS, COM AS COBRANÇAS INTITULADAS “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, PASSOU A INCLUIR NA PARTE NÃO TRIBUTADA UMA PARCELA MUITO MAIOR DO QUE A PARTE TRIBUTADA, DE MODO QUE OS VALORES DO CONTRATO POSSAM SER GERENCIADOS PARA QUE HAJA UMA REDUÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DEVIDO.

nesse sentido, o caso dos autos NÃO SE AMOLDA À LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS, MAS DE UM CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E COMUNICAÇÃO DE DADOS, QUE ENGLOBA O FORNECIMENTO DE EQUIPAMENTOS NECESSÁRIOS À SUA EXECUÇÃO. CONFORME JÁ MENCIONADO, NÃO HÁ, NO CONTRATO APRESENTADO PELA AUTUADA, CLÁUSULAS DE ALUGUEL DE NENHUM TIPO DE EQUIPAMENTOS TERMINAIS DE REDE, TAMPOUCO CLÁUSULAS REFERENTES AO SERVIÇO “TC CPE SOLUTION”.

CONSTATA-SE QUE SE TRATA DE UMA SIMULAÇÃO DE LOCAÇÃO, QUE NÃO SE CONFIRMA PELO OBJETO E CLÁUSULAS DO REFERIDO CONTRATO.

CONFORME MENCIONADO, O OBJETO DO CONTRATO COM O CLIENTE ITAÚ UNIBANCO S.A REFERE-SE A APENAS UMA PRESTAÇÃO, SUJEITA A TRIBUTAÇÃO, QUAL SEJA: A PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E COMUNICAÇÃO DE DADOS.

(...)

DIANTE DE TODOS OS ELEMENTOS APRESENTADOS, RESTA CLARO QUE NÃO SE TEM AQUI A TRIBUTAÇÃO DE LOCAÇÃO PURA E SIMPLES DE EQUIPAMENTOS COMO TENTA DEFENDER A IMPUGNANTE E, SIM, PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO. E, SENDO ASSIM, O ICMS INCIDE SOBRE A ATIVIDADE ECONÔMICA DA IMPUGNANTE, QUE É O SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO POR ELA PRESTADO.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IMPORTA REPETIR QUE O CASO DOS AUTOS NÃO SE AMOLDA À LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS, MAS DE UM CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES E COMUNICAÇÃO DE DADOS, QUE ENGLOBA O FORNECIMENTO DE EQUIPAMENTOS NECESSÁRIOS À SUA EXECUÇÃO. CONFORME JÁ MENCIONADO, NÃO HÁ, NO CONTRATO APRESENTADO PELA AUTUADA, CLÁUSULAS DE ALUGUEL DE NENHUM TIPO DE EQUIPAMENTOS TERMINAIS DE REDE, TAMPOUCO CLÁUSULAS REFERENTES AO SERVIÇO “TC CPE SOLUTION”.

É NOTÓRIO QUE O FATO GERADOR DO ICMS SOBRE AS PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, CONSOANTE O DISPOSTO NO INCISO III DO ART. 2º DA LEI COMPLEMENTAR N.º 87/96, NÃO SE MANTEVE ATADO APENAS AO SERVIÇO DE TRANSMISSÃO DE COMUNICAÇÃO, SE ESTENDENDO A TODAS AS PRESTAÇÕES ONEROSAS DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, POR QUALQUER MEIO, INCLUSIVE A GERAÇÃO, A EMISSÃO, A RECEPÇÃO, A TRANSMISSÃO, A RÉTRANSMISSÃO, A REPETIÇÃO E A AMPLIAÇÃO DE COMUNICAÇÃO DE QUALQUER NATUREZA. E, ASSIM SENDO, CONFORME DEMONSTRADO, AS RECEITAS AUFERIDAS PELA AUTUADA E AQUI TRIBUTADAS SÃO DECORRENTES DA EFETIVA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO.

