

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.548/12/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000164515-87
Impugnação: 40.010128073-54
Impugnante: Planetarium Ltda
IE: 062295010.00-81
Proc. S. Passivo: Paulo Henrique da Silva Vitor/Outro(s)
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - PRESTAÇÃO DESACOBERTADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Constatou-se, mediante análise dos relatórios emitidos nos termos do inciso I do art. 2º do Regime Especial nº 16.000117770-08, que a Autuada prestou Serviço de Comunicação Multimídia (SCM) sem emitir o documento fiscal estadual e sem recolher o ICMS devido. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XVI da Lei nº 6.763/75. Fato gerador caracterizado nos termos do inciso XI do art. 6º da Lei nº 6.763/75. Adequação do lançamento ao disposto no § 2º do art. 37 do Anexo IX do RICMS/02, em relação às prestações envolvendo estabelecimentos sediados em outras Unidades da Federação. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

Trata a autuação de falta de recolhimento do ICMS, no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2006, por ter a Autuada promovido prestação de serviço de comunicação (cessão de uso de gateway de comunicação e seus respectivos encargos), desacobertada de documento fiscal e sem a tributação do respectivo imposto estadual.

Exige-se o ICMS, a Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XVI da mencionada lei.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, impugnação às fls. 277/305, juntando os documentos de fls. 306/864, pleiteando o cancelamento das exigências fiscais.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em bem fundamentada manifestação de fls. 866/896, que foi utilizada, parcialmente, para a decisão, refuta as alegações da defesa e pede pela procedência do lançamento.

Da Instrução Processual

Em Sessão de julgamento ocorrida em 02/02/11, a 2ª Câmara de Julgamento deliberou pela realização de perícia, formulando os quesitos de fls. 934.

Foram designados o Perito e o Assistente Técnico pela Autoridade Fiscal (fls. 937), enquanto a Impugnante/Autuada formulou seus quesitos e indicou o Assistente Técnico, nos termos do expediente de fls. 944/947.

O Fisco elabora seus quesitos às fls. 949/950.

A perícia foi desenvolvida nos termos dos documentos e relatos de fls. 952/954, 958/967 e 971/974, resultando no laudo de fls. 980/989 e no laudo do assistente da perícia indicado pela Fazenda Pública (990/995).

A Impugnante se manifesta sobre os laudos periciais às fls. 999/1.011 e o Fisco às fls. 1.013/1.018, e ambos requerem o complemento da perícia, apresentando quesitos suplementares.

O Perito designado e seu Assistente Técnico oferecerem os laudos suplementares de fls. 1.023/1.038 e 1.058/1.061.

A Impugnante comparece aos autos às fls. 1.068/1.069 e 1.081, manifestando inconformismo com o endereçamento da correspondência de fls. 1.062, que teria sido encaminhada para o antigo endereço da Impugnante/Autuada. Requereu, ainda, que as intimações relativas ao PTA fossem encaminhadas também ao endereço profissional dos advogados constituídos.

Mais tarde, conforme expediente de fls. 1.075/1.076, a presença do procurador do Sujeito Passivo foi solicitada na Repartição Fazendária, oportunidade em que lhe foram entregues as intimações, conforme despacho do Delegado Fiscal da DF/BH-1 de fls. 1.095.

A Assessoria do CC/MG determina a realização da diligência de fls. 1.097, cumprida pelo Fisco às fls. 1.099/1.100.

Dos Pareceres da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, às fls. 901/933 e 1.101/1.107, apresenta parecer de mérito, opinando pela procedência parcial do lançamento para adequação do lançamento ao disposto no § 2º do art. 37 do Anexo IX do RICMS/02, em relação às prestações envolvendo estabelecimentos sediados em outras Unidades da Federação.

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.

Do Mérito

Trata o presente lançamento da falta de recolhimento de ICMS, no período de 01/01/05 a 31/12/06, decorrente de prestação de serviço de comunicação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desacobertada de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a tributação do imposto estadual.

