

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.848/13/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000175108-97
Impugnação: 40.010132736-12
Impugnante: Sky Brasil Serviços Ltda
IE: 062738030.02-79
Proc. S. Passivo: Tatiana Marani Vikanis/Outro(s)
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - BASE DE CÁLCULO - TV A CABO/INTERNET - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. Constatou-se recolhimento a menor do ICMS, em decorrência da não inclusão na base de cálculo do serviço de comunicação na modalidade TV por assinatura, as parcelas faturadas e cobradas do usuário a título de “locação de equipamento”, “licenciamento de software” e “serviços de assistência técnica”. Procedimento fiscal respaldado pelos arts. 146, inciso III, alínea “a” e 155, inciso II da CF/88, pelos arts. 2º, inciso III, 12, inciso VII e 13, inciso III da Lei Complementar nº 87/96 e pelos arts. 42, inciso I, alíneas “a” e “e” e 43, inciso X, § 4º do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02. Entretanto, exclui-se a multa isolada, por inaplicável à espécie. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS devido sobre prestação de serviços de comunicação, no período de novembro de 2007 a junho de 2011, em razão da não inclusão na base de cálculo do imposto, parcela cobrada sob as rubricas “locação de equipamento”, “licenciamento de software” e “serviços de assistência técnica”.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

O processo encontra-se instruído com Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fl. 03); Auto de Infração - AI (fls. 07/08); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCM (fls. 09/11); Relatório Fiscal (fls. 14/17); Anexo 1 – Quadro demonstrativo, por amostragem, das notas fiscais objeto da autuação, mostrando os valores não recolhidos (fls. 19/107); Anexo 2 – Quadro demonstrativo do cálculo da multa isolada (fls. 109/110); Anexo 3 – Quadro resumo do crédito tributário (fls. 112/113); Anexo 4 – Cópias, por amostragem, das notas fiscais objeto da autuação (fls. 115/159); Anexo 5 – Descrição detalhada dos serviços de assistência técnica e

licenciamento de *software*/locação de equipamento (fls. 161/165); Anexo 6 – Contrato de Adesão (fls. 167/173); Anexo 7 – Alteração e consolidação do contrato social (fls. 175/207) e Anexo 8 – CD com relação e demonstrativo de todas as notas fiscais objeto da autuação (fl. 209).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 210/236, juntando documentos às fls. 238/297, argumentando, em síntese, que:

- as rubricas tributadas pelo Fisco decorrem de atividades com natureza jurídica absolutamente distinta daquelas oriundas da prestação de serviço de telecomunicação, sendo elas meramente serviços preparatórios/complementares autônomos, razão pela qual foram, intencionalmente, não incluídos na base de cálculo do ICMS;

- é ilegítimo e, mesmo, inconstitucional, o Convênio ICMS nº 69/98, pois, tal diploma legal amplia a base de cálculo do ICMS sobre as comunicações, de forma a alcançar os serviços preparatórios/complementares a tal prestação, em flagrante afronta aos princípios da tipicidade fechada e da estrita legalidade, citando jurisprudências e passagens doutrinárias com as quais pretende alicerçar a validade de sua tese;

- “no caso não se discute a natureza das atividades que geraram as receitas que não compuseram a base de cálculo do ICMS, mas exclusivamente a legitimidade de sujeitá-las à incidência do imposto, tendo em vista o disposto no Convênio ICMS nº 69/98. Trata-se de matéria exclusivamente de direito, atinente à legalidade ou não do referido Convênio”;

- a Lei nº 9.472/97 – Lei Geral de Telecomunicações – LGT define, em seus arts. 60 e 61, o conceito de “telecomunicação” e de “serviço de valor adicionado”. Alega ainda que, o art. 3º, incisos II e III da Resolução nº 73/98 (regulamento da supracitada lei) exclui do conceito de “serviço de telecomunicação” as atividades de habilitação e cadastro de usuário e equipamento e também os serviços de valor agregado;

- o Conselho de Contribuintes de Minas Gerais – CC/MG já se posicionou pela não incidência do ICMS nas supracitadas atividades preparatórias/complementares e nos serviços de valor adicionado no âmbito do Acórdão nº 18.681/10/2ª;

- o pagamento mensal pelo serviço de assistência técnica é ofertado de forma autônoma e opcional, representando atividade auxiliar ao serviço de comunicação na modalidade TV por assinatura por ela prestado ao cliente, sendo as receitas a ele inerentes também cobradas, registradas e precificadas de forma autônoma;

- o serviço de assistência técnica está previsto no subitem 14.02 da lista anexa à LC nº 116/03, não havendo como pretender tributá-lo com ICMS;

- licenciamento de *software* não faz parte da prestação de serviço de comunicação, estando previsto como serviço sujeito à incidência exclusiva do ISS nos termos do subitem 1.05 da lista anexa à LC nº 116/03;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- é nulo o Auto de Infração em razão de suposto erro material do Fisco na forma de se calcular a multa isolada. O Fisco deveria ter considerado apenas a metade do valor da operação como base de cálculo dessa multa, na medida em que Minas Gerais detém competência para exigir apenas 50% (cinquenta por cento) do ICMS devido nas prestações de serviço de comunicação autuadas;

- os juros de mora não devem incidir sobre o valor da multa de ofício (multa de revalidação), pois, tal multa não compõe o valor do crédito tributário conceituado no art. 161 do CTN.

