

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.401/11/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000168032-03
Impugnação: 40.010129364-72
Impugnante: Global Village Telecom Ltda
IE: 062284639.00-79
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-1

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – BASE DE CÁLCULO – RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. Constatou-se recolhimento a menor de ICMS em face da não inclusão na base cálculo do imposto dos valores oriundos da locação de equipamentos e de outras rubricas vinculadas à prestação de serviços de comunicação. Procedimento fiscal respaldado no inciso X e § 4º do art. 43 do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada, capitulada no art. 54, inciso VI do citado diploma legal c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02. Infração plenamente caracterizada. Lançamento procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS incidente sobre a prestação de serviço de comunicação, no exercício de 2009, em razão da não inclusão na base cálculo do imposto dos valores oriundos da locação de equipamentos e de outras rubricas vinculadas à prestação de serviços de comunicação, que a Autuada deixou de destacar ou indicou incorretamente o valor do ICMS devido nas prestações.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada, capitulada no art. 54, inciso VI do citado diploma legal c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 134/157, juntando documentos às fls. 158/259, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 261/274.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 278/288, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS incidente sobre a prestação de serviço de comunicação, no exercício de 2009, em razão de não levar à tributação a locação de equipamentos (“locação de infraestrutura”) vinculados à prestação de serviços de comunicação e também outras rubricas que, da mesma forma, se vinculam à prestação de serviços de comunicação, que a Autuada deixou de destacar ou indicou incorretamente o valor do ICMS devido nas prestações.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI do citado diploma legal c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

O Fisco apresenta Relatório Fiscal detalhado às fls. 06/10.

Apresenta no Anexo 1 (fls. 14/19) os valores do crédito tributário por mês e por serviço.

Importante destacar que embora a acusação fiscal faça menção apenas a falta de inclusão na base de cálculo da parcela denominada “locação da infraestrutura”, constam do Anexo 1 outros serviços, também não tributados pela Autuada, tais como Plano Controle, VC1 Claro, VC1 Tim, VC1 Oi, VC1 Telemig, Local, Local GVT, DDD para telefone fixo e DDD.

Verifica-se que essa ocorrência não trouxe qualquer prejuízo à Impugnante, visto que a planilha é bastante explícita quanto às rubricas objeto do lançamento, tendo o Sujeito Passivo se defendido objetivamente quanto ao serviço “Plano Controle”, concluindo-se que entendeu perfeitamente o que lhe foi imputado no presente lançamento.

No Anexo 2 (fls. 21), o Fisco apresenta o demonstrativo do crédito tributário consolidado por mês do lançamento.

No Anexo 3, é juntado aos autos, por amostragem, quadro demonstrativo dos serviços prestados extraídos das notas fiscais de serviço de comunicação emitidas pela Autuada (fls. 23/34).

No que se refere à Multa Isolada prevista no inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75 c/c alínea “f” do inciso VI do art. 215 do RICMS/02, a Fiscalização apresenta no Anexo 4 (fls.36) o demonstrativo consolidado.

No Anexo 5, é apresentado, por amostragem, relação das notas fiscais objeto do lançamento (fls. 38/49), sendo que, no Anexo 6, são juntadas, também por amostragem, cópias das citadas notas fiscais (fls. 50/76) e, no Anexo 7, encontra-se o Quadro Demonstrativo do Comportamento Tributário das Empresas de Telecomunicações Relacionados com o Serviço de Banda Larga e cópias de notas fiscais (fls. 77/90).

Cópias dos contratos firmados entre a Autuada e seus clientes são apresentadas às fls. 92/121, no Anexo 8.

Por fim, no Anexo 9, às fls. 123/126, o Fisco apresenta a descrição detalhada dos serviços prestados pela Autuada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Encontra-se juntada às fls. 128, o *Compact Disc* (CD) contendo os arquivos referentes aos Anexos 1, 2, 3, 4 e 5.

De início, necessário considerar os preceitos legais que sustentam o presente lançamento.

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 se deu de forma ampla, conforme disposto no inciso II do art. 155 da Constituição Federal (CF/88). Veja-se:

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 esta situação acrescenta-se o fato de que a natureza dos serviços e os meios empregados são irrelevantes para caracterização do fato gerador do imposto.

A ocorrência do fato gerador está condicionada à existência das condições necessárias e suficientes para que o tributo possa ser exigido, conforme disposições contidas no art. 114 do Código Tributário Nacional (CTN). Estas condições são verificadas no exercício regular das atividades desenvolvidas pela empresa.

