

Acórdão: 18.340/07/1^a Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010119100.71
Impugnante: Telemig Celular S.A
Proc. S. Passivo: Daniela Silveira Lara/Outro(s)
PTA/AI: 01.000152829-78
Inscr. Estadual: 062728155.00-80
Origem: DF/BH-3

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – BASE DE CÁLCULO – DESCONTOS CONDICIONAIS – As importâncias recebidas ou debitadas ao tomador do serviço compõem a base de cálculo do ICMS sobre a prestação de serviço de comunicação, conforme determinação contida no item 2, § 2º, inciso VII, art. 13, Lei 6763/75. Resta demonstrado nos autos que o contribuinte deixou de incluir na base de cálculo do imposto, valores recebidos a título de multa por rescisão contratual, taxa de cancelamento contratual e multas por cancelamento de promoção, cujas parcelas referem-se, em razão de sua natureza, à recuperação de descontos e benefícios concedidos aos usuários, sob condições, durante o período em que estes utilizaram os serviços de telefonia móvel. Corretas as exigências de ICMS e multa de revalidação (50%). Lançamento procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de Janeiro/2001 a Dezembro/2005, em decorrência da não inclusão de valores recebidos a título de multa por rescisão contratual, taxa de cancelamento contratual ou multa por cancelamento de promoção, na base de cálculo do imposto devido sobre a prestação de serviço de telefonia móvel, restando, de fato, configurada a recuperação de descontos condicionais concedidos aos usuários vinculados contratualmente à Autuada.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 191/205, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 250/261.

A Auditoria Fiscal, em preliminar, opina pelo não acolhimento da argüição de nulidade e, no mérito, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Das Preliminares

A Impugnante propugna pela nulidade do Auto de Infração (fl. 194), ao argumento de que o lançamento contraria o disposto no art. 142 do CTN e inciso VI, art. 57 da CLTA/MG.

Entretanto, observa-se que o Auto de Infração identifica a infração praticada nos exatos termos dos incisos IV a VI do art. 57 e art. 58 da CLTA/MG. A proporcionalidade das alíquotas utilizada no trabalho fiscal objeto do questionamento foi devidamente calculada com base nas prestações praticadas pela própria Autuada, por exercício, conforme demonstrado nas planilhas de fls. 29/30, e as exigências lançadas encontram-se demonstradas às fls. 09/10, bem como nas planilhas de fls. 11/28.

Assim, não resta caracterizado o vício formal alegado pela Impugnante, não havendo, portanto, que se falar em nulidade do Auto de Infração.

Do Mérito

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS devido na prestação de serviço de comunicação - Serviço Móvel Pessoal (SMP) e Serviço Móvel Celular (SMC) - no período de janeiro/2001 a dezembro/2005, por ter o contribuinte deixado de oferecer à tributação, valores recebidos a título de multa por rescisão contratual, taxa de cancelamento contratual e multas por cancelamento de promoção, cujas parcelas referem-se, em razão de sua natureza, à recuperação de descontos e benefícios concedidos aos usuários durante o período em que estes utilizaram os serviços e estiveram contratualmente vinculados à operadora, ora Autuada.

Exige-se ICMS, calculado às alíquotas de 18% e 25%, observada a proporcionalidade da prestação de serviço de transmissão e recepção de dados e voz, respectivamente, além da multa de revalidação (50%).

A atividade econômica da Impugnante decorre da concessão de serviço público para prestar serviço de comunicação na modalidade de Serviço Móvel Pessoal (SMP) e Serviço Móvel Celular (SMC).

O Fisco entende que as parcelas recebidas pela Impugnante, a título de multas por rescisão contratual, referem-se à recuperação das vantagens e descontos promocionais concedidos sob condições e, portanto, integram a base de cálculo do imposto, nos termos do item "2", § 2º, inciso VII, art. 13, da Lei 6.763/75.

A Impugnante, por sua vez, contesta o trabalho fiscal alegando que a multa aplicada não tem qualquer vinculação, quanto à sua origem, à concessão de descontos promocionais, e qualquer que seja o benefício usufruído pelos usuários, não altera a natureza jurídica punitiva da parcela (multa contratual) e entendendo que tais valores

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não integram a base de cálculo do imposto, uma vez que não são cobrados em razão da prestação de serviço de comunicação.

O serviço de comunicação, a preceito da competência derivada da CF/88 (art. 155, inciso II) e definido na Lei Complementar nº. 87/96 (art. 2º, Inciso III) é fato gerador do ICMS, nos termos do art. 3º, inciso I e art. 6º, inciso XI, ambos da Lei 6763/75, sendo que este último dispositivo estabelece exatamente a hipótese de ocorrência do fato gerador do ICMS.

