

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

Acórdão: 4.080/13/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000175108-97  
Recurso de Revisão: 40.060133901-50  
Recorrente: Sky Brasil Serviços Ltda  
IE: 062738030.02-79  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
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. Mantida a decisão. Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.**

***RELATÓRIO***

**Da Decisão Recorrida**

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 de parcelas cobradas a título de “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.

A 3ª Câmara de Julgamento, em sessão realizada no dia 12/03/13, por meio da decisão consubstanciada no Acórdão nº 20.848/13/3ª, por maioria de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento para excluir a multa isolada por inaplicável.

### **Das Razões da Recorrente**

Inconformado, o Sujeito Passivo interpõe, tempestivamente, o presente Recurso de Revisão (fls. 367/388), por intermédio de procurador regularmente constituído.

Afirma que a decisão recorrida revela-se divergente da decisão proferida no seguinte acórdão indicado como paradigma de nº 19.884/12/2ª (cópia anexa às fls. 390/416).

Requer seja conhecido e provido seu Recurso de Revisão, com o cancelamento integral das exigências remanescentes.

---

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar de Admissibilidade**

Superada, de plano, a condição de admissibilidade referente ao rito processual, capitulada no inciso II do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, cumpre verificar o atendimento, também, da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Vale mencionar que esta espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e sob as mesmas circunstâncias/condições, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador, podendo ser também pela Câmara Especial.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

Ressalta-se, *a priori*, que a Recorrente sustenta que a decisão recorrida revela-se divergente da decisão proferida no Acórdão indicado como paradigma de nº 19.884/12/2ª.

Importa esclarecer que muito embora a decisão paradigma tenha sido reformada em 03/05/13, por intermédio do Acórdão nº 4.058/13/CE, entende-se que a análise quanto ao cabimento do Recurso deve levar em consideração, em razão do princípio da segurança jurídica, a data da interposição do Recurso de Revisão, *in casu*, 08/04/13.

Nesse sentido, verifica-se, sem muito esforço, que a decisão paradigma diverge da recorrida quanto à aplicação da legislação tributária tendo em vista que entende que a locação de equipamentos insere na atividade de prestação de serviço de comunicação, devendo fazer parte da base de cálculo do ICMS, ao passo que a decisão paradigma entende que tal atividade não faz parte da prestação de serviço de comunicação, não fazendo parte, dessa forma, da base de cálculo do ICMS.

Diante do exposto, reputa-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08 (divergência

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

jurisprudencial), comprovando-se o preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no dispositivo legal.

Via de consequência, verifica-se que se encontram configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão.

### **Do Mérito**

Cumpre, de início, ressaltar que, nos termos do art. 168 do RPTA, o Recurso de Revisão admitido devolve à Câmara Especial o conhecimento de toda matéria nele versada.

O Recurso de Revisão ora sob análise aborda novamente toda matéria de mérito cujas exigências não foram excluídas quando da primeira decisão, requerendo a Recorrente, por conseguinte, a reforma integral da decisão para cancelamento da exigências remanescentes constantes do Auto de Infração.

Como relatado, a imputação fiscal é de falta de inclusão na base de cálculo do imposto das importâncias debitas nas notas fiscais de serviços de telecomunicações emitidas e cobradas dos usuários a título de “locação de equipamento”, “licenciamento de *software*” e “serviços de assistência técnica”.

Como a Câmara Especial manteve a decisão da Câmara *a quo*, serão utilizados, no presente acórdão, os mesmos fundamentos expostos no voto vencedor da decisão recorrida, salvo algumas adaptações.

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 Autuada, ora Recorrente.

## 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 em que tais serviços são partes integrantes da prestação do serviço de comunicação e que, estão sendo utilizados pela Recorrente 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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(Grifou-se).

A alegação da Recorrente de que os serviços de comunicação autuados 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.

## 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 Recorrente 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 Recorrente 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 Recorrente 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 Recorrente 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 Recorrente.

A Recorrente 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 Recorrente 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 Recorrente 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 Recorrente 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 Recorrente, 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 Recorrente (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 Recorrente 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 contata 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 Recorrente, 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).

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em negar-lhe provimento. Vencidos, em parte, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Relator), Carlos Alberto Moreira Alves e Rodrigo da Silva Ferreira, que lhe davam provimento parcial para excluir as parcelas correspondentes à locação de equipamentos, nos termos do voto vencido. Designado relator o Conselheiro José Luiz Drumond (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participou do julgamento, além dos signatários, e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Fernando Luiz Saldanha.

**Sala das Sessões, 07 de junho de 2013.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**José Luiz Drumond  
Relator designado**