POR TUDO ISSO, REPITA-SE, NA COMPOSIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO SUJEITA À TRIBUTAÇÃO, DEVEM SER CONSIDERADOS TODOS E QUAISQUER VALORES COBRADOS, SEJA A QUE TÍTULO FOR, NA INTENÇÃO DA REALIZAÇÃO DA ATIVIDADE-FIM DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, AQUELA QUE LEVOU O TOMADOR DO SERVIÇO A CONTRATAR O SEU PRESTADOR. E ESSE É O TEOR DA LEGISLAÇÃO. (GRIFOU-SE).

Como se verifica, a 3ª Câmara de Julgamento deste CCMG decidiu, acatando a tese do Fisco, que o serviço intitulado “TC CPE SOLUTION” considerado prestação de serviços de telecomunicações e comunicação de dados, que engloba o fornecimento de equipamentos necessários à sua execução. Portanto, o entendimento do Fisco é que os valores porventura cobrados pela Autuada pelo fornecimento desses equipamentos (a qualquer título) compõem a base de cálculo do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de comunicação.

Restou consignado no referido Acórdão que “não se trata aqui de dois serviços independentes, ou seja, um de comunicação e outro de locação. Trata-se apenas de um serviço de telecomunicações e comunicação de dados, que se sujeita ao ICMS em sua totalidade, com fornecimento de equipamentos para sua viabilização, com cobrança única”.

Esse é o entendimento prevalente neste Conselho de Contribuintes, em diversos processos de mesma matéria ou matéria semelhante, tais como Acórdãos nº 21.755/15/3ª e 4.510/15/CE, 21.224/13/3ª e 19.903/12/2ª.

Merece ainda destacar a decisão consubstanciada no Acórdão nº 21.755/15/3ª, sobre mesma matéria, na qual a 3ª Câmara do CCMG decidiu, pelo voto



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de qualidade, pela procedência do lançamento, decisão esta que foi referendada pela Câmara Especial (Acórdão nº 4.510/15/CE):

ACÓRDÃO: 21.755/15/3ª RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000231389-70

IMPUGNANTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A

IE: 062149964.00-47

### EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - DIVERSOS SERVIÇOS. CONSTATADO QUE A AUTUADA DEIXOU DE RECOLHER O ICMS EM FACE DA NÃO TRIBUTAÇÃO DE DIVERSOS ITENS RELATIVOS À PRESTAÇÃO ONEROSA DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. PROCEDIMENTO FISCAL RESPALDADO NO INCISO III DO ART. 2º, NO INCISO VII DO ART. 12, NO INCISO III DO ART. 13, TODOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, BEM COMO NO DISPOSTO NO ITEM 8 DO § 1º DO ART. 5º E NO INCISO VII DO ART. 13, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. EXIGÊNCIAS DE ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL – FALTA DE INDICAÇÃO/REQUISITO – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. CONSTATADO O DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA CONFIGURADA PELO FATO DE A AUTUADA TER DEIXADO DE DESTACAR, NAS NOTAS FISCAIS DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES EMITIDAS, A PARCELA CORRESPONDENTE AO ICMS RELATIVA AOS ITENS COBRADOS DOS USUÁRIOS A TÍTULO DE LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS, SERVIÇO DE INFORMAÇÃO 102 E OUTROS SERVIÇOS. EXIGÊNCIA DA MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 54, INCISO VI DA CITADA LEI, C/C O ART. 215, INCISO VI, ALÍNEA “F” DO RICMS/02, ADEQUADA AO DISPOSTO NO § 4º DO REFERIDO ART. 54. INFRAÇÃO CARACTERIZADA.

LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO PELO VOTO DE QUALIDADE.

(...)

### DECISÃO

(...)

### DO MÉRITO

CONFORME RELATADO, A AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS, DECORRENTE DA NÃO TRIBUTAÇÃO DE DIVERSOS ITENS RELATIVOS À PRESTAÇÃO ONEROSA DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO E TELECOMUNICAÇÃO LISTADOS NO ANEXO 1 DO AUTO DE INFRAÇÃO E DA RESPECTIVA FALTA DE DESTAQUE OU DESTAQUE A MENOR DO ICMS EM DIVERSAS NOTAS FISCAIS EMITIDAS NO PERÍODO DE 01/01/10 A 31/12/10.