As exigências são de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XVI, todos da Lei nº 6.763/75.

Mediante conferência de livros, documentos e relatórios emitidos nos termos do art. 2º, inciso I do Regime Especial nº 16.00011770.08, o Fisco constatou que a Impugnante realizou prestações de serviço de comunicação na modalidade multimídia (SCM), por meio de GATEWAY DE COMUNICAÇÕES, sem a exação do tributo estadual, com base na legislação que rege o ICMS sobre o serviço de comunicação, conforme a seguir:

Constituição da República de 1988

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; (grifou-se)

(...)

Lei Complementar nº 87/96

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; (grifou-se).

Lei Estadual nº 6.763/75

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).

Conforme documentos juntados por amostragem, às fls. 490/821, a Impugnante tributou os serviços de comunicação prestados por meio do “Gateway de Comunicações” com o imposto municipal ISSQN.

No entendimento da Impugnante o “Gateway de Comunicações” constitui um sistema que otimiza os recursos disponíveis na internet trazendo segurança ao usuário, mas não viabiliza o acesso à internet, muito menos qualquer relação comunicativa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Com tal raciocínio, sustenta que não se está “diante de prestação de serviços de telecomunicações, muito menos de prestação de serviços de acesso à internet”, mas sim, de “Cessão de Direito de Uso”, sujeita à tributação municipal nos termos do item 1.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Com vistas a dirimir a controvérsia entre o entendimento do Fisco e o da Impugnante, a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG determinou a realização de prova pericial, formulando os seguintes quesitos:

1) informe se o sistema "Gateway de Comunicações", por si só, viabiliza uma "relação comunicativa" ou caracteriza-se como acessório desta;

2) estabelecer a relação entre os contratos existentes nos autos e as notas fiscais de serviço que serviram de base à autuação, esclarecendo quais as modalidades do sistema estão presentes em cada uma destas prestações.

Em que pese a extensão de todo o processado, a questão dos autos encerra uma única indagação, ou seja, se a cessão de direito de uso do “Gateway de Comunicações” constitui uma prestação de serviço de comunicação ou, como quer a Impugnante, é um sistema que otimiza os recursos disponíveis na internet trazendo segurança ao usuário, mas não viabiliza o acesso à internet, muito menos qualquer relação comunicativa.

A questão que se apresenta então é definir se o serviço disponibilizado pela Impugnante constitui fato gerador do ICMS ou do ISSQN.

Os quesitos apresentados pela Câmara de Julgamento buscam sanar essa dúvida, que é o cerne do presente contencioso. De igual modo, os demais quesitos apresentados caminham no mesmo sentido. Quando apresentados pelo Fisco, buscam confirmar a prestação de serviço de comunicação e, quando formulados pela Impugnante trilham caminho oposto, buscando concluir pela simples cessão de uso de um software.

Em relação à vinculação entre os contratos existentes nos autos e as notas fiscais de serviço, afirma o perito que, tanto o contrato padrão anexado pelo Fisco quanto os contratos anexados pela Impugnante são os termos contratuais que originaram as notas fiscais de serviço do período de 2005 a 2006, que serviram de base para a autuação.

Por outro lado, tanto a Câmara de Julgamento quanto a Impugnante indagaram ao perito se após ingressar no sistema “Gateway de Comunicações”, o sistema por si só é capaz de permitir ao usuário estabelecer uma relação comunicativa. A Impugnante acrescentou, ainda, outros quesitos que indagam se após o acesso, o sistema, por si só, é capaz de permitir ao usuário acessar a internet; se possibilita a emissão, transmissão ou recepção de informação; se permite ao usuário interligar grupos de empresas, matriz e filiais ou se é responsável por disponibilizar aos clientes os enlaces de comunicações que permitam a interligação de computadores e, por conseguinte, a transferência de dados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relatório, afirmou, o perito, que a resposta é negativa para todos os questionamentos, uma vez que o sistema depende da aquisição do serviço de internet a ser fornecido pela Planetarium Ltda ou por terceiros.