Solicita redução no valor das multas aplicadas por entender que o montante exigido em tal rubrica da ordem de 300% (trezentos por cento) do valor do imposto é desproporcional e abusivo, alcançando mesmo efeito confiscatório, o que é vedado pela Constituição Federal.

Requer, ao final, o provimento integral da impugnação para que o Auto de Infração seja julgado totalmente improcedente ou, alternativamente, a exclusão dos juros de mora sobre a multa de revalidação e a redução ou cancelamento da multa isolada em razão dos equívocos apontados e da sua natureza confiscatória.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em bem fundamentada manifestação de fls. 303/315, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em bem fundamentado parecer de fls. 322/338, opina, em preliminar, pela inexistência da nulidade arguida. No mérito, pela procedência parcial do lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações e adaptações de estilo.

Da Preliminar

A Impugnante alega a nulidade do Auto de Infração em razão da forma utilizada pelo Fisco para calcular a multa isolada, por entender que deveria servir como base para seu cálculo a metade do valor da operação e não, a integralidade desse valor, como ocorreu.

A Multa Isolada aplicada no presente Auto de Infração encontra seu fundamento jurídico no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02. Observe-se:

LEI nº 6.763/75

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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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 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;

A supracitada multa possui um limitador descrito no art. 54, § 4º da Lei n.º 6.763/75 que assim determina:

§ 4º Na hipótese do inciso VI do caput deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência. (grifou-se)

Com base na legislação acima exposta, o Fisco aplicou a multa isolada na forma demonstrada no Anexo 2, de fls. 109/110, qual seja, exigindo uma penalidade de 42 (quarenta e duas) Unidades Fiscais do Estado de Minas Gerais (UFEMGs) para cada documento fiscal em que o valor do ICMS destacado era diverso daquele previsto na legislação, com limite mínimo de 15% (quinze por cento) do valor das operações autuadas, nos termos do § 4º acima.

De acordo com art. 44-B do Anexo IX do RICMS/02, nas operações de prestação de serviço de comunicação na modalidade TV por assinatura via satélite, o pagamento do imposto será efetuado na proporção de 50% (cinquenta por cento) à unidade da Federação de localização do tomador do serviço e 50% (cinquenta por cento) à unidade da Federação de localização da empresa prestadora.

Baseando-se nesta informação, a Impugnante interpretou, de forma analógica, que a multa isolada também deveria ser aplicada apenas sobre 50%

(cinquenta por cento) do valor da operação, e, com base em tal interpretação, arguiu a nulidade do Auto de Infração.

O § 4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75 acima transcrito é muito claro ao afirmar que a multa isolada incidente não pode ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação, não fazendo menção a qualquer tipo de redução desse valor ou à utilização de apenas metade dele.

A Impugnante tenta “mesclar” a legislação aplicável à obrigação principal com aquela direcionada às obrigações acessórias de forma a estender, por analogia, a forma de cálculo de uma à outra, o que não é permitido pela legislação.

Não há que se falar em incidência da multa isolada apenas sobre metade do valor da operação, visto que não há previsão legal para tal, razão pela indefere a nulidade arguida.

Do Mérito

Como relatado, versa o presente contencioso sobre recolhimento a menor de ICMS devido sobre prestação de serviços de comunicação, por ter a Autuada deixado de incluir, na base de cálculo do imposto, parcela cobrada sob as rubricas “locação de equipamento”, “licenciamento de *software*” e “serviços de assistência técnica”, o que resultou em base de cálculo a menor e, conseqüente destaque a menor do ICMS nas respectivas notas fiscais, pelo que se exigiu ICMS, multa de revalidação e a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02

A prestação de serviço de comunicação caracteriza-se pela existência de um tomador de um lado e, de outro, de um prestador dos serviços, além da onerosidade na prestação de tal serviço. 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.

A ocorrência do fato gerador de um tributo está condicionada à existência das condições necessárias e suficientes para que o tributo possa ser exigido, nos termos dos arts. 114 e 116, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional (CTN):

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

(...)

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, consideram-se ocorrido o fato gerador e existente os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

Essas condições podem ser verificadas como existentes na prestação do serviço de distribuição de TV por assinatura via satélite, atividade regularmente desenvolvida pela Impugnante.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco exige o ICMS incidente sobre as rubricas denominadas como “locação de equipamento”, “licenciamento de *software*” e “serviço de assistência técnica” na medida que tais serviços são partes integrantes da prestação do serviço de comunicação e, que estão sendo utilizados pela Autuada apenas como subterfúgio para tentar ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto.

O crédito tributário exigido pelo Fisco amparou-se nas previsões da Lei Complementar nº 87/96 e da Lei nº 6.763/75, que descrevem de forma objetiva as hipóteses de incidência nas prestações de serviços de comunicação discutidas:

LC 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. (grifou-se)

(...)

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

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

(...)

II - o valor correspondente a:

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

(...)

LEI nº 6.763/75

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

§ 1º - O imposto incide sobre

(...)