(...)

CONSTA DO ANEXO 7 “DESCRIÇÃO DOS SERVIÇOS AUTUADOS” (FLS. 85/87) AS SEGUINTE RUBRICAS OBJETO DAS EXIGÊNCIAS FISCAIS EM ANÁLISE E RESPECTIVAS CONCEITUAÇÕES:

- ALUGUEL DE MODEM;
- ALUGUEL DE RÁDIO MONOCANAL/MULTICANAL OU MULTIACESSO;
- DATAFONE CIRCUITO COMUTADO;
- PABX VIRTUAL;
- RVI REDE VIRTUAL INTEGRADA;
- SERVIÇO DE INFORMAÇÃO (102);
- TC CPE SOLUTIONS CISCO;
- TC DATA INTER;
- TC DATA STANDARD;
- TC VOICE NET;
- TC ALCANCE;
- TC VISA SOLUTION – GERENCIAMENTO TRAFEGO;
- UTILIZAÇÃO SISTEMA ÓPTICO CBMM.

NO ENTENDER DA AUTUADA, OS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO IDENTIFICADOS NAS NOTAS FISCAIS COMO “TC-CPE SOLUTION” NÃO PODERIAM SER ENQUADRADOS COMO FATO GERADOR DO ICMS, POR NÃO SE TRATAREM DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. ENTENDE QUE ELES SÃO, NA VERDADE, SERVIÇOS DE LOCAÇÃO DE INFRAESTRUTURA.

DISCORDA A FISCALIZAÇÃO DA ALEGAÇÃO DE NÃO INCIDÊNCIA DE ICMS SOBRE A RUBRICA DENOMINADA TC-CPE SOLUTION, PORQUE OS EQUIPAMENTOS TERMINAIS DE REDE SUPOSTAMENTE CEDIDOS AOS USUÁRIOS MEDIANTE REMUNERAÇÃO (SOB A ROUPAGEM JURÍDICA DE LOCAÇÃO) FAZEM PARTE DO CONJUNTO QUE POSSIBILITA A OFERTA DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO.

SUSTENTA A FISCALIZAÇÃO QUE A INTERPRETAÇÃO FEITA PELA AUTUADA QUANTO A NÃO TRIBUTAÇÃO PELO ICMS DESSA ESPÉCIE É TOTALMENTE EQUIVOCADA, POIS IMPLICARIA EM ADMITIR QUE A CESSÃO ONEROSA DOS EQUIPAMENTOS NÃO OBJETIVA A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, ATIVIDADE SUJEITA AO IMPOSTO ESTADUAL PREVISTO NO ART. 155, INCISO II DA CF/88.

(...)

A DISPONIBILIZAÇÃO DE MEIOS NECESSÁRIOS (EQUIPAMENTOS) DE FORMA ONEROSA OU NÃO, PARA UM OU MAIS USUÁRIOS, PERMITINDO QUE OS MESMOS SE INTERAJAM, INDEPENDENTEMENTE DO SERVIÇO SER MEDIDO OU NÃO, OU

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SEJA, SUA AFERIÇÃO DECORRA DO TEMPO DE UTILIZAÇÃO OU NÃO, FAZ NASCER O FATO GERADOR DO IMPOSTO.

AS EXPRESSÕES “POR QUALQUER MEIO” E “DE QUALQUER NATUREZA” SÃO ABRANGENTES E NÃO FORAM UTILIZADAS PELO LEGISLADOR DE FORMA EQUIVOCADA. OS TERMOS PERMITEM A INTERPRETAÇÃO DE QUE HAVENDO UMA TRANSMISSÃO, RECEPÇÃO, REPETIÇÃO OU AMPLIAÇÃO DE COMUNICAÇÃO DE FORMA ONEROSA PARA UM OU MAIS USUÁRIOS, HAVERÁ NECESSARIAMENTE UM FATO GERADOR DO ICMS.