Ao final do laudo pericial, o *expert* tece comentários sobre a expressão “por si só” utilizada na maior parte dos quesitos. Afirma que “a análise do fato de o “Gateway de Comunicações”, por si só, viabilizar ou não uma relação comunicativa não é passível de induzir à conclusão de que a empresa deve ou não oferecer os valores da prestação de serviço vinculado ao software à tributação” do ICMS.

As partes se apegam a esta questão. A Impugnante alardeia a resposta do perito, no sentido de que o sistema, por si só, não é capaz de viabilizar a relação comunicativa, enquanto o Fisco salienta que “os dizeres verbalizados pela expressão por si só, induzem o julgador a um erro de avaliação”.

Destacando trecho do laudo pericial, o Fisco sustenta que o “Gateway de Comunicações” é o cérebro que viabiliza as operações de internet de forma ágil, confiável e segura e deve ser considerado como parte integrante de toda a infraestrutura que compõe os meios de comunicação disponibilizados pela Autuada aos seus clientes.

A Impugnante contrapõe-se a algumas questões conceituais postas pelo perito e apresenta os quesitos suplementares de fls. 1.011.

Por sua vez, o Fisco solicita informações complementares, no sentido de se trazer aos autos os contratos de prestação de serviços, firmados com as empresas visitadas pelo perito no curso da elaboração do trabalho pericial. Pede, ainda, que o perito informe se os serviços relacionados no quesito “i” (fls. 988) conceituam-se como preparatórios ou acessórios às telecomunicações ou se encontram inseridos no conceito de serviço de valor adicionado.

Novamente nos autos, o perito discorre sobre os conceitos utilizados no laudo pericial e tece considerações sobre as respostas aos quesitos postas no laudo, se opondo às conclusões da Impugnante. Em seguida, responde aos quesitos suplementares e assim conclui:

“O Gateway de Comunicações é um software que realiza a tarefa de gerenciamento da comunicação entre o ambiente interno e o externo do cliente, trabalhando em conjunto com outros softwares e hardwares para produzir os efeitos complexos contratados pelo usuário, ou seja, é uma peça fundamental para garantia de sua segurança e agilidade na internet.

A “relação comunicativa” depende de todos os componentes funcionando corretamente e ao mesmo tempo. Portanto, sob o enfoque técnico, podemos afirmar que o “Gateway de Comunicações” viabiliza a exata relação comunicativa desejada pelo contratante”.

Para atender às questões do Fisco, o perito junta os documentos de fls. 1.039/1.057 e, em seguida, informa que o rol de serviços prestados pela Impugnante, e descritos na resposta ao quesito “i” formulado pelo Fisco (Gateway de Comunicações,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

internet via rádio, rede wireless, WIP serviço de acesso banda larga, solução de telefonia via internet (IP), serviço de suporte LINUX (para servidor Gateway) e Serviço de Comunicação Multimídia – fls. 988), não se caracterizam como serviços preparatórios ou acessórios às telecomunicações e não são considerados Serviço de Valor Adicionado, pois são atividades próprias de um serviço de comunicação.