Da análise do presente contencioso depreende-se que a questão em debate está relacionada ao aspecto quantitativo do fato gerador, sobretudo no que diz respeito à base de cálculo do imposto.

Nos termos da legislação de regência, nas prestações de serviço de comunicação a base de cálculo do imposto é o preço do serviço, daí, a solução da lide encontra-se na definição sobre qual teria sido, realmente, o preço do serviço cobrado pela Impugnante, relativamente a tais prestações.

À luz do direito civil, para se conhecer o valor do serviço em questão, é necessário fazer um breve exame acerca dos efeitos do inadimplemento da obrigação contratual assumida pelo tomador do serviço (usuário) frente ao contribuinte, no sentido de analisar a natureza jurídica das obrigações com cláusula penal, sobretudo no que diz respeito à função da multa cobrada pela Impugnante, cujos valores deram origem às exigências objeto da autuação.

Há que se observar, inicialmente, que por se tratar de serviço de comunicação prestado por concessão do Poder Público, com relação aos preços cobrados pelas operadoras de telefonia celular, o Regulamento do Serviço Móvel Pessoal - SMP, aprovado pela Resolução nº 316 de 27 de setembro de 2002, da ANATEL, estabelece que:

“Art. 31. **Os preços dos serviços são livres**, devendo ser justos, equânimes e não discriminatórios, podendo variar em função de características técnicas, de custos específicos e de comodidades e facilidades ofertadas aos Usuários, observado o disposto no art. 57 do Regulamento dos Serviços de Telecomunicações.

(...)

§ 2º A prestadora pode **oferecer descontos nos preços ou outras vantagens ao Usuário**, de forma isonômica, vedada a redução de preços por critério subjetivo e observado o princípio da justa competição”. (g.n.)

Observe-se, ainda, que a prestação de serviço de telefonia celular deve ser precedida da adesão, pelo usuário, a um dos Planos e Serviços ofertados pela prestadora, a qual é firmada por meio de contratos de prestação de serviço, cujas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cláusulas obrigatórias estão previstas no art. 19, do Regulamento da ANATEL acima mencionado, que prevê a possibilidade de aplicação de multa ao usuário inadimplente.

Com relação ao prazo de carência, o § 2º do art. 72 do citado Regulamento preceitua: *“Em caso de ausência de prazo de carência explicitado no Plano de Serviço tal prazo deve ser de 12 (doze) meses, facultado à Prestadora cobrar valor justo e razoável, preestabelecido, quando o Usuário optar por sair do referido plano antes de expirado o prazo de carência”* (g.n.).

No exercício dessa faculdade a Impugnante fez constar no respectivo contrato disposições no sentido de impedir que o usuário se desligue do plano com tarifa especial antes de expirado o prazo de permanência mínima estabelecido no instrumento.

A cláusula, em síntese, consagra uma espécie de prazo de fidelização ou de carência, período de permanência mínima (12 ou 18 meses, conforme o caso), dentro do qual o usuário do serviço de telefonia móvel não pode trocar de plano ou cancelar o contrato, sob pena do pagamento da multa contratual prevista.

Assim, não procede a alegação da Impugnante de que a multa não é cobrada em razão da prestação de serviço de comunicação.

O valor inicial da multa é fixado em razão das vantagens ofertadas no Plano de Serviço sendo cobrada, proporcionalmente, ao número de meses faltantes para o término do prazo de permanência, ou seja, a multa é menor quanto mais o ato do cancelamento se aproximar da data prevista para o final do prazo de carência ou de fidelização (tabelas à fl. 96).

Conforme bem abordado pela Auditoria Fiscal em seu parecer de fls.267/273, “os avanços tecnológicos e a liberdade de preços contribuem para o aumento da demanda do mercado de telefonia celular que é impulsionado pelos diferentes tipos de planos que são ofertados sistematicamente pelas operadoras. A prática comercial é de conceder uma vantagem, conferir um desconto na tarifa ou no preço de aquisição do aparelho celular, para as hipóteses em que o usuário se vincula a um plano de pagamento de tarifa diferenciada. A empresa concessionária de telefonia espera, com esse expediente, lucrar o suficiente, ao longo do período em que o usuário permanece vinculado ao plano, que compense a vantagem ou o desconto dado.

Visando sua participação nessa disputa por consumidores, como bem esclareceu o Fisco, a Impugnante colocou no mercado mais de 50 tipos de Planos e Serviços, apresentados sob diferentes formas de vantagens, associadas às datas comemorativas ou a determinados eventos, oferecendo promoções, benefícios, bonificações e descontos aos usuários, ora sob a forma de serviços com tarifas especiais, ora por meio do fornecimento de aparelho com preços subsidiados ou através de incentivos na troca de usados por novos.