PARA MELHOR ENTENDIMENTO DA APLICABILIDADE DAS EXPRESSÕES: “OS MEIOS NECESSÁRIOS À COMUNICAÇÃO”, REPORTA-SE AO ART. 60 DA LEI Nº 9.742/97 - LEI GERAL DAS TELECOMUNICAÇÕES (LGT) E SUAS DEFINIÇÕES:

(...)

DESSA FORMA, CONCLUI-SE QUE A INFRAESTRUTURA DO PRESTADOR DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO COMPOSTA POR EQUIPAMENTOS COMO MODEMS, ROTEADORES, CABOS, MULTIPLEXADORES, CIRCUITOS, PORTAS, DENTRE OUTROS, SÃO ELEMENTOS ESSENCIAIS E IMPRESCINDÍVEIS NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO E CORRESPONDEM AOS MEIOS NECESSÁRIOS PARA EFETIVA PRESTAÇÃO. SEM ELAS A COMUNICAÇÃO NÃO OCORRE.

REPITA-SE QUE OS ALUGUÉIS E LOCAÇÕES DE EQUIPAMENTOS E MEIOS CARACTERIZAM-SE COMO INSTRUMENTOS PARA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO, PERFEITAMENTE ENQUADRADO NA BASE DE CÁLCULO DETERMINADA PELO ART. 43, § 4º DO RICMS/02, ACIMA MENCIONADO.

AS ATIVIDADES DESENVOLVIDAS PELA AUTUADA ESTÃO VOLTADAS PARA O DESENVOLVIMENTO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, OTIMIZANDO E/OU AGILIZANDO O PROCESSO DE COMUNICAÇÃO.

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:

(...)

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.

ALEGA A AUTUADA QUE O SERVIÇO “TC-CPE SOLUTION” NÃO PODERIA SER ENQUADRADO COMO FATO GERADOR DO ICMS, POR NÃO SE TRATAR DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. AFIRMA QUE, NA VERDADE, O “TC-CPE SOLUTION” CONSISTE NA CRIAÇÃO DE UMA INFRAESTRUTURA (HARDWARE) DE TELECOMUNICAÇÃO INTERNA ENTRE CLIENTES CORPORATIVOS, POR MEIO DA LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS.

TODAVIA, VERIFICA-SE, SEM NENHUM ESFORÇO QUE ESTE SERVIÇO NADA MAIS É DO QUE CRIAÇÃO DE INFRAESTRUTURA DE COMUNICAÇÃO INTERNA EM CLIENTES CORPORATIVOS, POR MEIO DA LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS, INSTALAÇÃO, CONFIGURAÇÃO E MANUTENÇÃO E QUE POR MEIO DESTA REDE PRIVATIVA, O CLIENTE PODERÁ UTILIZAR DE SERVIÇOS CONTRATADOS PARA TRANSMISSÃO DE VOZ, DADOS E IMAGENS JUNTO À PRESTADORA DE SERVIÇOS, FICANDO PATENTE A PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO, QUE NÃO PODE SER DISSOCIADO PARA A COBRANÇA DE LOCAÇÃO DE APARELHOS.

A IMPUGNANTE BUSCA DEMONSTRAR A NATUREZA LOCATÍCIA DO SERVIÇO DE “TC CPE SOLUTION”, TRAZENDO AOS AUTOS CONTRATOS PADRÃO DE “CPE” (DOC. 06 - FLS. 276/319).

NÃO OBSTANTE ESSES CONTRATOS NÃO SE REFIRAM AO ESTABELECIMENTO AUTUADO, O QUE SE VERIFICA NELES É QUE OS EQUIPAMENTOS FORNECIDOS DEVEM SER UTILIZADOS PELA CONTRATANTE “EXCLUSIVAMENTE NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES PRESTADOS PELA TELEMAR”.