Analisando outras disponibilidades de serviços assemelhados, é possível concluir que o “Gateway” não é uma ferramenta de uso exclusivo da Impugnante. Com efeito, o “Gateway” é um gênero do qual se extraem diversas espécies, dentre elas o serviço prestado pela Impugnante. Analisando outra espécie disponível no mercado, o “Gateway Pagamentos”, extrai-se a seguinte informação:

“Pode ser traduzido como "portão de entrada". O gateway pode ser um PC com duas (ou mais) placas de rede, ou um dispositivo dedicado, utilizado para unir duas redes. Existem vários usos possíveis, desde interligar duas redes que utilizam protocolos diferentes, até compartilhar a conexão com a Internet entre várias estações. O endereço do gateway deve ser informado nas propriedades de rede, mas numa rede onde as estações estão configuradas para obter seus endereços automaticamente é possível configurar o servidor DHCP para enviar o endereço do gateway automaticamente. A estação enviará ao gateway qualquer requisição de endereço que não faça parte da rede local. Se, por exemplo, você tiver uma rede com 3 micros, configurados com os endereços 192.168.0.1, 192.168.0.2 e 192.168.0.3, qualquer endereço fora do escopo 192.168.0.x será enviado ao gateway, que se encarregará de acessá-lo na outra rede, ou na Internet e entregar o resultado à estação. Quando você se conecta à internet através de um provedor de acesso qualquer, você recebe apenas um endereço IP válido. A princípio, isso permitiria que apenas um micro acessasse a web, mas é possível compartilhar a conexão entre vários micros via NAT, opção disponível tanto no Windows quanto no Linux. Quando você compartilha a conexão entre vários micros, apenas o servidor que está compartilhando a conexão possui um endereço IP válido, só ele "existe" na internet. Todos os demais acessam através dele. O default gateway ou gateway padrão é justamente o micro da rede que tem a conexão, é ele que os outros consultarão quando precisarem acessar qualquer coisa na internet. Por exemplo, se você montar uma rede doméstica com 4 PCs, usando os endereços IP 192.168.0.1, 192.168.0.2, 192.168.0.3 e 192.168.0.4, e o PC 192.168.0.1 e estiver compartilhando o acesso à internet, as outras três estações deverão ser configuradas para utilizar o endereço 192.168.0.1 como gateway padrão.”

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao propagandear o serviço, o titular da ferramenta avisa que o sistema, independente de comércio eletrônico, permite a contratação e a integração de diversos meios de pagamento em qualquer tipo de loja *online*.

Afirma que, enquanto o contratante administra diretamente o relacionamento com operadoras de cartão e bancos, o “Gateway de Pagamentos” implementa todos os protocolos de comunicação entre sua loja e estas entidades.

Esse sistema, intitulado de “Cobre Direto”, é um gateway de pagamentos *online*, ou seja, um sistema que integra a loja virtual com as instituições financeiras para que a contratante possa receber pagamentos de seus clientes por diversos meios: cartões de crédito e débito, boleto bancário, sem intermediação financeira, sendo que os valores pagos pelos clientes são transferidos diretamente para a conta bancária da loja virtual, sem a necessidade de realizar saques nem pagar por operações de resgate.

Ilustrativamente, o sistema funciona da seguinte forma:



Para análise da configuração da ocorrência do fato gerador, na hipótese de prestação de serviço de comunicação, “os vocábulos prestação, serviços e comunicação devem ser analisados em conjunto para apreender-se o sentido da norma constitucional que trata da regra matriz de incidência do ICMS comunicação, como destaca Júlio Maria de Oliveira em sua obra: *Internet e competência tributária*” (citado por André Mendes Moreira, na obra “*A tributação dos serviços de comunicação*”).

A professora Mizabel Derzi destaca que “a prestação de serviços configura uma utilidade, executada mediante obrigação de fazer e o serviço deve ser prestado a terceiro”, enquanto Sacha Calmon adota posicionamento semelhante, afirmando que “a existência do serviço de comunicação está condicionada à atuação de um prestador, cujo interesse único é prestar o serviço que possibilita a comunicação”.

André Moreira, citando José Eduardo Soares de Melo, conclui:

“Assim para que haja prestação de serviço de comunicação deverá haver fornecimento, por terceiro, dos meios para que a comunicação se efetive. Trata-se de uma relação negocial (entre prestador e tomador) que possibilitará – em momento posterior – a efetivação da comunicação”.