Da análise dos contratos de adesão, anexados por amostragens às fls. 32/173, merece destaque o item relativo ao valor mensal do “Plano/Pacote de Serviço” cuja fruição das vantagens decorrentes da adesão está subordinada ao atendimento de requisitos previstos no plano, ou à pontualidade no pagamento das contas, e, sobretudo ao disposto na Cláusula Quinta do contrato padrão, “Da Vigência e da Carência de Vinculação” (fl. 74), que condiciona a concessão do respectivo desconto ou vantagem ao cumprimento do prazo de permanência no mesmo, sujeitando-se o usuário ao pagamento de multa e ou a perda do benefício, conforme o caso, na hipótese de rescisão antecipada.

No campo do Direito das Obrigações, a cláusula contratual que estabelece cobrança de multa nos casos de inexecução do contrato é denominada de “Cláusula Penal”, que equivale à perda da vantagem ou benefício caso o adquirente do serviço não cumpra a obrigação que condicionou o desconto. O Novo Código Civil dedicou à Cláusula Penal os artigos 408 a 416.

Nesse sentido, o art. 409 do CCB: *“a cláusula penal, estipulada conjuntamente com a obrigação, ou em ato posterior, pode referir-se à inexecução completa da obrigação, à de alguma cláusula especial ou simplesmente à mora.”*.

Acrescente-se, outrossim, que prevalece entre os doutrinadores o entendimento de ser desnecessário constar no contrato o emprego de expressões tradicionais ou técnicas tais como, cláusula penal, pena convencional ou multa, bastando que esteja clara a estipulação para o caso de inadimplemento.

A definição que melhor encerra os elementos estruturais e ontológicos da cláusula penal foi elaborada pelo saudoso professor Rubens Limongi França nos seguintes termos, *verbis*:

“é um pacto acessório, ao contrato ou a outro ato jurídico, efetuado na mesma declaração de vontade, ou em declaração à parte, por meio do qual se estipula uma pena, em dinheiro ou outra utilidade, a ser cumprida pelo devedor, ou por terceiro, cuja finalidade precípua é garantir, alternativa ou cumulativamente, conforme o caso, em benefício do credor ou de outrem, o fiel cumprimento da obrigação principal, bem assim, ordinariamente, constitua-se pré-avaliação das perdas e danos e punição do devedor inadimplente” (g.n.). Quanto à sua classificação, quando a cláusula penal referir-se à inexecução completa da obrigação, denomina-se compensatória.

É de se notar, então, que a multa cobrada pela Impugnante funciona como uma espécie de garantia de recuperação das vantagens ou descontos concedidos aos consumidores (usuários) durante o período em que permanecer no plano, caso as condições avençadas não sejam satisfeitas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na verdade, na hipótese de rescisão antecipada do contrato, **o preço do serviço**, para efeitos da base de cálculo do imposto, compõe-se do valor da mensalidade prevista para o Plano de Serviço, acrescida do valor da multa estabelecida no contrato, cuja finalidade é a de recuperar as vantagens ou os descontos concedidos aos usuários durante o período em que utilizou os serviços da Impugnante.

Fato incontroverso é que as vantagens ou os descontos oferecidos pela Impugnante estão nitidamente vinculados a uma condição resolutiva (cumprimento do prazo de carência ou fidelização), porquanto se trata de um desconto condicional, devendo então compor a base de cálculo do imposto.

A Lei 6763/75 determina que as **importâncias recebidas ou debitadas ao tomador do serviço**, compõem a base de cálculo do ICMS sobre a prestação de serviço de comunicação, item 2, § 2º, inciso VII, art. 13, *in verbis*:

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.**(g.n)

As importâncias recebidas pela Impugnante a título de multa por rescisão contratual e taxa de cancelamento de contrato foram levantados a partir dos arquivos eletrônicos, transmitidos em atendimento ao que determina o Convênio ICMS 57/95 e encontram-se demonstradas no Anexo I (fls. 13/27). As exigências apuradas estão demonstradas no Anexo II (fl. 28).

Às fls. 176/190, foram anexadas, por amostragem, cópias de Notas Fiscais de Prestação de Serviço de Comunicação nas quais incidiram a cobrança da multa, cujos valores deram origem às exigências objeto do presente Auto de Infração. Tais documentos não deixam dúvidas de que essas importâncias foram de fato debitadas ao tomador do serviço (usuário).