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

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

(...)

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

(Grifou-se)

A alegação da Impugnante de que os serviços de comunicação atuados se perfazem em atividades preparatórias/complementares não condiz com a realidade. O equipamento de recepção de sinal de TV por assinatura e o *software* integrante do cartão de identificação localizado dentro desse equipamento são partes integrantes e indispensáveis à própria prestação do serviço de comunicação aqui discutido. Não há como realizar a prestação de serviço sem a presença de tais itens.

As expressões “**por qualquer meio**” e “**de qualquer natureza**” são abrangentes e foram utilizadas pelo legislador como forma de incluir no conceito de “prestação de serviço de comunicação” todos os meios necessários à chegada do sinal de TV por assinatura até o televisor do tomador, não importando o nome dado a tais meios por parte da prestadora do serviço.

Para melhor entendimento da aplicabilidade da expressão “**os meios necessários à comunicação**”, deve-se analisar o art. 60 da Lei nº 9.742/97 - Lei Geral das Telecomunicações (LGT) e os esclarecimentos por ela trazidos:

Lei nº. 9.742 16/07/1997 - (LGT)

Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação. (grifou-se)

§ 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. (grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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. (grifou-se)

A Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL), autarquia especial do governo federal responsável pela regulamentação e fiscalização dos serviços de comunicação, por meio de seu INFORME nº 224 de 31/03/06, não deixa dúvidas em relação à natureza dos equipamentos e da infraestrutura necessários à prestação do serviço de telecomunicação. Transcreve-se abaixo os trechos de interesse do citado informativo:

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 infraestrutura 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. (Grifou-se)

Dessa forma, forçoso concluir-se que a infraestrutura utilizada pela Impugnante na prestação do serviço de TV a cabo, constituída de todos os equipamentos nela envolvidos (antenas, “receivers”, decodificadores, cabos, circuitos, etc.) são recursos tecnológicos necessários e imprescindíveis para a efetiva prestação do serviço, sendo assim, necessários e indispensáveis.

Informa o Fisco que a prestação do serviço de TV por assinatura por parte da Autuada desenvolve-se da seguinte forma: quando o tomador contrata a prestação do serviço por meio de um contrato de adesão, ele recebe a visita do técnico ao local solicitado enviado por ela e instala o aparelho decodificador, equipamento em relação ao qual é cobrada a rubrica “locação de equipamento”.

Esse equipamento possui um cartão digital de acesso (*Smart Card*) em seu interior, que é aquilo que a prestadora denomina “licenciamento de *software*” para efeito de cobrança do tomador.

Tais equipamentos são conectados a uma antena que recebe o sinal enviado via satélite pela prestadora e também ao aparelho televisor do cliente. Em seguida, o aparelho decodificador é configurado para transmitir a programação recebida pela antena ao televisor do cliente, nos termos do pacote de canais por ele contratado.

Logo, toda uma infraestrutura é instalada e configurada para que se preste um serviço não medido de TV por assinatura via satélite. Vale ressaltar, que no momento em que o aparelho decodificador com o *software* recebe o sinal via satélite e o transmite ao televisor, possibilitando a reprodução da programação contratada, está ocorrendo uma prestação de serviço de telecomunicações e, por consequência, o fato gerador do ICMS, conforme estabelece o art. 6º da Lei nº 6.763/75.

De fato, o que importa nessa análise é a questão da essencialidade. Nesse sentido, o equipamento decodificador acompanhado do cartão digital de acesso (*Smart Card*) em seu interior, cujo *software* viabiliza a recepção do sinal, são itens considerados fundamentais e indispensáveis para que possa ocorrer a comunicação e, conseqüentemente, para que possa nascer a obrigação tributária.

Impossível, portanto, desvincular a remuneração recebida pela Impugnante nestas rubricas dos valores por ela recebidos a título de prestação de serviço de TV por assinatura. A Lei Geral das Telecomunicações, como transcrito, descreve, com muita propriedade, que no conceito de “estação de telecomunicações” está englobado todo o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização da telecomunicação.

Assim, não se sustenta a alegação da Impugnante de que a locação de equipamentos e o licenciamento de software aos clientes são atividades meramente preparatórias ou complementares ao serviço de comunicação, ou mesmo que possam ser atividades enquadráveis no conceito de “serviço de valor adicionado” do art. 61 da LGT. Tais equipamentos não representam preparação para iniciar a prestação do serviço e, muito menos, novas utilidades relacionadas ao acesso. São eles meios necessários e imprescindíveis à própria existência de tal acesso. Sem eles, não há que se falar em prestação de serviço de comunicação. Na sua ausência, não haveria recepção de sinal e não estaria configurada a existência do próprio fato gerador da prestação do serviço de comunicação.

Além disso, nos termos da cláusula nº 2.1 (fl. 167) do supracitado “contrato de prestação de serviços Sky”, “*a instalação de quaisquer equipamentos para a recepção dos sinais deverá ser agendada pelo cliente junto à Sky*”, exigência que apenas corrobora o entendimento de que se está diante de equipamentos imprescindíveis à prestação do serviço e, em relação aos quais, o tomador não possui qualquer discricionariedade no que tange à sua aquisição.