O citado (Soares de Melo) destaca que a “materialidade (fato gerador) do imposto não ocorre pelo simples ato que torna possível a comunicação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(disponibilização das informações), sendo necessária a prestação de serviço de comunicação, em que os sujeitos desta relação comercial tenham uma efetiva participação”.

Na mesma linha, Clélio Chiesa afirma que o termo comunicação não pode ficar dissociado da expressão “prestar serviço”, concluindo que o imposto incide nos negócios jurídicos que têm por objeto uma obrigação de fazer, consistente em realizar a comunicação ou oferecer condições para que ela se efetive.

Nos dizeres de Marco Aurélio Greco, o prestador de serviço de comunicação é um terceiro em relação à própria comunicação, que é formada pelas mensagens.

Por tudo, é possível concluir que o fato gerador na prestação de serviço de comunicação ocorre diante da existência de um terceiro que viabilize a relação comunicativa.

No caso dos autos, muito embora o “Gateway de Comunicações”, por si só, não realize tal tarefa, ele oferece as condições necessárias para a transmissão da comunicação, viabilizando a relação comunicativa, conforme apregoa o marketing do sistema ora em análise.

Nesse caso, a realização da comunicação conta com uma efetiva participação do sistema gateway, que possibilita o acesso aos conteúdos comunicativos mediante utilização de provedores da internet.

Dessa forma, o que se constata das informações constantes nos autos é que a atividade praticada pela Impugnante, por meio da prestação de serviço de comunicação, na modalidade denominada de Cessão de Uso de Gateway de Comunicações, se constitui na hipótese de ocorrência do fato gerador do ICMS, conforme legislação reproduzida anteriormente.

De modo diverso, no entanto, no tocante ao montante do crédito tributário apurado, a exigência consubstanciada no lançamento deve ser adequada ao disposto no § 2º do art. 37 do Anexo IX do RICMS/02, conforme transcrição a seguir:

Art. 37 - O imposto devido por todos os estabelecimentos da empresa situados no Estado será apurado e recolhido por meio de Documento de Arrecadação Estadual (DAE) único.

(...)

§ 2º - Na prestação de serviços de telecomunicações não medidos, envolvendo localidades situadas nesta e em outra unidade da Federação, cujo preço seja cobrado por períodos definidos, o imposto devido será recolhido, em partes iguais, para esta e outra unidade da Federação envolvida na prestação, observado o disposto no parágrafo seguinte.

§ 3º - Na hipótese do parágrafo anterior, o recolhimento da parcela do imposto devida a este Estado observará o seguinte, conforme o caso:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

I - o prestador do serviço estabelecido no Estado efetuará o recolhimento em DAE, no prazo previsto no artigo 85 do Regulamento;

II - o prestador do serviço estabelecido em outra unidade da Federação efetuará o recolhimento em Guia Nacional de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE), até o dia 10 (dez) do mês subsequente ao da prestação.

Assim, tratando de Serviço de Comunicação Multimídia (SCM), cobrado em valores mensais e fixos, o caso se amolda à repartição de receita prevista no dispositivo acima, ou seja, havendo tomador do serviço sediado em outro estado, caberá a Minas Gerais o equivalente a 50% (cinquenta por cento) do imposto.

Por fim, pela falta de emissão de notas fiscais para acobertar prestações de serviços de comunicação, foi exigida a Multa Isolada de 20% (vinte por cento), sobre o valor total das prestações, prevista no art. 55, inciso XVI da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XVI - por prestar serviço sem emissão de documento fiscal - 40% (quarenta por cento) do valor da prestação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento) quando a infração for apurada pelo Fisco, com base exclusivamente em documento e nos lançamentos efetuados na escrita fiscal ou comercial do contribuinte;

Por todo exposto, caracterizada a infringência à legislação tributária, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo, a Impugnante, apresentado prova capaz de elidir o feito fiscal, corretas as exigências constantes no lançamento, exceto quanto à adequação do valor do crédito tributário ao disposto no art. 37, § 2º, Anexo IX do RICMS/02.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para adequar as exigências ao disposto no § 2º do art. 37 do Anexo IX do RICMS/02, em relação às prestações envolvendo tomadores de serviços sediados em outras Unidades da Federação. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), que o julgava improcedente. Designado relator o Conselheiro José Luiz Drumond (Revisor). Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira Vencida, os Conselheiros Luiz Geraldo de Oliveira e Orias Batista Freitas.