CONSTATA-SE, PELA ANÁLISE DOS DEMAIS DOCUMENTOS APRESENTADOS, A EXISTÊNCIA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO, COM A INCLUSÃO DA LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS, DESTACANDO-SE O FATO DE QUE A AUTUADA SÓ FOI CONTRATADA PARA PRESTAR TAIS SERVIÇOS PORQUE DETÉM A QUALIDADE DE EMPRESA CONCESSIONÁRIA DO SERVIÇO TELEFÔNICO FIXO COMUTADO (STFC) E AUTORIZATÓRIA PARA EXPLORAÇÃO DE SRTT - SERVIÇOS DE REDE DE TRANSPORTE DE TELECOMUNICAÇÕES.

CONFORME DESTACA A FISCALIZAÇÃO, A TESE DA INTRIBUTABILIDADE PELO ICMS DE TAIS SERVIÇOS NÃO ENCONTRA SUSTENTAÇÃO NO ARCABOUÇO NORMATIVO ESTIPULADO PELO LEGISLADOR NO QUE SE REFERE À INCIDÊNCIA DO ICMS, POIS DESCONSIDERA, POR COMPLETO, O NÚCLEO DE SUA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA, QUAL SEJA A SUA BASE DE CÁLCULO.

ASSIM, CABE AQUI A TRANSCRIÇÃO DE EMENTA DO ACÓRDÃO Nº 19.529/12/2ª DO CC/MG E, ESPECIALMENTE DE PARTE DO VOTO DO CONSELHEIRO RELATOR, RICARDO WAGNER LUCAS CARDOSO, QUE TRATA A QUESTÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ICMS NESTE CASO, DE FORMA INQUESTIONÁVEL, A SABER:

(...)

ASSIM, NÃO MERECE GUARIDA A AFIRMAÇÃO DA IMPUGNANTE QUE A LOCAÇÃO É PARTE INTEGRANTE DO SERVIÇO DE “CPE SOLUTION” E QUE NEM MESMO É CONSIDERADA SERVIÇO, E QUE, NOS TERMOS DA SÚMULA VINCULANTE 31 DO STF NÃO CONSTITUI SEQUER HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ISS.

A CITADA SÚMULA 31 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, QUE DETERMINA QUE “É INCONSTITUCIONAL A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA – ISS SOBRE OPERAÇÕES DE LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS”, NÃO SE APLICA AO OBJETO DA PRESENTE DISCUSSÃO.

DIANTE DE TODOS OS ELEMENTOS APRESENTADOS, RESTA CLARO QUE NÃO SE TEM AQUI A TRIBUTAÇÃO DE LOCAÇÃO PURA E SIMPLES DE EQUIPAMENTOS COMO TENTA DEFENDER A IMPUGNANTE E, SIM, PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO. E, SENDO ASSIM, O ICMS INCIDE SOBRE A ATIVIDADE ECONÔMICA DA IMPUGNANTE, QUE É O SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO POR ELA PRESTADO.

ESTA É, INCLUSIVE, A POSIÇÃO EXTERNADA PELO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, EM DIVERSOS JULGAMENTOS SOBRE A MESMA MATÉRIA (ACÓRDÃOS NºS 17.526/06/3ª, 3.350/08/CE, 3.347/08/CE, 18.881/10/2ª, 19.533/10/1ª, 3.690/11/CE, 20.401/11/1ª e 20.918/13/3ª). (GRIFOU-SE).

Conforme relatado pelo Fisco, os equipamentos, cujos créditos são objeto de estorno nos presentes autos, são utilizados em atividades preparatórias e auxiliares, que possibilitam a posterior prestação do serviço de comunicação propriamente dito.