Com efeito, a cláusula nº 2.4.1 (fl. 167) do mesmo contrato especifica cobrança em separado de algumas rubricas, as quais, essas sim, podem ser consideradas como serviços preparatórios/complementares, tais como “adesão”, “instalação” e “ativação”, afirmando inclusive que “*tais valores não se confundem com o da programação*”, numa clara demonstração de que há diferença entre a natureza de tais cobranças (adesão, instalação e ativação) e daquelas incluídas no presente PTA (locação de equipamentos, licenciamento de *software* e serviço de assistência técnica).

Apenas as cobranças previstas na cláusula 2.4.1 supracitada podem ser enquadradas no conceito de serviços preparatórios/complementares, tão alardeado na peça de defesa, com diversas passagens doutrinárias e jurisprudenciais. Como não está

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em discussão no lançamento a adesão, instalação ou ativação, incabível a argumentação apresentada pela Impugnante.

A Autuada afirma, ainda, que o serviço de licenciamento de *software* é sujeito ao ISS, nos termos do subitem 1.05 da lista anexa à Lei Complementar nº 116/03. Trata-se de outro equívoco na medida em que o item citado refere-se à situação em que um cliente, pessoa física ou jurídica, adquire um *software* desenvolvido por uma empresa qualquer para utilização em seu trabalho ou lazer.

No presente PTA, o tomador não adquire licença de *software*, até porque a Impugnante não é uma desenvolvedora de *software* e nem comercializadora de tais produtos. O que se comercializa aqui é um serviço de comunicação consubstanciado na disponibilização de canais de TV por assinatura no televisor do tomador, com todos os meios necessários à prestação de tal serviço.

Quem, em tese, poderia realizar o fato gerador do ISS seria a própria Impugnante ao adquirir a licença para utilização de tal *software* de uma empresa desenvolvedora de *software* e não o tomador de serviços de comunicação que, na maioria das vezes, desconhece completamente os aspectos técnicos relacionados à prestação do serviço de comunicação.

No que se refere à cobrança realizada pela Contribuinte a título de “assistência técnica”, informa o Fisco que, de acordo com a cláusula 15.1 do contrato de adesão, fl. 171, o tomador do serviço terá a opção de contratar serviços de assistência técnica de forma avulsa ou por intermédio dos planos de assistência denominados “Serviço de Assistência Premium” ou “SKY Prime 24 horas”, de modo a realizar a manutenção na hipótese de eventuais problemas nos equipamentos de propriedade da prestadora. Tais equipamentos, como já dito, são necessários e imprescindíveis à prestação do serviço de comunicação na modalidade TV por assinatura. Importante frisar que o tomador poderá receber tais equipamentos por cessão, comodato, locação ou venda, mas em qualquer hipótese, **somente a prestadora poderá fornecê-los ao tomador.**

Ao contrário da alegação da Impugnante, não se está diante de um serviço “ofertado de forma autônoma e opcional”. O que há é uma distorção dos fatos. Segundo a cláusula 7.1, alínea “c” do contrato de adesão, fls. 169, quando se fizer necessária a realização de manutenções nos equipamentos ou alteração de seu local de instalação, o tomador é **obrigado** a contatar previamente a prestadora, que agendará com seus revendedores autorizados, a visita de um técnico para efetuar os reparos necessários.

Então, caso o tomador não “opte” por pagar mensalmente pela disponibilidade de reparos nos equipamentos da própria prestadora, terá ele que pagar por tal reparação no momento de ocorrência do sinistro, sob pena de ver interrompida a prestação do serviço de comunicação. É cristalino que não é um serviço “opcional” e sim, uma imposição da prestadora ao tomador, o que afasta os argumentos apresentados pela Defesa.

Além de restar totalmente afastada qualquer possibilidade de escolha ao tomador em relação a quem lhe prestará a manutenção do equipamento, a assistência

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

técnica, nos termos da própria LC nº 116/03, é um serviço prestado em bens de terceiros, conforme se depreende da leitura do item 14 da supracitada lista. Observe-se:

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

(...)

14 - Serviços relativos a bens de terceiros.

(...)

14.02 - Assistência técnica.

(Grifou-se)

Portanto, sempre que houver necessidade de manutenção nos equipamentos, o tomador é obrigado a recorrer somente à prestadora. O que se conclui dos autos é que a Impugnante (prestadora) recebe dos tomadores (clientes) por serviços realizados por ela em seus próprios equipamentos, o que desconfigura a existência de prestação de serviço de assistência técnica, nos termos já expostos da LC nº 116/03.

Nesse contexto, o conserto de equipamentos próprios está fora do alcance de tributação pelo ISS, o que afasta a pretensão da Impugnante de atrair a aplicação da LC nº 116/03 aos recebimentos advindos da rubrica “serviços de assistência técnica”.

Concluindo, fica claro que trata-se de uma tentativa de alterar a natureza dos institutos na tentativa de afastar, de forma ilegal, a cobrança de ICMS sobre partes do serviço de comunicação. Quando um cliente contacta uma empresa e solicita a prestação de serviço de TV por assinatura, ele espera simplesmente receber a programação anunciada em seu televisor. Ele não ligou para a empresa prestadora de serviços para “alugar equipamentos”, “licenciar *softwares*” ou contratar qualquer “serviço de assistência técnica”.