Sala das Sessões, 11 de julho de 2012.

José Luiz Drumond
Presidente / Relator / Designado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.548/12/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000164515-87
Impugnação: 40.010128073-54
Impugnante: Planetarium Ltda.
IE: 062295010.00-81
Proc. S. Passivo: Paulo Henrique da Silva Vitor/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 falta de recolhimento de ICMS nas prestações de serviço de comunicação – cessão de uso de *gateway* de comunicação e seus respectivos encargos, no período de 1º de janeiro de 2005 a 31 de dezembro de 2006, desacobertada de documentação fiscal.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XVI.

O trabalho fiscal foi elaborado com base na conferência de livros, documentos e relatórios emitidos nos termos do art. 2º, inciso I do Regime Especial n.º 16.00011770.08.

A partir de tal conferência o Fisco verificou que a Impugnante realizou prestações de serviço de comunicação na modalidade multimídia (SCM), por meio de *gateway* de comunicações, sem a tributação pelo ICMS.

A legislação que rege a matéria inicia-se com o mandamento constitucional inserto no inciso II do art. 155, a saber:

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; (grifou-se)
.....

Ao disciplinar a matéria a Lei Complementar n.º 87/96 assim estabeleceu:

Art. 2º O imposto incide sobre:
.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

Já o legislador estadual, ao trazer as regras gerais para a legislação mineira, assim tratou a hipótese de incidência na Lei n.º 6.763/75, *in verbis*:

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;

Note-se que a norma estadual inovou ao trazer para o texto da lei mineira a expressão “*por qualquer processo*”, enquanto a Lei Complementar n.º 87/96 fala em “*por qualquer meio*”.

Assim a situação dos autos está diretamente ligada a se conceituar a cessão de uso de *gateway* com prestação de serviço de comunicação, ou melhor meio ou processo de serviço de comunicação.

Portanto, a questão que se apresenta é definir se o serviço disponibilizado pela Impugnante constitui fato gerador do ICMS ou do ISSQN.

Conforme documentos juntados por amostragem, às fls. 490/821, a Impugnante tributou os serviços de comunicação prestados por meio do “*Gateway de Comunicações*” com o imposto municipal ISSQN. A meu ver, pelas provas existentes nos autos inclusive as respostas apresentadas pelo Perito, está é a tributação correta.

O “*Gateway de Comunicações*” constitui-se em um sistema que otimiza os recursos disponíveis na internet trazendo segurança ao usuário, mas não viabiliza o acesso à internet, muito menos qualquer relação comunicativa.

Assim, não se está diante de prestação de serviços de telecomunicações, muito menos de prestação de serviços de acesso à internet, mas sim, de “Cessão de Direito de Uso”, sujeita à tributação municipal nos termos do item 1.05 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar n.º 116/03 que tem a seguinte redação:

Lista de Serviços Anexa à Lei Complementar 116, de 31 de julho de 2003

1 - Serviços de informática e congêneres

1.05 - Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como já dito anteriormente, em face das dúvidas existentes nos autos e visando dirimir a controvérsia entre o entendimento do Fisco e o da Impugnante, a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG determinou a realização de prova pericial, formulando os seguintes quesitos:

- 1) INFORME SE O SISTEMA "GATEWAY DE COMUNICAÇÕES", POR SI SÓ, VIABILIZA UMA "RELAÇÃO COMUNICATIVA" OU CARACTERIZA-SE COMO ACESSÓRIO DESTA;
- 2) ESTABELECE A RELAÇÃO ENTRE OS CONTRATOS EXISTENTES NOS AUTOS E AS NOTAS FISCAIS DE SERVIÇO QUE SERVIRAM DE BASE À AUTUAÇÃO, ESCLARECENDO QUAIS AS MODALIDADES DO SISTEMA ESTÃO PRESENTES EM CADA UMA DESTAS PRESTAÇÕES.