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências de ICMS, MR (50%) art. 56, inciso II da Lei 6763/75, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de ilidir a feito fiscal, legítimo se torna o lançamento em exame”.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar as prefaciais argüidas. No mérito, pelo voto de qualidade, em julgar procedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Rodrigo da Silva Ferreira (Revisor) e Antônio César Ribeiro, que o julgavam improcedente. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente a Dra. Elaine Coura.

Sala das Sessões, 17/07/07.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Lúcia Maria Bizzotto Randazzo
Relatora

CC/MG

Acórdão: 18.340/07/1^a Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010119100.71
Impugnante: Telemig Celular S.A
Proc. S. Passivo: Daniela Silveira Lara/Outro(s)
PTA/AI: 01.000152829-78
Inscr. Estadual: 062728155.00-80
Origem: DF/BH-3

Voto proferido pelo Conselheiro Rodrigo da Silva Ferreira, nos termos do art. 43 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.

O Código Civil é muito claro ao dispor sobre os institutos das perdas e danos e da cláusula penal, não se confundindo um com outro, a não ser que assim disponha o contrato.

As perdas e danos são a indenização devida ao credor por aquilo que efetivamente tenha perdido ou o que razoavelmente tenha deixado de lucrar com um contrato, conforme se depreende do art. 402 do Código Civil:

Art. 402. Salvo as exceções expressamente previstas em lei, as perdas e danos devidas ao credor abrangem, além do que ele efetivamente perdeu, o que razoavelmente deixou de lucrar.

Por outro lado, a cláusula penal é a cláusula coercitiva que visa garantir às partes contratantes que nenhuma delas se tornará inadimplentes, conforme se depreende dos arts. 408 e 409 do citado codicilo.

Art. 408. Incorre de pleno direito o devedor na cláusula penal, desde que, culposamente, deixe de cumprir a obrigação ou se constitua em mora.

Art. 409. A cláusula penal estipulada conjuntamente com a obrigação, ou em ato posterior, pode referir-se à inexecução completa da obrigação, à de alguma cláusula especial ou simplesmente à mora.

Portanto, à luz do Direito Civil, que é o ramo do Direito norteador da matéria “contrato”, a cláusula penal, em princípio, não pode ser confundida com as perdas e danos decorrentes do inadimplemento de uma das partes signatárias de um contrato.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste passo, simplesmente presumir que os valores devidos a título de multas contratuais à Impugnante visam restituí-la dos descontos fornecidos aos seus clientes, afronta ao princípio da estrita legalidade e da razoabilidade a que o Fisco, como Órgão do Estado, está submetido, mormente tendo em vista o disposto no art. 110 do CTN:

Art. 110. 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.

Não obstante, faz-se importante salientar que é obrigação do Fisco apresentar todos os seus motivos de convencimento, ou seja, provas, que fundamentem o lançamento fiscal, sob pena de não ver prosperar seu trabalho, seja diante deste Conselho ou do Poder Judiciário. Por outro lado, exigir que a Impugnante elaborasse prova de que o valor da multa contratual não se confunde com as perdas e danos seria uma inversão do ônus da prova, o que não encontra amparo nem na CLTA/MG, nem em qualquer dispositivo legal que norteie os procedimentos fiscais.

Assim, cabia ao Fisco elaborar o cálculo que comprovasse que as multas cobradas pela Impugnante correspondiam aos valores concedidos a título de desconto.

Por conseguinte, não restando cabalmente demonstrado pelo Fisco a vinculação entre o montante cobrado a título de multa contratual e a suposta restituição dos valores dados a título de desconto nos Planos de Telefonia, não pode prosperar o feito fiscal debatido no presente PTA.

Ademais, é importante esclarecer que a fundamentação do Auto de Infração como colocada no presente PTA, não se enquadra na hipótese do item 2, do § 2º, do art. 13, da Lei nº 6.763/75, no que diz respeito ao desconto condicionado.

§ 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.

Em nenhum momento restou demonstrado que o desconto dado ao cliente pela Impugnante está condicionado à manutenção do contrato por algum tempo. O que restou claro neste PTA é que a Impugnante fornece um desconto ao seu cliente através da assinatura de um contrato, onde consta uma multa pelo não cumprimento das

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cláusulas avençadas, ou seja, nos termos do Direito Civil é a forma que a Impugnante tem de coagir seu cliente a cumprir com todas as suas obrigações.

Por fim, não sendo devido o ICMS, melhor sorte não socorre à multa de revalidação.

Diante disso, julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 17/07/07.

**Rodrigo da Silva Ferreira
Conselheiro**

CC/MIG