Nesses termos, qualquer equipamento utilizado para interligar a prestadora e o tomador, inclusive a manutenção de tais equipamentos (a cargo da própria prestadora por força contratual) não passam de “partes de um todo”, representado pelo serviço contratado. Entendimento diverso visa apenas, como já dito, afastar ilegalmente a cobrança de ICMS sobre parte do serviço de comunicação, em desacordo com a repartição constitucional de competências tributárias.

Alega ainda, a Impugnante, que o Convênio ICMS nº 69/98 é ilegítimo e inconstitucional, pois amplia a base de cálculo do ICMS sem haver recebido competência para tal mister, incluindo valores relativos a serviços preparatórios/complementares.

Porém, o Convênio ICMS nº 69/98 veio apenas explicitar o que já estava previsto na Lei Complementar nº 87/96 e na própria Constituição. Não criou novos fatos geradores e, tampouco, ampliou a base de cálculo do ICMS. De fato, tratou o convênio apenas de uniformizar os procedimentos tributários nas prestações de serviço de comunicação, bem como, de esclarecer o contribuinte em relação ao correto cumprimento de suas obrigações tributárias, evitando-se errôneas interpretações da norma tributária que poderiam gerar prejuízos às partes.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ademais, a declaração de inconstitucionalidade e a negativa de aplicação de ato normativo não são da competência do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais em virtude de vedação expressa (art. 110, inciso I do RPTA).

Quanto à afirmação da Impugnante de que este Conselho de Contribuintes já se posicionou pela não incidência do ICMS nas supracitadas atividades preparatórias/complementares e nos serviços de valor adicionado, importante esclarecer que o citado Acórdão nº 18.681/10/2ª foi alterado pela Câmara Especial, em sede de recurso de revisão interposto de ofício pela Fazenda Pública, nos termos do art. 163 do RPTA, tendo sido substituído pelo Acórdão nº 3.592/10/CE que restabeleceu a incidência do ICMS sobre as mencionadas rubricas, retirando, dessa forma, a validade do argumento apresentado.

Em relação aos juros de mora, equivoca-se a Autuada ao afirmar que não incidem sobre a multa de ofício (multa de revalidação) em razão de não integrarem o crédito tributário. A incidência dos juros de mora sobre a multa de mora encontra suporte legal no art. 2º da Resolução nº 2.880/97, que disciplina sobre os créditos tributários do Estado de Minas Gerais:

Art. 2º Os juros de mora incidirão tanto sobre a parcela do tributo, quanto sobre a de multa, inclusive a de mora, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao do vencimento do débito até a data do efetivo pagamento, observando-se:

I - quando as multas forem pagas com redução, considera-se, para efeitos de cobrança dos juros moratórios, o valor efetivamente pago;

II - tratando-se de multa isolada, o termo inicial para a cobrança dos juros de mora será o primeiro dia do mês subsequente ao do recebimento do Auto de Infração (AI). (grifou-se)

O art. 113 do CTN afirma que *“a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dele decorrente”,* bem como que *“a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”*.

O art. 139 do mesmo diploma legal diz que *“o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza dela”*.

O que se depreende da análise conjunta dos dispositivos é que quis o legislador do CTN estabelecer um regime jurídico único, que abrangesse tanto a cobrança de tributos quanto de suas penalidades pecuniárias. Desse modo, o conceito de crédito tributário é mais amplo que o de tributo, englobando também as penalidades pecuniárias, sendo que essas, ou já possuem natureza de obrigação principal (multa de mora), ou convertem-se em obrigação principal (multa isolada).

Tal entendimento vem encontrando ressonância na jurisprudência, nos termos dos Embargos de Declaração em Apelação Cível nº 0002717-14.2010.4.03.6111/SP do TRF da 3ª Região, relatado pela Desembargadora Maria Cecília Pereira de Mello:

(...)

5. OS JUROS DE MORA INCIDEM COMO FORMA DE COMPENSAR A DEMORA NO PAGAMENTO DO TRIBUTO, DEMORA ESTA QUE, UMA VEZ VERIFICADA, GERA A APLICAÇÃO DE MULTA PUNITIVA, A QUAL PASSA A INTEGRAR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ASSIM, EM CASO DE ATRASO NO PAGAMENTO DA DÍVIDA, OS JUROS DEVEM INCIDIR SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO, INCLUSIVE SOBRE A MULTA.

6. O ART. 161 DO CTN AUTORIZA A EXIGÊNCIA DE JUROS DE MORA SOBRE O CRÉDITO NÃO INTEGRALMENTE PAGO NO VENCIMENTO, E, CONSOANTE JÁ DEMONSTRADO ANTERIORMENTE, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO DECORRE DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, ESTANDO NELA INCLUÍDOS TANTO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO COMO O DA PENALIDADE DECORRENTE DO SEU NÃO PONTUAL PAGAMENTO. (GRIFOU-SE)

Nesse diapasão, incabível a alegação da Impugnante de que a multa de mora não compõe o crédito tributário e que, por consequência, não estaria sujeita aos juros de mora.