Estes quesitos apresentados pela Câmara de Julgamento buscavam sanar a dúvida entre a devida tributação do *gateway*, que é o cerne do presente contencioso.

Já os quesitos apresentados pelo Fisco buscavam confirmar a prestação de serviço de comunicação e, aqueles formulados pela Impugnante trilhavam caminho oposto, buscando concluir pela cessão de uso de um software.

Em relação à vinculação entre os contratos existentes nos autos e as notas fiscais de serviço, afirma o perito que, tanto o contrato padrão anexado pelo Fisco quanto os contratos anexados pela Impugnante são os termos contratuais que originaram as notas fiscais de serviço do período de 2005 a 2006, que serviram de base para a autuação.

Tanto a Câmara de Julgamento quanto a Impugnante indagaram ao Perito se após ingressar no sistema "*Gateway de Comunicações*", o sistema por si só é capaz de permitir ao usuário estabelecer uma relação comunicativa. A Impugnante acrescentou, ainda, outros quesitos que indagam se após o acesso, o sistema, por si só, é capaz de permitir ao usuário acessar a internet; se possibilita a emissão, transmissão ou recepção de informação; se permite ao usuário interligar grupos de empresas, matriz e filiais ou se é responsável por disponibilizar aos clientes os enlaces de comunicações que permitam a interligação de computadores e, por conseguinte, a transferência de dados.

Em seu relatório, afirmou, o Perito, que a resposta é negativa para todos os questionamentos, uma vez que o sistema depende da aquisição do serviço de internet a ser fornecidos pela própria Impugnante ou por terceiros.

Ao final do laudo pericial, o *expert* tece comentários sobre a expressão "*por si só*" utilizada na maior parte dos quesitos. Afirma que "*a análise do fato de o "Gateway de Comunicações", por si só, viabilizar ou não uma relação comunicativa não é passível de induzir à conclusão de que a empresa deve ou não oferecer os valores da prestação de serviço vinculado ao software à tributação*" do ICMS.

Contudo, esta questão é a mais importante para dirimir a questão dos autos, pois se o *gateway* possibilita "*por si*" só uma relação comunicativa caracteriza-se como um meio de geração, emissão, transmissão, ampliação ou recepção de comunicação.

As partes se apegam a esta questão. A Impugnante alardeia a resposta do Perito, no sentido de que o sistema, por si só, não é capaz de viabilizar a relação

comunicativa, enquanto o Fisco salienta que *“os dizeres verbalizados pela expressão por si só, induzem o julgador a um erro de avaliação”*.

Destacando trecho do laudo pericial, o Fisco sustenta que o “Gateway de Comunicações” é o cérebro que viabiliza as operações de internet de forma ágil, confiável e segura e deve ser considerado como parte integrante de toda a infraestrutura que compõe os meios de comunicação disponibilizados pela Impugnante aos seus clientes.

Novamente nos autos, o perito discorre sobre os conceitos utilizados no laudo pericial e tece considerações sobre as respostas aos quesitos postas no laudo, se opondo às conclusões da Impugnante. Em seguida, responde aos quesitos suplementares e assim conclui:

“O Gateway de Comunicações é um software que realiza a tarefa de gerenciamento da comunicação entre o ambiente interno e o externo do cliente, trabalhando em conjunto com outros softwares e hardwares para produzir os efeitos complexos contratados pelo usuário, ou seja, é uma peça fundamental para garantia de sua segurança e agilidade na internet.