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

O lançamento do crédito tributário *sub examine* amparou-se na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei Estadual 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.

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. (grifo nosso)

(...)

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;

(...)

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;

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 (RICMS/02), aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, por sua vez, também esclarece quais serviços se enquadram como fato gerador do imposto e integram sua base de cálculo.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Observa-se que o enquadramento dos serviços executados pela Impugnante encontra-se perfeitamente identificado pela legislação exposta como prestação de serviço de comunicação e, portanto, sujeitos à incidência do ICMS.

Os dados utilizados para o lançamento foram extraídos dos arquivos magnéticos entregues pela Contribuinte que demonstram a emissão de documentos fiscais de acordo com o Convênio nº 115/03 e refletem as operações por ele realizadas.

Os serviços relacionados que foram objeto da autuação representam prestação de serviço de comunicação tendo em vista sua natureza e sua aplicabilidade e, nesta condição, estão os equipamentos disponibilizados no ambiente do usuário e aqueles que compõem a infraestrutura de comunicação da empresa.

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 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.

Imperioso ressaltar que constitui regra de hermenêutica a máxima de que não há palavras inúteis na lei. Sobre o tema, urge trazer à baila a clássica lição de Carlos Maximiliano:

“Presume-se que a lei não contenha palavras supérfluas; devem todas ser entendidas como escritas adrede para influir no sentido da frase respectiva.”
(Hermenêutica e Aplicação do Direito, 16ª Ed., Rio de Janeiro, Forense, p. 110.)

Assim, as expressões supramencionadas permitem a interpretação no sentido de que, havendo uma transmissão, recepção, repetição ou ampliação de comunicação de forma onerosa para um ou mais usuários, terá ocorrido necessariamente um fato gerador do ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para melhor entendimento da aplicabilidade da expressão: “os meios necessários à comunicação”, reporta-se ao art. 60 da Lei nº 9.742/97 - Lei Geral das Telecomunicações (LGT) e suas definições:

Lei nº. 9.742 16/07/1997 - (LGT)

Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam inclusive terminais portáteis.

A Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL), órgão do governo responsável pela fiscalização e orientação sobre os serviços de comunicação, esclarece alguns pontos sobre a utilização de infraestrutura de suporte nas prestações de serviços através do Informe nº 224, de 31/03/06.

Transcreve-se, a seguir, parte da referida norma.

INFORME ANATEL – 224 de 31/03/06

Sobre infraestrutura:

(...)

(2) De acordo com o artigo 60 da Lei nº. 9472 – Lei Geral de Telecomunicações (LGT), os equipamentos e a infra-estrutura necessários à prestação do serviço de telecomunicação **(exemplo: roteadores, multiplexadores, circuitos, portas, etc.) são parte integrante da prestação dos serviços de telecomunicações.** Cabe adicionalmente ressaltar que alguns dos citados equipamentos são também utilizados nos ambientes dos usuários e **de provedores** de Serviço de Valor Adicionado (SVA), como o **Serviço de conexão à INTERNET**, regularmente enquadrados como usuários dos serviços de telecomunicações, conforme disposto na Norma nº. 04/95, aprovada pela Portaria nº. 148, de 31 de maio de 1995.

(3) Para prestar o acesso à internet em “banda Larga” a despeito da tecnologia utilizada (XDSL, HF, CATV, ETC), são necessários dois serviços: um serviço de telecomunicações provido pelas prestadoras de serviços de telecomunicações através das autorizações a elas conferidas pela ANATEL, e o serviço de conexão à

Internet, que é um serviço de valor adicionado prestado pelos provedores Internet. O serviço de telecomunicações constitui o suporte provido pelas redes de telecomunicações **para viabilização do serviço** de conexão à Internet, que proporciona a troca de informações entre os equipamentos de usuários conectados à Internet, serviço regularmente enquadrado como Serviço de Valor Adicionado, nos termos do art. 3º da Norma 04/95.

(4) Em complemento ao citado no item 3 deste informe, no entendimento da Anatel, os serviços providos por meio das redes das empresas detentoras de licença expedida por esta Agência (STFC, SRTT, SCM ou SLE) – **redes estas constituídas por equipamentos, sistemas e infra-estrutura** de telecomunicações, tanto para a viabilização do acesso do usuário quanto para o encaminhamento do tráfego ao backbone da internet, **constituem serviços de telecomunicações.** (grifou-se)

Desta forma, conclui-se que a infraestrutura do prestador de serviço de comunicação composta por equipamentos como modem, roteadores, cabos, multiplexadores, circuitos, portas, dentre outros, é elemento essencial e imprescindível na realização de serviço, cujos equipamentos correspondem aos meios necessários para a efetiva prestação. Sem eles a comunicação não ocorre.

Nesse sentido, traz-se à colação o ensinamento do Professor Roque Antônio Carrazza:

“O ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a “relação comunicativa”, isto é, a atividade de, em caráter negocial, alguém fornecer, a terceiro, condições materiais para que a comunicação ocorra. Isto é feito mediante a instalação de microfones, caixa de som, telefones, radiotransmissores etc. Tudo, enfim, que faz parte da infra-estrutura mecânica, eletrônica e técnica necessárias à comunicação.

O serviço de comunicação tributável por meio de ICMS se perfaz com a só colocação à disposição do usuário dos meios de modos aptos à transmissão e recepção de mensagens. Embora o sistema seja arcaico, um serviço de pombos-correio posto à disposição de uma pessoa (física ou jurídica), para transmissão ou recepção de mensagens, pode perfeitamente ser tributado por meio de ICMS. (...) há uma relação negocial entre o prestador e o usuário, que possibilita, a este último, a comunicação. É o quanto basta para que o ICMS incida. Mesmo que o usuário mantenha os equipamentos desligados.” (O ICMS na Constituição, Malheiros, p. 71.)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O modelo de infraestrutura utilizado pela Atuada Global Village Telecom Ltda (GVT) consubstancia-se em estações fixas denominadas de rede compartilhada que se compõem dos meios necessários e essenciais para efetivação do processo de comunicação, sendo compartilhado pelo conjunto de seus clientes.

Com efeito, para a prestação de serviço de comunicação há a necessidade de um suporte tecnológico que integra a essência do próprio serviço, não lhe sendo dissociável. Assim, para ocorrer a prestação do serviço de comunicação há a necessidade de utilização dos mais diversos equipamentos pela operadora, além de fibras, fios, postes e uma infinidade de outros bens materiais.

Nesta análise, seria impossível a prestação de serviço de telefonia fixa (cabeadada) sem a existência de postes, dutos, fios subterrâneos, dentre outros.

Ora, foge à razão entender que a Operadora poderá, como parte da receita de sua prestação, para afastar a incidência do ICMS, alugar os seus postes para seus usuários.

Importante ressaltar que, no contrato apresentado pela Fiscalização, não há qualquer pactuação contratual ou mesmo oferta de produto no *site* da empresa que contemple a locação de infraestrutura ou equipamentos, de forma que os contratos têm por objeto apenas a prestação de serviços de telecomunicação e/ou acesso à internet.

Para vislumbrar tal informação, basta analisar o documento juntado no Anexo 8 do Auto de Infração, ora denominado Contrato de Prestação de Serviços de Telefonia e Outras Avenças, fls. 92/121. No referido contrato, conforme afirmado anteriormente, não há qualquer cláusula avençada sobre a locação de infraestrutura ou equipamentos.

Todavia, a Atuada apresentou, junto com sua impugnação, o Instrumento Particular de Contrato de Prestação do Serviço Turbonet Power (fls. 184/193).

O referido contrato, em sua cláusula primeira, trata da prestação do serviço de comunicação, utilizando infraestrutura disponibilizada pela Impugnante ao cliente, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Na cláusula quarta, mais precisamente no item 4.1.2, figura como obrigação da Atuada locar bens que consolidam a infraestrutura de acesso à internet e, nesta medida, potencializam a eficácia dos provedores de acesso.

Assim, diante do exposto e, nos termos do art. 43, § 4º do RICMS/02, colacionado anteriormente, os equipamentos que consolidam a infraestrutura de acesso à internet possuem a finalidade de potencializar a eficácia dos provedores de acesso e, desse modo, constituem facilidades adicionais que otimizam e agilizam o processo de comunicação devendo, portanto, integrar a base de cálculo do ICMS incidente sobre a prestação do serviço de comunicação.

Ademais, para alguns pacotes de serviços de telefonia e banda larga, como, por exemplo, a que disponibiliza 10 *megabytes* (MB), a Atuada fornece o modem gratuitamente para o cliente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, há casos em que o equipamento é fornecido gratuitamente para a prestação do serviço.

Nesse sentido, o máximo que se poderia admitir, ainda que para efeitos não relacionados ao ICMS, seria a locação de equipamentos instalados na residência do usuário, assim mesmo por valor compatível. Contudo, não se vislumbra esse mesmo tratamento para a infraestrutura da rede da própria operação de telecomunicação.

Os equipamentos disponibilizados de forma dedicada para uso exclusivo do cliente, que podem ser vendidos ou locados pela Impugnante ou adquiridos de forma livre de outras empresas especializadas, não podem ser confundidos com os equipamentos que formam a infraestrutura própria da operadora, os quais, repita-se, são compartilhados pelo conjunto de seus clientes que adquiriram os serviços de telecomunicação de dados oferecidos por esta mesma empresa de telecomunicação.

Em outras palavras, a Autuada procura alterar a realidade concernente à prestação de um nítido serviço de comunicação (transporte de sinais por processo eletromagnético que utiliza meios físicos e equipamentos – roteadores, DSLANs, fibras, etc.) maquiando-o como locação de infraestrutura, que acaba por deturpar o conceito jurídico de locação.

Nesse planejamento tributário da Contribuinte, diga-se de passagem evasivo e, portanto, ilícito, é utilizado, também, o artifício de supervalorizar itens que, em seu entendimento, não estariam sujeitos ao ICMS (aproximadamente 90%) e diminuindo o valor daqueles que estariam sujeitos ao ICMS (10%).

Desta conduta, fica demonstrada, de forma clara e nítida, a manipulação das informações apresentadas ao Fisco, bem como do montante oferecido à tributação, por meio artificial e propositadamente para que seu custo tributário seja inferior ao devido e, assim, auferir vantagem indevida de preço e ganhar mercado.

A Impugnante sustenta que a locação de bens, que consolidam a infraestrutura de acesso à internet, não se encontra no campo de incidência do ICMS.

Não obstante o argumento, verifica-se que a remuneração pela disponibilização de equipamentos a usuário com o objetivo específico de permitir o acesso às facilidades na prestação de serviço de comunicação não pode ser dissociada da prestação como um todo, até porque não há como oferecer estes serviços sem que um esteja vinculado ao outro.

O fato relevante nesta análise é a questão da essencialidade. O equipamento móvel, colocado à disposição do usuário, exclusivamente para este fim, é considerado como fundamental para existência da comunicação. Não há como desvincular a remuneração da prestação. A Lei Geral das Telecomunicações, como já destacado, descreve com muita propriedade que *estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação.*

Para a realização de uma comunicação são considerados indispensáveis os roteadores, modem, as fibras ópticas e cabos condutores; sem eles, não há comunicação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Da mesma forma, não adianta fornecer os serviços de multimídia se não houver o modem para interligar os usuários. A empresa aluga por uma tarifa fixa mensal, proporcional à velocidade de processamento, sem definição de tempo, equipamentos que permitem aos usuários acessar canais de transmissão de dados e voz. Os serviços de comunicação gerados pela utilização deste meio, aqui considerados como não medidos, é que estão sendo objeto de tributação.

É, portanto, a organização de um conjunto de atividades tecnológicas que proporcionará a realização da prestação de serviço de comunicação, através de meios dedicados a esse fim. Os meios constituem o elemento indissociável à realização da hipótese de incidência, sem os quais não poderá ocorrer comunicação.

Na locação de equipamentos, os serviços de Turbonet MEGA MAXX ou MEGA FLEX, por exemplo, são oferecidos de forma escalonada de velocidade e desempenho. O valor mensal dos serviços é fixo, porém proporcional à velocidade contratada.

Este é o tipo de serviço não medido, onde a tarifação independe do tempo de utilização e o preço é de acordo com a velocidade contratada.

Ainda que se alugue ou proceda à locação dos equipamentos, as receitas advindas de tais serviços não podem ser desvinculadas da prestação de serviços de comunicação. Portanto, repise-se, os valores auferidos com a referida locação integram a base de cálculo do ICMS.

Visando apurar o que tem sido praticado no mercado de telefonia, a Fiscalização junta, no Anexo 7, o Quadro Demonstrativo do Comportamento Tributário das Empresas de Telecomunicações Relacionado com os Serviços Banda Larga e cópias das Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicações de outras empresas (fls. 78/87).

Ao compulsar os referidos documentos, depreende-se o seguinte:

a) uma empresa cobra o aluguel do modem, cujo valor fica estabelecido entre 5% (cinco por cento) e 10% (dez por cento) do valor total cobrado a título de internet banda larga;

b) outras duas empresas não cobram qualquer valor referente a locação de equipamentos, tributando, portanto, 100% (cem por cento) dos serviços de internet prestados; e

c) a Autuada, por sua vez, indica nas suas notas fiscais valores referentes a locação de infraestrutura que correspondem a mais de 85% (oitenta e cinco por cento) do valor total dos serviços referentes à internet banda larga.

Assim, da leitura dos dados supramencionados, imperioso concluir que os preços praticados pela Contribuinte são completamente divergentes daqueles encontrados no mercado, sendo que os valores por ela levados à tributação a título de prestação de serviços de comunicação conduzem a uma carga tributária muito menor do que aquela aplicada sobre os serviços das demais empresas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Dessa forma, verifica-se, por óbvio, que a Autuada está cobrando serviço de comunicação sob a rubrica de locação de equipamentos e praticando, portanto, concorrência desleal no mercado de telecomunicações.

Acrescente-se, ainda, da análise supra, a previsão da legislação em relação àquelas rubricas que também fazem parte da prestação do serviço de comunicação tais como Plano Controle, VC1 Claro, VC1 Tim, VC1 Oi, VC1 Telemig, Local, Local GVT, DDD para telefone fixo e DDD.

Pela própria essência desses serviços, não há como não entendê-los como serviços de comunicação. A descrição dos mesmos, constantes do Anexo 9 (fls. 123/126), não deixa dúvidas quanto à afirmação. Veja-se:

- plano controle: plano com controle de gasto, que bloqueia automaticamente a linha quando a conta ultrapassa determinado valor; não há dificuldade de entender que se trata de pagamento relativamente à prestação de serviço de comunicação para um determinado valor, cessando o serviço quando alcançado este valor contratado;
- VC1 Claro, Tim, Oi ou Telemig: ligação telefônica para celular de outras operadoras; prestação de serviço de comunicação em sua essência;
- Local, Local GVT, DDD para telefone fixo e DDD: ligações locais à distância; da mesma forma, prestação de serviço de comunicação em sua essência.

Sustenta, a Impugnante, que a rubrica denominada plano controle constitui um serviço suplementar ou facilidade adicional que visa otimizar o processo de comunicação. Afirma que não se trata de serviço de comunicação e sim um serviço que bloqueia automaticamente o telefone quando a conta atinge determinado valor.

Contudo, o que se constata é que esse serviço denominado plano controle funciona basicamente como uma conta pré-contratada de valor fixo. O usuário contrata o plano que pode ser CONTROLE 60, CONTROLE 90, CONTROLE A ou PLANO EMPRESA, que lhe são oferecidos de acordo com as suas necessidades.

Após a utilização do valor previamente contratado, o sistema bloqueia automaticamente sua utilização. Nesta operação é evidente que o valor contratado é convertido em prestação de serviço de comunicação por tempo, por exemplo, em minutos, que, quando esgotados, há a suspensão automática dos serviços.

Não há como justificar o pagamento de serviços de comunicação como simples taxa de serviço referente a bloqueio automático pela utilização da linha.

Observando-se, como exemplo, a Nota Fiscal nº 000.073157, de 27/10/09 (fls. 72), verifica-se que do total de R\$ 38,38 (trinta e oito reais e trinta e oito centavos), R\$ 28,07 (vinte e oito reais e sete centavos), cerca de 73% (setenta e três por cento), representa o serviço denominado Plano Controle, ou seja, o consumidor estaria pagando um valor absurdo para, simplesmente, ter o serviço bloqueado quando a conta alcançar determinado valor.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ora, não se apresenta razoável a explicação da Impugnante. Em termos comerciais, tal prática é inviável, principalmente em se tratando de um mercado competitivo, como o das telecomunicações.

Na realidade, o valor cobrado sob esta rubrica corresponde à contraprestação de serviço de comunicação até o valor acordado. Não há a menor dúvida quanto a este fato.

Assim, imperioso concluir que todos os equipamentos “locados” pela Contribuinte aos seus usuários, por serem essenciais à prestação do serviço de comunicação, devem integrar a base de cálculo do referido imposto estadual.

Corretas, portanto, as exigências de ICMS e a respectiva Multa de Revalidação capitulada no art. 56, II da Lei nº 6763/75.

No que tange ao descumprimento de obrigação acessória, conforme estabelecido no § 2º do art. 113 do CTN, a referida obrigação decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Conforme dispõe o art. 115 do CTN, “*fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal*”.

Trata-se de obrigação *ex lege*, cujo objeto se refere a uma obrigação de fazer ou não fazer previamente estabelecida na legislação tributária como importante ao controle do cumprimento da obrigação tributária principal.

Se a Autoridade Tributária apura que do descumprimento da obrigação acessória decorreu também o inadimplemento da obrigação principal, é dever da Impugnante pagar o ICMS devido acrescido das multas que, para a hipótese, foram estipuladas na legislação tributária.

Nos termos do art. 16, inciso VI c/c o art. 39 da Lei nº 6.763/75, são obrigações da Impugnante a escrituração dos livros e a emissão dos documentos fiscais na forma do RICMS/02.

As indicações estabelecidas nos incisos IX, X e XI do art. 143, Anexo V do RICMS/02 não constituem informações meramente facultativas. Ao contrário, são verdadeiras obrigações acessórias *ex lege*, cujo descumprimento enseja a aplicação de sanção.

É irrelevante para a consequência estabelecida na norma tributária a intenção do sujeito passivo quando fez a interpretação da norma tributária e concluiu pela não incidência do ICMS. Não obstante a enorme estrutura administrativa colocada à disposição dos contribuintes, a Administração Tributária estabeleceu mecanismos e procedimentos cautelares específicos que lhes proporcionam formular consultas nos termos do art. 37 do RPTA/08.

Sobre o assunto leciona o Professor Sacha Calmon:

“Não faz sentido indagar se o contribuinte deixou de emitir uma fatura fiscal por dolo ou culpa (negligência,

imperícia ou imprudência). De qualquer modo, a lei foi lesada. De resto, se se pudesse alegar que o contribuinte deixou de agir por desconhecer a lei, por estar obnubilado ou por ter-se dela esquecido, destruído estaria todo o sistema de proteção jurídica da Fazenda Pública.” (Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 736.)

Nessa toada, importante salientar que o ilícito tributário em muito se difere do ilícito penal, pois, para que a ocorrência deste último fique caracterizada, necessário perquirir as condições objetivas e subjetivas do fato jurígeno. Assim, urge verificar se a conduta praticada está prevista na legislação penal como crime (elemento objetivo) e se o agente a realizou com dolo ou culpa (elemento subjetivo).

Entretanto, para a ocorrência do ilícito fiscal, basta a comprovação do descumprimento dos deveres tributários de dar, fazer e não-fazer previstos na legislação, não havendo, portanto, que se falar em elemento subjetivo.

Assim, dispõe o art. 136 do CTN:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Também não é procedente o argumento de que há equívoco em fazer incidir as multas de revalidação e a isolada, uma vez que tais penas possuem caráter distinto. A primeira, a de revalidação, constitui-se em pena reparadora, uma vez que o tributo não fora recolhido a tempo e hora. A segunda, por sua vez, deriva do descumprimento de eventual obrigação acessória, sendo certo que foram apurados pelo menos dois fatos autônomos: uma de natureza acessória e outra de natureza principal.

A aplicação das sanções estabelecidas na Lei nº 6.763/75 ficaram assim disciplinadas:

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

I - o valor da Unidade Fiscal de Referência - UFIR -, prevista no artigo 224 desta Lei, vigente na data em que tenha ocorrido a infração e, quando for o caso, o valor do imposto não declarado; (Nota: Conforme o § 1º do Art. 224, as menções, na legislação tributária estadual, à Unidade Fiscal de Referência - UFIR - consideram-se feitas à UFEMG, bem como os valores em UFIR consideram-se expressos em UFEMG.)

II - o valor das operações ou das prestações realizadas;

III - o valor do imposto não recolhido tempestivamente no todo ou em parte.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IV - o valor do crédito de imposto indevidamente utilizado, apropriado, transferido ou recebido em transferência.

§ 1º - As multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal.

§ 2º - O pagamento de multa não dispensa a exigência do imposto, quando devido, e a imposição de outras penalidades.

Portanto, o argumento da Impugnante não encontra respaldo na legislação mineira, que é expressa ao afirmar que *“as multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal”*.

Acrescente-se, ainda, que não se trata de hipótese de aplicação do disposto no art. 211 do Regulamento do ICMS. No caso, foi apurado o descumprimento de uma única e específica obrigação acessória. O art. 211 do RICMS/02 estabelece:

Art. 211 - Apurando-se, na mesma ação fiscal, o descumprimento de mais de uma obrigação tributária acessória pela mesma pessoa, será aplicada a multa relativa à infração mais grave, quando forem as infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem.

A questão que se apresenta, então, é verificar se a infração apontada pelo Fisco se amolda aos exatos termos do tipo previsto no dispositivo sancionador. No caso dos autos, foi aplicada a penalidade prevista no art. 54, VI da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 215, VI, “f” do RICMS/02. Os comandos emanados dos dispositivos estão assim postos:

Lei nº 6763/75

Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) UFEMGs por documento;

(...)

RICMS/02

Art. 215 - As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emití-lo

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - por documento:

(...)

f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG;

(...)

Com efeito, para que se consiga interpretar a legislação à luz dos fatos concretos, necessário se faz um caminhar pela atividade da empresa Autuada.

Trata-se de empresa do ramo de telefonia fixa e internet, cujas prestações de serviço de comunicação são tributadas pelo ICMS, conforme amplamente abordado no que se refere ao mérito da obrigação principal.

Na hipótese da prestação dos serviços elencados no presente lançamento, a Impugnante deixa de oferecê-los à tributação do ICMS ao entendimento de se tratar de fato não compreendido nas hipóteses de incidência deste imposto.

Assim, ao emitir os documentos fiscais, que o faz em escala e magnitude, a Autuada lança os valores individualizados das prestações, ora com a indicação da alíquota correspondente, ora sem a indicação desse item, quando se trata dos serviços de “locação de infraestrutura” e demais serviços que, segundo ela, não são tributados pelo ICMS. Ao final, calcula o imposto devido, segundo seu entendimento, lançando-o em campo próprio.

Depurando os dispositivos sancionadores, temos que a infração será imputada, na hipótese dos autos, quando:

1) ocorrer a emissão de documento fiscal sem a indicação da alíquota do ICMS e sem destaque do imposto devido; e

2) ocorrer a emissão de documento fiscal com indicações incorretas da alíquota do ICMS e do destaque do imposto devido.

Em qualquer uma das hipóteses supramencionadas, a prática do fato ensejará a aplicação da penalidade de 42 (quarenta e duas) Unidades Fiscais do Estado de Minas Gerais (UFEMGs) por documento fiscal emitido.

Imperioso ressaltar, ainda, que o tipo sancionatório prevê diversas condutas capazes de caracterizar o ilícito tributário, dentre elas está a emissão de documento com indicação insuficiente ou incorreta de dados. Assim, não há como defender a tese de que a Contribuinte descumpriu apenas em parte o disposto na norma, haja vista que esta prevê como infração o descumprimento parcial.

Na primeira hipótese, não se pode falar em emissão de documento fiscal sem indicação de tais atributos, pois em todas as notas fiscais constam os lançamentos das

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alíquotas e do imposto devido, isso em relação às prestações que a Impugnante entende como sujeitas ao ICMS.

Na segunda situação, não houve a indicação das alíquotas e do ICMS devido, em relação aos serviços que a Contribuinte entende fora do campo de incidência do tributo.

Conforme afirmado alhures, verifica-se que uma das hipóteses de incidência da penalidade em referência consubstancia-se no fato de emitir documento fiscal com indicação incorreta da alíquota do ICMS e do destaque do imposto devido e a consequência mandamental da prática desse fato, por sua vez, consiste em pagar multa isolada de 42 (quarenta e duas) UFEMGs por documento emitido.

In casu, por se tratar de prestação de serviço de comunicação, a alíquota aplicável é de 25% (vinte e cinco por cento), conforme disposto no art. 12, I, “a” da Lei nº 6.763/75 e o valor da base de cálculo a ser inserida nas notas fiscais é o preço do serviço prestado, nos termos do art. 13, VII da mesma lei.

Entretanto, repise-se, no campo referente à alíquota e à base de cálculo do imposto, a Autuada colocou 0 (zero) para aqueles serviços que, segundo ela, não seriam tributados pelo ICMS, de forma que o valor do tributo destacado figura menor do que o devido.

Ora, não se pode negar aplicação a dispositivo de lei que imputa sanção ao descumprimento de obrigação tributária ao abrigo do princípio *in dubio pro contribuinte* quando este deixa de oferecer à tributação fato gerador de obrigação tributária por ele descrito com o nome jurídico de outro instituto que, por sua vez, está fora do campo de incidência do imposto em tela.

Assim, se a prática do ato supramencionado fosse admitida na seara fiscal, estar-se-ia autorizando a aplicação do erro de direito como forma de exclusão da responsabilidade tributária, o que, *venia concessa*, não se pode aceitar.

Nessa linha, segue entendimento de Sacha Calmon:

“Três objeções são colocadas contra a consideração *tout court* do elemento subjetivo relativamente ao ilícito fiscal (infração administrativa-tributária). Em primeiro lugar, a subjetivação do ilícito fiscal levaria, inexoravelmente, por uma questão de coerência teórica, até a intransmissibilidade das *multas* que o punem. Com efeito, se o ilícito fiscal se baseasse exclusivamente na responsabilidade subjetiva, impossível seria transferir a multa a terceiros (sub-rogação passiva das penalidades). A punição não deveria, neste caso, passar da pessoa do infrator, o que, em muitos casos, seria um verdadeiro absurdo. Em segundo lugar, seria impossível apenas administrativamente as pessoas jurídicas, porquanto estas não possuem vontade, senão que são representadas por seus órgãos. Sabido que *societas distat a singulis*, jamais poderia a Fazenda Pública

responsabilizar as pessoas jurídicas imputando-lhes o dever de pagar multas pelo descumprimento da legislação tributária. Teria a Fazenda Pública de investigar as pessoas físicas que vivificam as sociedades para lhes imputar a devida punição. Ora, isto seria irrealístico, complicado e, na maioria dos casos, *impraticável*. O certo é a responsabilização das pessoas jurídicas em razão de sua *culpa in eligendo*, cabendo-lhes, sendo o caso, direito de regresso contra os seus diretores, gerentes e administradores. Somente nas hipóteses grosseiras de má-fé, quando os diretores agem com dolo específico na prática de ilícitos fiscais, que cofiguram também ilícitos penais, a responsabilidade por infrações deve ser pessoal relativamente aos *delitos* (isto é, os crimes fiscais tipificados na legislação penal). **Em terceiro lugar – descartado *ex absurdo* o erro de direito -, como excludente de responsabilidade em tema de infração fiscal, a admissão de erro de direito extra-infracional (variante do erro extrapenal na esfera própria do Direito Tributário) levaria ao paradoxo de se considerar oponente à Administração o desconhecimento da própria legislação tributária pelo contribuinte e pelos órgãos de pessoas jurídicas de Direito Privado.** (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 9ª Ed., Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 733) (grifou-se)

Nesse sentido, percebe-se que se encontra correta a aplicação da penalidade advinda do descumprimento de obrigação acessória decorrente da indicação incorreta do destaque do imposto devido nos documentos fiscais emitidos pela Autuada.

Frise-se, não cabe ao aplicador da norma verificar, para aplicação da penalidade, se o infrator agiu com ou sem intenção.

Nesse sentido, diante da clareza e objetividade do dispositivo do Regulamento do ICMS relativamente à aplicação de penalidade quanto à emissão de documento fiscal em desacordo com a legislação, percebe-se que a tipificação tributária se amolda como uma luva diante da conduta praticada pela Autuada.

Dessa forma, correta a Multa Isolada relativa ao descumprimento de obrigação acessória.

Saliente-se, por fim, que a Impugnante fundamenta a não aplicação da multa em tela em dois acórdãos deste Conselho de Contribuintes. No entanto, as referidas decisões analisaram de forma subjetiva o cometimento da infração fiscal ora apontada, o que, no âmbito tributário, não é adequado.

Isto porque, os acórdãos em apreço utilizaram expressões como “o Autuado em nenhum momento tenta ocultar do Fisco ou criar-lhe dificuldade”, bem como “o que a lei quer punir é a intenção de esconder do Fisco”. Assim, da leitura destas expressões, depreende-se que as decisões anteriormente mencionadas não aplicaram a multa *sub*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

examine ao argumento de que o Contribuinte não teve a intenção de burlar a Fiscalização.

Ora, conforme afirmado anteriormente, no campo tributário a responsabilidade é objetiva, não havendo que se perquirir a intenção do sujeito passivo, mas, tão somente, se este praticou ou não o fato estabelecido pela norma como gerador de obrigação tributária.

Por estas razões, refuta-se a tese adotada nos acórdãos utilizados pela Impugnante como paradigmas para exclusão da multa ora aplicada.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar procedente o lançamento. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Virgínia Fontes Simões e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor) e Bruno Antônio Rocha Borges.

Sala das Sessões, 30 de junho de 2011.

**Mauro Heleno Galvão
Presidente / Relator**

MHG/cam