A Autuada aduz sobre a cumulatividade das multas exigidas e do seu caráter confiscatório.

Contudo, verifica-se que as multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida. Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas e têm como referência valores diversos. A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto devido no todo ou em parte, enquanto a multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória.

Segundo o entendimento exarado pela Coordenação do Sistema de Tributação da então Secretaria da Receita Federal no Parecer Normativo nº 61/79, “punitiva é aquela penalidade que se funda no interesse público de punir o inadimplente. É a multa proposta por ocasião do lançamento. É aquela mesma cuja aplicação é excluída pela denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN, onde o arrependimento oportuno e formal da infração faz cessar o motivo de punir”.

Por outro lado, a multa de natureza compensatória destina-se, diversamente, não a afligir o infrator, mas a compensar o sujeito ativo pelo prejuízo suportado em virtude do atraso no pagamento que lhe era devido. É penalidade de caráter civil, posto que comparável à indenização prevista no direito civil. Em decorrência disso, nem a própria denúncia espontânea é capaz de excluir a responsabilidade por esses acréscimos, via de regra, chamados moratórios.

Nesse sentido é o entendimento de abalizada doutrina.

Para Aliomar Baleeiro (Direito Tributário Brasileiro, atualizado por Misabel Derzi, 11ª ed., p. 759), as penalidades compreendem as infrações, relativas ao descumprimento do dever de pagar o tributo tempestivamente e as infrações apuradas em autuações, de qualquer natureza (multas moratórias ou de revalidação) e as

infrações aos deveres de fazer ou não fazer, chamados acessórios (às quais se cominam multas específicas).

Na lição de RICARDO LOBO TORRES (in Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

"ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória".

"Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada".

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)"(DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

"As penalidades são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias" (CALMON, Sacha, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696).

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Dessa forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória, ou mesmo, com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também obteve autorização do Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIAÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Diante disso, não se vislumbra qualquer ilegalidade na exigência das multas, tampouco qualquer caráter confiscatório.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste Estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA.

Quanto a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 – “*por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas...*” - aplicada no presente Auto de Infração, não é a mais adequada para hipótese.

A conduta da Autuada foi no sentido de consignar no documento fiscal base de cálculo diversa da prevista na legislação (suprimindo parte dos valores recebidos pelo serviço de comunicação) o que resultou em um recolhimento a menor de ICMS.

Numa análise genérica da ação, consignar base de cálculo diversa da prevista na legislação com consequente destaque de ICMS a menor poderia ser considerado “*emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida...*”, mas o inciso VII, alínea “c” do art. 55 da Lei nº 6.763/75 apresenta a previsão específica para tal conduta nos seguintes termos:

Art. 55. (...)

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

(...)

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

O art. 54, inciso VI contém uma norma geral que deve ser utilizada nas situações em que o contribuinte deixar de apor no documento fiscal algum requisito exigido pela legislação (como, por exemplo, o número do lote no caso dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

medicamentos) **e que não haja nenhuma punição mais específica para tal transgressão.**

Além disso, o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, citado pelo Fisco na Manifestação Fiscal como fundamento de aplicação da multa isolada, não faz referência à diferença na base de cálculo quando especifica os requisitos a que se refere, restringindo a alcançar a divergência na alíquota do ICMS ou no próprio destaque do ICMS (que, obviamente, não seja decorrência de diferença na base de cálculo). Veja-se:

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 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;

(Grifou-se)

Observe-se que o RICMS/02, nesse ponto, deixou de citar a divergência na base de cálculo como uma das formas de falta de requisito puníveis, provavelmente por já existir previsão específica para tal divergência no já citado art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

De acordo com o critério da especialidade na aplicação das normas, havendo antinomia entre normas de mesmo grau hierárquico, deve prevalecer a norma específica sobre a norma geral. Ou seja, havendo consignação de base de cálculo diversa da prevista na legislação, deve prevalecer a multa do art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75 em detrimento daquela prevista no art. 54, inciso VI do mesmo diploma legal.

Desse modo, deve ser excluída a multa isolada exigida por inaplicável à espécie.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de sustentação oral, protocolado intempestivamente no CC/MG. Também em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a multa isolada por inaplicável à espécie. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

excluía, também, as parcelas correspondentes à locação de equipamentos. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Álvaro Lucasechi Lopes e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Mariane Ribeiro Bueno. Participou do julgamento, além dos signatários e, da Conselheira vencida, o Conselheiro Orias Batista Freitas (Revisor).

Sala das Sessões, 12 de março de 2013.

José Luiz Drumond
Presidente

René de Oliveira e Sousa Júnior
Relator

CI

CC/MG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	20.848/13/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000175108-97	
Impugnação:	40.010132736-12	
Impugnante:	Sky Brasil Serviços Ltda	
	IE: 062738030.02-79	
Proc. S. Passivo:	Tatiana Marani Vikanis/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-1 - Belo Horizonte	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de novembro de 2007 a junho de 2011, em face de que a ora Impugnante, prestadora de serviço de comunicação, teria deixado de incluir na base de cálculo do imposto parcela cobrada sob as rubricas “locação de equipamento”, “licenciamento de software” e “serviços de assistência técnica”.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 54, inciso VI.

A Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei n.º 6.763/75 foi aplicada de acordo com o disposto no art. 215, inciso VI, alínea “f” da Parte Geral do RICMS/02.

Com relação aos itens “locação de equipamento”, “licenciamento de software” e “serviços de assistência técnica” sustenta a Impugnante que os serviços elencados pelo Fisco diferem do serviço de comunicação propriamente dito, estando fora do campo de incidência do ICMS.

Sustenta também a intributabilidade das locações de equipamentos e aparelhos, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal e tece considerações sobre diversos serviços e as cláusulas contratuais firmadas entre a Impugnante e os contratantes de seus serviços.

Tem-se dos autos, portanto, que a Impugnante tem razão ao afirmar que alguns dos itens não constituem hipótese de incidência do imposto estadual.

A delimitação do termo ‘*comunicação*’, núcleo da hipótese de incidência do imposto ora exigido, é fator precedente a qualquer análise do tema.

Lê-se, no Dicionário Houaiss, que comunicação é:

"ato ou efeito de comunicar(-se); 1. ação de transmitir uma mensagem e, eventualmente, receber outra mensagem como resposta; 1.1 processo que envolve a transmissão e a recepção de mensagens entre uma fonte emissora e um destinatário receptor, no qual as informações, transmitidas por intermédio de recursos físicos (fala, audição, visão etc.) ou de aparelhos e dispositivos técnicos, são codificadas na fonte e decodificadas no destino com o uso de sistemas convencionados de signos ou símbolos sonoros, escritos, iconográficos, gestuais etc.; 2. a informação transmitida; seu conteúdo (...)"

O conceito de comunicação, para fins de ICMS, foi restringido pela Constituição Federal. Não foi erigida em fato gerador a comunicação em si mesma considerada, mas a prestação onerosa do serviço de comunicação.

E, além da necessária valoração econômica, é objeto do imposto tão-somente a comunicação interativa, (bi ou poli) direcional, o que exclui todas as formas unidirecionais de mensagens, como jornais, rádio ou televisão.

Este requisito é enfatizado pelo ilustre jurista Hugo de Brito Machado:

"(...) a atividade de radiodifusão não se pode incluir no conceito jurídico de comunicação. Enquanto esta estabelece uma ligação entre quem comunica e o destinatário da comunicação, aquela consiste na expedição de mensagem a destinatários diversos, não identificados. Consiste na difusão da mensagem e não no envio desta a destinatário certo e determinado" (O ICMS e a radiodifusão, in *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 23, 1997, São Paulo).

A lição é complementada por Vera Maria Nusdeo Lopes: "*comunicação é a resposta discriminativa de um organismo a um estímulo. A mensagem que não tem resposta não é comunicação*" (O direito à informação e as concessões de rádio e televisão).

Roque Antônio Carrazza sintetiza, com habitual maestria, as hipóteses em que se terá a tributação do processo comunicativo:

"Note-se que o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a 'relação comunicativa', isto é, a atividade, em caráter comercial, de alguém fornecer, a terceiro, condições materiais para que a comunicação ocorra. Mas não apenas isso: é mister, ainda, que a mensagem seja captada pelo destinatário (fruidor) do serviço.

Isto é feito mediante a instalação de microfones, caixas de som, telefones, rádio-transmissores, centrais, terminais, linhas de transmissão, satélites etc.. Tudo, enfim, que faz parte da infra-estrutura mecânica necessária à comunicação.

Noutras palavras, o serviço de comunicação tributável por meio de ICMS exige, preliminarmente, a colocação, à disposição do usuário, dos meios e modos necessários à transmissão e recepção de imagens. E depois, é claro, que a comunicação se complete (ou, pelo menos, que esteja potencialmente apta a completar-se) porque, afinal, o que se tributa, no caso, não é a simples contratação do serviço. De fato, o ICMS sobre serviços de comunicação – como, de resto, qualquer imposto que nasce da prestação de serviços (v.g., o ISS) – só incide depois de concreta (real, efetiva) prestação do serviço" (ICMS, São Paulo: Malheiros, 2000, p. 132-133).

A exigência do imposto sobre os serviços de comunicação decorre, como não poderia deixar de ser, da Constituição Federal, art. 155, inciso II, *in verbis*:

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

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

Por delegação da Carta Constitucional, coube à Lei Complementar n.º 87/96 detalhar o comando transcrito, delineando a hipótese de incidência:

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.
.....

No âmbito estadual, a incidência do imposto sobre os serviços de comunicação encontra guarida na Lei n.º 6.763/75.

Os seus limites podem ser percebidos tanto na definição do fato gerador, como na fixação do momento de sua ocorrência:

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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
.....

De forma genérica, o art. 13 da citada lei firmou a base de cálculo do ICMS-comunicação:

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.
.....

Este patamar foi ampliado através do Convênio ICMS n.º 69/98, sob o argumento de que era necessária a uniformização dos procedimentos tributários relativamente a estes serviços.