A “relação comunicativa” depende de todos os componentes funcionando corretamente e ao mesmo tempo. Portanto, sob o enfoque técnico, podemos afirmar que o “Gateway de Comunicações” viabiliza a exata relação comunicativa desejada pelo contratante”.

Por esta resposta dada pelo Perito, em confronto com a legislação já transcrita sobre a matéria percebe-se que há relação comunicativa sem a presença do *gateway*. É bem verdade que está pode ser mais lenta e talvez não tão eficaz, mas existe. Além do mais, como visto anteriormente, é possível que o próprio serviço de comunicação (internet) nem seja adquirido da ora Impugnante, caracterizando, assim, ser possível a dissociação do serviço de comunicação do software *gateway*.

Mesmo a expressão posta pelo Perito acima transcrita, qual seja, a de que *“sob o enfoque técnico, o “Gateway de Comunicações” viabiliza a exata relação comunicativa desejada pelo contratante”* não é capaz de alterar o posicionamento. A expressão, demonstrada ser possível a relação comunicativa sem o *gateway*. Esta relação comunicativa apenas não será feita da mesma forma como é com a utilização do *gateway*.

Some-se ainda que, para atender justamente às questões do Fisco, o perito junta os documentos de fls. 1.039/1.057 e, em seguida, informa que o rol de serviços prestados pela Impugnante, e descritos na resposta ao quesito “i” formulado pelo Fisco (*Gateway de Comunicações*, internet via rádio, rede wireless, WIP serviço de acesso banda larga, solução de telefonia via internet (IP), serviço de suporte LINUX (para servidor Gateway) e Serviço de Comunicação Multimídia – fls. 988), não se caracterizam como serviços preparatórios ou acessórios às telecomunicações e não são considerados Serviço de Valor Adicionado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Torna-se possível, então, concluir que o *gateway* constitui-se apenas em uma ferramenta de uso exclusivo da Impugnante. Ou seja, um software por ela cedido que se apresenta como um diferencial seu.

No caso dos autos, o “*Gateway de Comunicações*”, por si só, não realiza a prestação de serviço de comunicação nem oferece as condições necessárias para a transmissão da comunicação, apenas podendo aperfeiçoá-la.

Voltando-se mais uma vez ao art. 6º, inciso XI da Lei n.º 6.763/75 verifica-se que, nem mesmo com a ampliação dada pelo texto o *gateway* poderia se enquadrar na norma.

Diz o citado dispositivo que ocorre o fato gerador do ICMS “*na geração, na emissão, na transmissão, na retransmissão, na repetição, na ampliação ou na recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo*”

No caso do *gateway* restou demonstrado nos autos, inclusive pelo resultado da prova pericial, que este não se presta, por si só, a gerar, emitir, transmitir, retransmitir, repetir, ampliar ou mesmo receber serviço de comunicação.

O termo “*ampliar*” constante do citado inciso XI do art. 6º está nele incluído no sentido de ampliação do espectro do serviço ou na possibilidade de levar o serviço a um número maior de pessoas (ampliação do número de pessoas que estejam na relação comunicativa), o que o *gateway* não é capaz de fazer.

Veja-se que o *gateway* pode otimizar o serviço, mas ampliar não é sinônimo de otimizar.

Segundo o Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa (Editora Objetiva - 1ª edição – pág. 1.404), otimizar é:

1. criar condições mais favoráveis para tirar o melhor partido para o desenvolvimento de (o, a produção, a maquinaria, uma empresa)
2. Est estabelecer o valor de ótimo de.

Desta forma, o *gateway* não viabiliza a relação comunicativa e, portanto, não se constitui na hipótese de ocorrência do fato gerador do ICMS, e, sim do ISSQN.

Diante do exposto, julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 11 de julho de 2012.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**