Vale destacar que a relação dos itens cujos créditos de ICMS foram estornados está no Anexo 2 e foi elaborada a partir das informações prestadas pela Impugnante na planilha “CIAP OI Móvel 2017 IM” (Anexo 3), sobre os quais a Contribuinte informou que são utilizados na prestação do serviço intitulado “TC CPE SOLUTION” (resposta à intimação – Anexo 3):

- LOCAÇÃO CISCO\_2801\_4S\_8FXS\_SPS\_ROTADOR; e
- SWITCH DAD L2 CATALYST2960G24TCL CISCO.

Esclareça-se que a Defesa explica que os equipamentos que compõem a rubrica “TC CPE SOLUTIONALUGUEL” servem justamente para “codificação, modulação, transmissão, recepção e gerenciamento do conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação” – atividades estas preparatórias à atividade econômica da Impugnante.

Ressalta a Impugnante que, se são equipamentos que visam justamente “viabilizar a posterior prestação do serviço de comunicação”, não há como negar que são bens estritamente relacionados à atividade econômica do estabelecimento atuado (prestação do serviço de comunicação).

Por oportuno, destaca-se ainda o entendimento do Fisco, ratificado em várias decisões deste Conselho de Contribuintes, no sentido de que a intenção do

legislador (nos termos do disposto art. 13, § 1º da LC nº 87/96, art. 13, § 2º da Lei nº 6.763/75 e art. 43, § 4º do RICMS/02) quanto à 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.

Nesse sentido, o “TC CPE SOLUTION-ALUGUEL”, definido pela Impugnante como um serviço que inclui “locação, instalação e manutenção de equipamentos, de caráter preparatório e auxiliar que visa viabilizar a posterior prestação do serviço de telecomunicação”, compõe a base de cálculo do ICMS devido pela prestação de serviço de comunicação.

Nesse diapasão, constata-se que não se verifica no presente caso outros elementos que demonstrem que os equipamentos, cujos créditos foram estornados nos presentes autos, não sejam utilizados direta ou indiretamente na atividade do estabelecimento atuado, na prestação de serviço de comunicação, a ensejar o estorno do crédito de ICMS, como previsto no art. 70, inciso XIII, do RICMS/02:

Art. 70. Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

(...)

XIII - o imposto se relacionar à entrada de bens ou ao recebimento de serviços alheios à atividade do estabelecimento.

(...)

§ 3º Consideram-se alheios à atividade do estabelecimento todos os bens que não sejam utilizados direta ou indiretamente na comercialização, industrialização, produção, extração, geração ou prestação de serviço de transporte, interestadual ou intermunicipal, ou de comunicação. (Grifou-se)

Diante do exposto, e, considerando que o entendimento prevalente neste Conselho de Contribuintes é no sentido de que a infraestrutura de comunicação, por meio da locação de equipamentos, instalação, configuração e manutenção da rede privativa, de modo que o cliente possa utilizar de serviços contratados para transmissão de voz, dados e imagens junto à prestadora de serviços, caracteriza a prestação do serviço de telecomunicação, não podendo ser dividida em dois serviços independentes (um de comunicação e outro de locação). Ou seja, trata-se apenas de um serviço de telecomunicações e comunicação de dados, que se sujeita ao ICMS em sua totalidade, como no caso da rubrica intitulada “TC CPE Solution”, não há como acatar o estorno dos créditos de ICMS relativos à aquisição de equipamentos utilizados na prestação do referido serviço, conforme os elementos trazidos pelo Fisco para fundamentar a acusação fiscal constante dos presentes autos.

Nesse sentido, decidiu esse CCMG, analisando mesma matéria, em PTA de mesma sujeição passiva (PTA nº 01.002065741-67), conforme Acórdão nº 23.126/22/2ª.

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

Dessa forma, considera-se improcedente o lançamento, com o correspondente cancelamento do Auto de Infração.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, à unanimidade, em julgar improcedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Patrícia Pinheiro Martins. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida (Revisora), Antônio César Ribeiro e Wertson Brasil de Souza.

**Sala das Sessões, 31 de maio de 2023.**

**André Barros de Moura**  
**Presidente / Relator**

CS/D