O comando constante do mencionado Convênio ICMS n.º 69/98 foi inserido nas normas regulamentares do Estado de Minas Gerais, pelo Decreto n.º 39.836/98, que alterou a redação do § 4º do art. 44 do Regulamento do ICMS então vigente e assim dispôs:

Art. 44 - Ressalvadas outras hipóteses previstas neste Regulamento e nos Anexos IV e XI, a base de cálculo do imposto é:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

X - na geração, emissão, transmissão ou retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior, observado o disposto no § 4º, 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, 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.
.....

Embora a alínea X do dispositivo acima transcrito fale na incidência do imposto sobre a "geração, emissão, transmissão ou retransmissão, repetição, ampliação ou recepção", o § 4º acrescenta outros serviços à base sobre a qual será quantificado. Ao fazê-lo, no entanto, usa termos genéricos, não especificando exatamente o que ou quais são estes 'serviços ou facilidades'.

A interpretação deste dispositivo, portanto, há de ser feita de forma a manter o enquadramento constitucional do dispositivo - *interpretação conforme à Constituição*, o que, vale ressaltar, difere da declaração (total ou parcial) de inconstitucionalidade de uma norma.

Nas palavras de Gilmar Ferreira Mendes, "*oportunidade para interpretação conforme a Constituição existe sempre que determinada disposição legal oferece diferentes possibilidades de interpretação, sendo algumas delas incompatíveis com a própria Constituição*" (Jurisdição Constitucional, São Paulo, Saraiva, 1996, p. 222). Assim, dada a *presunção de constitucionalidade das normas*, deve prevalecer a interpretação constitucional.

No mesmo sentido a manifestação do Ministro Moreira Alves na Rp. nº 1.417: "*a interpretação da norma sujeita a controle deve partir de uma hipótese de trabalho, a chamada presunção de constitucionalidade, da qual se extrai que, entre dois entendimentos possíveis do preceito impugnado, deve prevalecer o que seja conforme à Constituição*" (RTJ 126/53).

Com base no dispositivo regulamentar mineiro acima transcrito, foram analisados os itens das planilhas anexadas aos autos.

Não se verificará aqui a legalidade e/ou constitucionalidade do dispositivo regulamentar, porquanto o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais encontra-se o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento a teor do art. 110 do Regulamento do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.

Consideradas as premissas postas, não são passíveis de tributação pelo imposto estadual os itens relativos a locação de equipamentos.

No que tange a estes itens não há qualquer dificuldade, pois o comando excludente está expresso no art. 5º do Regulamento mineiro do ICMS, *in verbis*:

Art. 5º - O imposto não incide sobre:

.....
XIII - a saída de bem em decorrência de comodato, locação ou arrendamento mercantil, observado o disposto no § 6º deste artigo;
.....

Assim, nenhuma empresa que tenha por atividade o aluguel de aparelhos ou equipamentos sofrerá a incidência do ICMS.

O fato de a Impugnante ser uma prestadora de serviços de comunicação não altera a natureza jurídica da atividade e não autoriza ao Fisco impor-lhe este ônus.

A exigência viola o princípio da isonomia insculpido no art. 5º, inciso I, e, mais especificamente, no art. 150, inciso II da Constituição Federal de 1988.

O princípio da isonomia, também designado princípio da igualdade econômica, ou igualdade tributária, proíbe ao legislador instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Em outras palavras, é proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional, atividade ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (Janczeski, Célio Armando. *Das Taxas - Aspectos Jurídicos e Caracterização*, Curitiba: Juruá, 2000, p. 88).

Pimenta Bueno, com propriedade, sentencia:

"A lei deve ser uma e a mesma para todos; qualquer especialidade ou prerrogativa que não for fundada só e unicamente em uma razão muito valiosa do bem público será uma injustiça e poderá ser uma tirania". (Apud Mello, Celso A. Bandeira de. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. p. 18)

Mas, a prevalecer a tese do Fisco, restaria violado também o princípio da especificação conceitual (ou tipicidade cerrada).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Este princípio impõe-se onde há necessidade de reforço da segurança jurídica, como nos ramos do Direito Penal e do Direito Tributário, evitando-se, assim, a gradualidade e certa subjetividade da concreção do fato à norma.

Exige ele que a lei defina de modo exaustivo os elementos ou notas características da hipótese de incidência, sempre necessários, ocorrendo, assim, a subsunção do fato concreto ao tipo, ou seja, o fato deve se encaixar ou cair perfeitamente dentro do tipo legal para que esse lhe possa ser aplicado, funcionando com a rigidez do conceito abstrato.

A Carta Magna, ao adotar a discriminação rígida de competência tributária, torna inviável que o legislador infra-constitucional ou o próprio intérprete venham a manipular conceitos por ela utilizados, consagrando, assim, o pensamento conceitual no Direito Tributário, pelo que o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou sobre a desnecessidade do art. 110 do Código Tributário Nacional, que estatui que "*A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias*", uma vez que tal dispositivo constitui apenas uma interpretação do que já encontra-se expresso pelos principais princípios e limitações constitucionais do poder de tributar.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir, além da parcela da multa isolada, já excluída pela decisão majoritária, as parcelas correspondentes à locação de equipamentos.

Sala das Sessões, 12 de março de 2013.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira