

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

Acórdão: 20.711/12/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000170799-08  
Impugnação: 40.010130586-22  
Impugnante: Brasil Telecomunicações S/A  
IE: 062983695.00-35  
Proc. S. Passivo: Ângelo Valladares e Souza/Outro(s)  
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

***EMENTA***

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – BASE DE CÁLCULO - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.** Constatada a falta de recolhimento do ICMS proveniente da não inclusão, na base de cálculo das prestações de serviços de telecomunicação, na modalidade de TV por assinatura e internet banda larga, dos valores cobrados a título de locação de equipamentos intitulados “cable modem”, “decoder” e “roteador”. Procedimento fiscal respaldado pelo art. 2º, inciso III, art. 11, inciso III, alínea “a”, art. 12, inciso VII e art. 13, inciso III da Lei Complementar nº 87/96 e pelo art. 43, inciso X do RICMS/02. Exigência de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. **Infração caracterizada.**

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL – FALTA DE INDICAÇÃO/REQUISITO – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO.** Imputação de descumprimento de obrigação acessória configurada pelo fato de a Autuada ter deixado de destacar, nas notas fiscais de serviços de telecomunicações emitidas, a parcela correspondente ao ICMS dos valores cobrados a título de locação de equipamentos intitulados “cable modem”, “decoder” e “roteador”, cobrados dos usuários. Exigência de 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, uma análise pormenorizada da questão conduz à conclusão de que não há perfeita subsunção do fato concreto à sanção imposta. **Exigência cancelada.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

***RELATÓRIO***

**Da Autuação**

Trata a autuação de recolhimento a menor de ICMS incidente sobre a prestação de serviço de comunicação, no período de 01/01/09 a 31/10/10, em razão da não inclusão, na base cálculo do imposto, dos valores cobrados dos usuários, tomadores do serviço, a título de locação de equipamentos (“cable modem”, “decoder” e “roteador”), todos vinculados à prestação de serviços de telecomunicação, na modalidade de TV por assinatura e internet banda larga.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Compõem o Auto de Infração: o Relatório Fiscal detalhado às fls. 09/13 e os seguintes anexos:

- Anexo 1: Demonstrativo dos faturamentos mensais de locações de “Decoder”, “Cable Modem”, “Roteador” – Base de cálculo e ICMS devido – fls. 14/16;
- Anexo 2: Relatórios “Resumo Faturamento – Locações jan/2009 a out/2010”, fornecidos pela Contribuinte – serviços prestados sem tributação do ICMS – fls. 18/82;
- Anexo 3: Demonstrativo de valores faturados a título de locações de “cable modem”, “roteador” e “decoder” lançados no quadro V da DAPI – fls. 83/149;
- Anexo 4: cópia, por amostragem, das Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicações mod. 22 (NFST) e controle interno (detalhamento das NFST) – fls. fls. 151/238, onde consta o faturamento da locação dos equipamentos sem tributação;
- Anexo 5: arquivos em meio magnético: Relação Notas Fiscais, consignando locação de equipamentos necessários à prestação de serviços e arquivo com “Quantidade de NFST” utilizado para cálculo da Multa Isolada – fls. 240.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 242/295, acompanhada dos documentos às fls. 310/423 sob as seguintes alegações em síntese:

- decadência parcial dos créditos tributários ocorridos entre 01/01/06 e 16/09/06, com fundamento no art. 150, § 4º e art. 156, inciso V, todos do Código Tributário Nacional (CTN);
- insubsistência da multa isolada em relação ao período supracitado, devido à caducidade do direito das autoridades fiscais de exigir o cumprimento de obrigações tributárias acessórias, conforme dispõe o parágrafo único do art. 195 do CTN;
- extinção do crédito tributário por força de decisão judicial transitada em julgado em 23/03/10 na ação nº 0024.06.933002-5, manejada pela Autuada contra o Estado de Minas Gerais para pleitear declaração de inexistência de relação jurídica tributária que a obrigasse ao recolhimento de ICMS, entre outras parcelas, sobre as receitas de locação de decoder;
- a pretensão fazendária transgride de uma só vez o inciso XXXVI do art. 5º da Constituição Federal (CF/88), bem como os arts. 467 e 474 do Código do Processo Civil;
- o art. 156, inciso X do CTN também preconiza a extinção do crédito tributário, em razão de decisão judicial passada em julgado;
- o ICMS não incide sobre a locação de aparelhos de cable modem, decoder e roteador, pois as receitas advindas da locação desses aparelhos não se confundem com os serviços de comunicação;

- os aparelhos objeto do lançamento são dispositivos eletrônicos alugados aos usuários, caso estes não possuam equipamentos capazes de receber sinais de TV a cabo e/ou de internet e são obrigatoriamente devolvidos ao término dos contratos de locação. E ainda, que a sua locação é facultativa, sendo cobrada separadamente das receitas de prestação de serviços de comunicação;

- entendimento de que a Súmula nº 09 /10 da ANATEL, julgados do STF e Súmula Vinculante do STF nº 31 e outras jurisprudência, citados na impugnação, corroboraram sua tese;

- o Acórdão nº 20.185/11, da 3ª Câmara do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, manifestou, naquela ocasião, pela improcedência do lançamento de crédito tributário constituído pela falta de recolhimento do ICMS sobre serviços de comunicação referentes à locação de equipamentos;

- a multa isolada aplicada é ilegítima, arguindo a aplicação do art. 112 do CTN;

- não se vislumbra, na descrição dos fatos, consonância com a perfeita tipificação legal invocada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75;

- a multa isolada imposta tem caráter confiscatório, expressamente vedado pela Constituição Federal e que ofende ao princípio da legalidade;

- não há possibilidade da aplicação de múltiplas penalidades sobre infração continuada, pois conforme preceitua o art. 71 do Código Penal, em seu conceito de crime continuado, aplicar-se-á a penalidade sobre a uma única infração, sendo as demais consideradas continuação da primeira.

Requer, ao final, que seja julgado totalmente improcedente o lançamento. Se não, seja aplicada a multa isolada uma única vez.

### **Da Reformulação do Crédito Tributário**

O Fisco, diante da informação da existência de ação declaratória ajuizada pela Impugnante em face do Estado de Minas Gerais, solicitou, à Advocacia Geral do Estado (AGE), parecer sobre a eficácia da decisão transitada em julgado, dos autos, da Ação Declaratória nº 024.06.933.002-5 (fls. 429).

A Advocacia Geral do Estado, através do Memorando nº 014-2012/AGE/PTF (fls. 445/446), esclareceu que a decisão judicial transitada em julgado determinou a não incidência do ICMS apenas em relação à locação do “decoder”, devendo esta ser excluída da exigência fiscal, não sendo possível atribuir interpretação extensiva seja ao pedido formulado pela Autuada nos autos da ação declaratória, seja à decisão judicial transitada em julgado, que não contemplou expressamente as locações de “cable modem” e de “roteador”.

Assim o Fisco efetuou a reformulação do crédito tributário, conforme demonstrado às fls. 450/459 dos autos, para excluir, da base de cálculo do imposto, os valores relativos a aluguéis de “DECODER”.

A reformulação alcançou também a Multa Isolada, para adequá-la ao limite de duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação, conforme disposto no §

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75, com fundamento no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional (CTN).

### **Da Manifestação da Impugnante**

Regularmente intimada da reformulação do crédito tributário (fls.460/461), a Impugnante retorna aos autos às fls. 465/485, oportunidade em que reitera os termos da defesa e inclui os documentos de fls. 486/858.

Discorda do entendimento do Fisco que exclui somente a cobrança do ICMS sobre a locação do “decoder”. Alega que a ação declaratória tem sentido amplo, afastando contra si a ampliação da base de cálculo pretendida pelo art. 44, inciso X do RICMS/02, com fulcro no Convênio/CONFAZ nº 69/98.

Apresenta laudo técnico “Análise Comparativa entre Decoder e Cable Modem” (fls. 486/858), para concluir que ambos os equipamentos realizam a mesma função.

Requer a produção de prova pericial de engenharia e formula quesitos.

Reitera os pedidos da Impugnação inicial.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em manifestação de fls. 860/882, refuta as alegações da defesa.

Requer a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, às fls. 889/903, apresenta parecer de mérito, opinando pela rejeição das prefaciais argüidas e pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuado pelo Fisco.

## **DECISÃO**

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

### **Da Preliminar de realização de prova pericial**

Requer a Impugnante a realização de prova pericial, apresentando os quesitos de fls. 484/485 dos autos, que versam basicamente sobre as funções dos equipamentos “decoder” e “cable modem” e suas aplicações.

Entende a Impugnante, com base em laudo técnico de engenheiro anexado às fls. 486/858, que as funções do *cable modem* são idênticas às do *decoder* e que, em decorrência disto, também se afastaria, da Impugnante, o dever de incluir, na base de cálculo do ICMS, as receitas advindas da locação também destes equipamentos, com base na Ação Ordinária nº 0024.06.933002-5, transitada em julgado.

No entanto, o parecer da AGE, manifestado através do Memorando nº 014-2012/AGE/PTF (fls. 445/446), deixa claro que a decisão judicial transitada em julgado determinou a não incidência do ICMS apenas em relação à locação do “decoder”, não

sendo possível atribuir interpretação extensiva seja ao pedido formulado pela Autuada nos autos da ação declaratória, seja à decisão judicial transitada em julgado, que não contemplou expressamente as locações de “cable modem” e de “roteador”.

Segundo a doutrina de Alexandre Freitas Câmara em Lições de D. Processual Civil:

“em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação”.

Significa dizer que somente deverá haver perícia quando o exame do fato a ser provado depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

Portanto, a perícia solicitada se mostra desnecessária, tendo em vista que os autos trazem elementos suficientes para o deslinde da matéria discutida.

Cite-se, a propósito, decisão já proferida abordando a questão anteriormente:

"SE A MATÉRIA TRATADA NOS AUTOS VERSAR SOBRE QUESTÃO EMINENTEMENTE DE DIREITO, QUANTO AO RECONHECIMENTO OU NÃO DA PERCEPÇÃO DE DIFERENÇA SALARIAL, DECORRENTE DA CONVERSÃO DE URV, DESNECESSÁRIA A REALIZAÇÃO DE PROVA PERICIAL CONTÁBIL, A QUAL PODERÁ SER REALIZADA, ACASO NECESSÁRIO, EM SEDE DE EXECUÇÃO. A PROVA PERICIAL SOMENTE SE APRESENTA NECESSÁRIA QUANDO A INFORMAÇÃO DEPENDER DA OPINIÃO DE ESPECIALISTA NA MATÉRIA QUE ESCAPA DO UNIVERSO DE CONHECIMENTO DO JULGADOR, HIPÓTESE ESSA NÃO CARACTERIZADA NO CASO VERTIDO. ASSIM, INDEFERE-SE O PEDIDO" (PROCESSO NÚMERO 1.0024.05.661742-6/001(1), RELATOR: CÉLIO CÉSAR PADUANI, TJMG).

Ademais, prescreve o art. 142, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos – RPTA, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A perícia por se tratar de prova especial, só pode ser admitida quando a apuração do fato em litígio não se puder fazer pelos meios ordinários de convencimento.

Deste modo, é desnecessária a produção de prova pericial porque constam dos autos elementos suficientemente claros para a compreensão tanto das irregularidades como da legislação aplicada.

### **Do Mérito**

Conforme anteriormente relatado, a presente autuação trata de recolhimento a menor de ICMS incidente sobre a prestação de serviço de comunicação, no período de 01/01/09 a 31/10/10, em razão da não inclusão, na base cálculo do imposto, dos valores cobrados dos usuários, tomadores do serviço, a título de locação de equipamentos (“cable modem”, “decoder” e “roteador”), todos vinculados à prestação de serviços de telecomunicação, na modalidade de TV por assinatura e internet banda larga.

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

A Impugnante alega que o crédito tributário constituído nos autos está extinto por força de decisão judicial transitada em julgado em 23/03/10 na ação nº 0024.06.933002-5, manejada pela Autuada contra o Estado de Minas Gerais para pleitear declaração de inexistência de relação jurídica tributária que a obrigue ao recolhimento de ICMS sobre as receitas de locação de equipamentos, entre outras parcelas.

Sustenta, também, que o Fisco transgredir de uma só vez o inciso XXXVI do art. 5º da Constituição Federal de 1988, bem como os art. 467 e 474 do Código do Processo Civil. Veja-se:

#### CF/88

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;

#### CPC - Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973

Art. 467. Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário.

(...)

Art. 474. Passada em julgado a sentença de mérito, reputar-se-ão deduzidas e repelidas todas as

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alegações e defesas, que a parte poderia opor assim ao acolhimento como à rejeição do pedido.

Cabe incluir nas citações da Impugnante o art. 468 do mesmo Código do Processo Civil, que complementa os artigos citados.

Art. 468. A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas.

Da leitura do conjunto dos dispositivos legais supracitados e da análise dos documentos acostados aos autos, depreende-se que, pela decisão judicial transitada em julgado, apenas a locação do “decoder” deve ser excluída da exigência fiscal, posto que não seja possível atribuir interpretação extensiva ao pedido formulado pela Autuada nos autos da ação declaratória, nem à decisão judicial transitada em julgado, que não contemplou expressamente as locações de “cable modem” e de “roteador”.

Assim, o Fisco acatou o parecer da Advocacia Geral do Estado (fls. 445/446) e, parcialmente, a alegação da Autuada em relação ao ICMS cobrado sobre as receitas de locação de “decoder”.

Correto, portanto, o procedimento fiscal ao reformular o crédito tributário, conforme demonstrativos de fls. 450/459, excluindo os valores relativos à locação do “decoder” e mantendo a cobrança do ICMS sobre os valores oriundos da locação dos equipamentos “cable modem” e “roteador”, vinculados à prestação de serviços de comunicação.

A alegação da Impugnante de que o ICMS não incide sobre a locação de aparelhos de cable modem, decoder e roteador, pois as receitas advindas da locação desses aparelhos não se confundem com os serviços de comunicação, não merece prosperar.

Inicialmente, cabe mencionar os dispositivos constitucionais que regem o presente lançamento.

A Constituição Federal estabeleceu a competência privativa para instituir o imposto sobre prestação de serviço de comunicação aos Estados e ao Distrito Federal, conforme disposto no inciso II do art. 155 da Constituição Federal.

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;

Como prevê o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), em seu art. 114, o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nessa toada, a definição do fator gerador da obrigação tributária principal está amparada na Lei Complementar nº 87/96, em seu art. 2º, inciso III, em relação à prestação de serviço de comunicação. Veja-se:

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).

Complementado que foi pelos art. 12 e 13 da mesma lei, que definem o momento da ocorrência do fato gerador e a sua base de cálculo, *in verbis*:

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;

Já a Lei Estadual nº 6.763/75 descreve de forma objetiva as hipóteses de incidência bem como a ocorrência do fato gerador do ICMS nas prestações de serviços de comunicação.

Art. 5º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º - O imposto incide sobre

(...)

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

(...)

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



(...)

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

O Regulamento do ICMS (RICMS/02), por sua vez, também esclarece quais serviços se enquadram como fato gerador do imposto e integram sua base de cálculo.

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

X - na geração, emissão, transmissão ou retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior, observado o disposto no § 4º deste artigo, o preço do serviço, ou, nas prestações sem preço determinado, o valor usual ou corrente, assim entendido o praticado na praça do prestador do serviço, ou, na sua falta, o constante de tabelas baixadas pelos órgãos competentes;

(...)

§ 4º Na hipótese do inciso X do *caput* deste artigo, incluem-se também na base de cálculo do imposto, quando for o caso, os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como de serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada. (grifou-se).

As expressões “por qualquer meio” e “de qualquer natureza” são abrangentes e não foram utilizados pelo legislador de forma equivocada. Os termos permitem a interpretação de que havendo uma transmissão, recepção, repetição ou ampliação de comunicação de forma onerosa para um ou mais usuários, haverá necessariamente um fato gerador do ICMS.

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

Lei nº. 9.742 16/07/1997 - (LGT)

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

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo

eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

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

Por oportuno, transcreve-se aqui o entendimento exteriorizado pela Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL, em resposta ao pedido de informações apresentado pelo Conselho Nacional de Fazenda – CONFAZ, acerca dos aspectos regulamentares relacionados ao provimento de serviços de telecomunicações e a da utilização da infraestrutura de suporte à prestação dos serviços:

Ofício nº 113/2006/SUE-ANATEL

#### 4.2 – DA ANÁLISE

2) De acordo com o artigo 60 da Lei nº. 9.472 – 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. (destacou-se).

Dessa forma, conclui-se que a infraestrutura do prestador de serviço de comunicação composta por equipamentos como modems, roteadores, cabos, multiplexadores, circuitos, portas, dentre outros, são elementos essenciais e imprescindíveis na prestação de serviço e correspondem aos meios necessários para efetiva prestação. Sem eles a comunicação não ocorre.

A Impugnante apresenta contratos de prestação de serviços de comunicação onde destaca as cláusulas relativas aos aluguéis dos equipamentos, e outros onde o contratante já possui os equipamentos, necessários à prestação dos serviços de comunicação.

Cabe esclarecer que a Impugnante não se dedica à atividade isolada de locação ou aluguel de equipamentos e aparelhos, o que se comprova pela sua Classificação Nacional de Atividades Econômicas CNAE, qual seja 6141-8/00 – operadoras de televisão por assinatura por cabo.

Ressalte-se, quando a Impugnante loca um equipamento ou um meio físico para o tomador do serviço, cliente dela, o negócio não é auferir receita com a locação, mas, sim, prestar o serviço para o qual ela se propôs que é a prestação do serviço de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comunicação. Este sim, genuinamente, é o seu “negócio”. E esta prestação está sujeita ao tributo de competência estadual: o ICMS.

Por isso, repita-se, na composição da base de cálculo sujeita à tributação, devem ser considerados todos e quaisquer valores cobrados, seja a que título for, na intenção da realização da atividade fim de prestação de serviço de comunicação, aquela que levou o tomador do serviço a contratar o seu prestador. E esse é o teor da legislação.

Importa esclarecer que o Acórdão nº 20.185/11/3ª citado pela Impugnante, onde a Terceira Câmara do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais se manifestou naquela ocasião pela improcedência do lançamento de crédito tributário constituído pela falta de recolhimento do ICMS sobre serviços de comunicação referentes à locação de equipamentos, foi reformulado pelo Acórdão nº 3.800/11 da Câmara Especial, assim ementado:

ACÓRDÃO: 3.800/11/CE RITO: SUMÁRIO  
PTA/AI: 01.000168321-73  
RECURSO DE REVISÃO: 40.060130512-31  
ORIGEM: DF/BELO HORIZONTE - DF/BH-1

### EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - BASE DE CÁLCULO - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. CONSTATOU-SE RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, EM FACE DA AUTUADA NÃO TER SUBMETIDO À TRIBUTAÇÃO SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO INTITULADOS LOCAÇÃO DE “CABLE MODEM”, DE “DECODER” E DE “ROTEADOR”. PROCEDIMENTO FISCAL RESPALDADO PELO ART. 43, INCISO X E § 4º DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO PLENAMENTE CARACTERIZADA. RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO POR UNANIMIDADE E PROVIDO PELO VOTO DE QUALIDADE.

No mesmo sentido, em outros julgados sobre a mesma matéria, manteve o Egrégio Conselho de Contribuintes/MG o mesmo posicionamento, como se pode observar nos Acórdãos abaixo transcritos:

Na Câmara Especial:

ACÓRDÃO: 3.801/11/CE RITO: SUMÁRIO  
PTA/AI: 01.000168216-94  
RECURSO DE REVISÃO: 40.060130511-51  
ORIGEM: DF/BELO HORIZONTE - DF/BH-1

### EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - BASE DE CÁLCULO - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. CONSTATOU-SE RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS, EM FACE DA

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AUTUADA NÃO TER SUBMETIDO À TRIBUTAÇÃO SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO INTITULADOS LOCAÇÃO DE “CABLE MODEM”, DE “DECODER” E DE “ROTEADOR”. PROCEDIMENTO FISCAL RESPALDADO PELO ART. 43, INCISO X E § 4º DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO PLENAMENTE CARACTERIZADA. RECURSO DE REVISÃO CONHECIDO POR UNANIMIDADE E PROVIDO PELO VOTO DE QUALIDADE.

Na Primeira Câmara:

ACÓRDÃO: 20.401/11/1ª RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000168032-03

IMPUGNAÇÃO: 40.010129364-72

ORIGEM: DF/BELO HORIZONTE - DF/BH-1

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – BASE DE CÁLCULO – RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. CONSTATOU-SE RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS EM FACE DA NÃO INCLUSÃO NA BASE CÁLCULO DO IMPOSTO DOS VALORES ORIUNDOS DA LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS E DE OUTRAS RUBRICAS VINCULADAS À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. PROCEDIMENTO FISCAL RESPALDADO NO INCISO X E § 4º DO ART. 43 DO RICMS/02. EXIGÊNCIAS DE ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75 E MULTA ISOLADA, CAPITULADA NO ART. 54, INCISO VI DO CITADO DIPLOMA LEGAL C/C O ART. 215, INCISO VI, ALÍNEA “F” DO RICMS/02. INFRAÇÃO PLENAMENTE CARACTERIZADA. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

Outro não foi o entendimento do Dr. Maurício Pinto Coelho Filho, Juiz de Direito da 2ª. Vara de Feitos Tributários do Estado de Minas Gerais ao decidir o MS nº 024.06.976445-4, em 23/03/06:

NA VERDADE, O ICMS INCIDE SOBRE A ATIVIDADE RELACIONADA À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES, COMO A SIMPLES HABILITAÇÃO AO SISTEMA, SEJA NO CASO DE SUA AQUISIÇÃO, ISTO É, OS ATOS INERENTES A AQUISIÇÃO DO DIREITO NO USO, COMO TAMBÉM, A MENSALIDADE, A LOCAÇÃO DOS EQUIPAMENTOS, INSTALAÇÃO DE EQUIPAMENTOS, SERVIÇOS DE ASSISTÊNCIA E O TEMPO DE COMUNICAÇÃO, TENDO EM VISTA SUA NECESSIDADE AO FUNCIONAMENTO, PARA COMPLETAR A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO.

Sobre a matéria também manifestou o Professor Roque Antônio Carrazza (CARRAZA, Roque Antônio. O ICMS na Constituição. São Paulo: Malheiros, p. 71):

“O ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a “relação comunicativa”, isto é, a atividade de, em caráter negocial, alguém fornecer, a

terceiro, condições materiais para que a comunicação ocorra. Isto é feito mediante a instalação de microfones, caixa de som, telefones, radiotransmissores etc. Tudo, enfim, que faz parte da infraestrutura mecânica, eletrônica e técnica necessárias à comunicação.

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

Demonstrado, portanto, que os aparelhos ofertados podem ser compreendidos como as condições materiais (meios) para que a comunicação se efetive, constituindo-se, assim, em instrumentos indispensáveis à atividade-fim da Impugnante, dentro da hipótese de incidência do ICMS estabelecida pela Constituição Federal.

Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

No tocante à penalidade isolada exigida por descumprimento de obrigação acessória, em razão de a Impugnante ter deixado de destacar, nas notas fiscais de serviços de telecomunicações emitidas, a parcela correspondente ao ICMS dos valores cobrados dos usuários, tomadores do serviço, a título de locação de equipamentos (“cable modem”, “decoder” e “roteador”), todos vinculados à prestação de serviços de telecomunicação, na modalidade de TV por assinatura, por não ser adequada ao caso dos autos, deve ser afastada.

Confira-se o teor das normas que tipificam a conduta, tida como descumprida:

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:

(...)

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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; (destacou-se)

O que se tem, na realidade, é que a Impugnante/Autuada deixou de oferecer à tributação parte dos valores dos serviços de telecomunicação cobrados dos usuários de TV por assinatura e de internet banda larga, a título de locação de equipamentos (“cable modem”, “decoder” e “roteador”), conforme relatório resumo de faturamento constante no Anexo 2, às fls. 18/82. Essa situação pode ser confirmada por meio da análise das cópias das notas fiscais e resumos de faturamento anexados pelo Fisco, por amostragem, às fls. 151/238.

Não há dúvidas de que o recolhimento a menor de imposto pressupõe a inobservância de normas relacionadas com o fato gerador do imposto, no qual estão compreendidas a alíquota e a base de cálculo. Reafirma-se que, no caso, a infração restou configurada pelo fato de a Impugnante/Autuada ter deixado de incluir na base de cálculo, parcela da prestação de serviços, as quais, segundo o seu entendimento, não estariam sujeitas à tributação.

Nesse contexto, caberia então indagar se a conduta da Impugnante/Autuada se amolda ao disposto no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS, reproduzida acima. À luz dos dispositivos sancionadores, frente à situação relatada nos autos, extrai-se que a tipicidade da conduta estar-se-ia configurada, quando:

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

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

Na primeira hipótese, não é possível afirmar que ocorreu a emissão de documento fiscal sem indicação da alíquota e do destaque do imposto, pois em todas as notas fiscais constam a indicação da alíquota e do imposto devido, isso em relação às prestações que a Impugnante entende como sujeitas ao imposto estadual.

A segunda situação, “indicação incorreta da alíquota e destaque do ICMS devido”, a única que se amolda, seria a do destaque insuficiente do imposto. Mas, neste

ponto, com respeito aos entendimentos diversos, a *mens legis* da norma penalizadora diz respeito ao destaque incorreto do imposto em que a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo resultar em valor divergente do informado no documento fiscal. O que não ocorreu neste PTA, vez que em todos os documentos fiscais, constata-se que o imposto destacado é exatamente o resultado da operação da alíquota versus a base de cálculo informada.

Assim, a penalidade, segundo a legislação posta, deve ser exigida em todas as situações em que o Fisco constate a emissão de documento fiscal com falta ou insuficiência de qualquer requisito ou indicação exigido em regulamento.

No caso dos autos, constata-se, nas cópias das notas fiscais emitidas, que a Impugnante discrimina os serviços que são cobrados dos usuários, indicando os valores destes, e consigna, como base de cálculo, o valor que entende estar alcançado pelo imposto, deixando de incluir os valores das rubricas faturadas a título de locação, as quais entende que não estão alcançadas pela tributação do ICMS.

Assim, resta claro que a irregularidade apontada pelo Fisco, “recolhimento a menor do imposto”, se deve a interpretação “errônea” da Impugnante, quanto ao tratamento tributário dispensado de não incluir, na base de cálculo do imposto, os valores das prestações de serviços de telecomunicação cobradas a título de locação, que, segundo o seu entendimento, não estariam sujeitas à tributação, e não, propriamente, ao preenchimento “incorreto” dos documentos fiscais.

Cabível seria, portanto, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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;

Por outro, pode-se facilmente constatar que a Impugnante em nenhum momento tenta ocultar do Fisco ou criar-lhe dificuldade em verificar quais serviços presta e cobra, o valor de cada serviço está perfeitamente discriminado e, quando entende tributável pelo ICMS, em todos os casos, o valor do serviço coincide com o valor base de cálculo. Não se consegue ver nenhuma intenção de não exibir ao Fisco os serviços prestados, como de fato não o fez, ou de se enganar na aplicação da alíquota. A Impugnante, por razões que expõe em sua impugnação, não concorda que estes serviços sejam tributados pelo ICMS e, assim, os deixa de incluir na base de cálculo do imposto, em relação aos serviços ora autuados.

Não é o presente caso como aqueles, visto com frequência, de contribuintes que, independentemente da intenção, erram na alíquota correta a ser aplicada, ou não oferecem determinada operação à tributação e, por consequência, não destacam o imposto devido, quando não existem mais dúvidas quanto à tributação e a correta

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alíquota daquela operação. Para esses casos, a aplicação da penalidade em comento é perfeitamente adequada.

Pelo exposto, deve ser cancelada a penalidade por descumprimento de obrigação acessória, por inadequação da norma ao fato concreto. Menciona-se, por oportuno, decisão desta Casa, tomada por unanimidade, em trabalhos semelhantes a este, nos Acórdãos n<sup>os</sup> 19.434/10/3<sup>a</sup>, 19.513/10/3<sup>a</sup>, 20.054/11/3<sup>a</sup> e 20.389/12/3<sup>a</sup>.

Por fim, quanto às questões de cunho constitucional alegadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA (Decreto n<sup>o</sup> 44.747/08) “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”.

Diante do exposto, ACORDA a 3<sup>a</sup> Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, pelo voto de qualidade, em indeferir o pedido de perícia. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) e Orias Batista Freitas, que o deferiam. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 453/457, e, ainda, para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei n<sup>o</sup> 6.763/75, por inaplicável à espécie. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que o julgava improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Ismail Antônio Vieira Salles e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira vencida, os Conselheiros Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Sala das Sessões, 21 de novembro de 2012.**

**José Luiz Drumond**  
**Presidente / Relator**



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

---

Acórdão:	20.711/12/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000170799-08	
Impugnação:	40.010130586-22	
Impugnante:	Brasil Telecomunicações S/A	
	IE: 062983695.00-35	
Proc. S. Passivo:	Ângelo Valladares e Souza/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.

Compete à Câmara a análise do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe lavrado para formalizar as 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, em face da imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS incidente sobre a prestação de serviço de comunicação, no período de 1º de janeiro de 2009 a 31 de dezembro de 2010, em razão da não inclusão na base cálculo do imposto dos valores cobrados dos usuários, tomadores do serviço, a título de locação de equipamentos “cable modem”, “decoder” e “roteador”, em decorrência de emissão de notas fiscais sem destaque do imposto devido nas respectivas operações.

**Da Perícia**

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender que seja necessária tal prova à elucidação de eventuais obscuridades do processo e ver resolvida uma questão técnica que envolve conhecimentos de engenharia.

Para tanto formula os seguintes quesitos (fls. 484/485):

- “1) O Decoder (Set Top Bix) e o Cable Modem são equipamentos que possibilitam o acesso a serviços de telecomunicações?
- 2) O Decoder (Set Top Box) e o Cable Modem têm a mesma função?
- 3) Em face da resposta ao quesito n.º 2, a expressão “decoder” corresponde a todo e qualquer aparelho que realiza a decodificação de sinais? Em outras palavras, “cable modem” é um tipo específico de decoder aplicado aos serviços de internet?”

Segundo a doutrina “em casos em que o julgamento do mérito da causa depende de conhecimentos técnicos de que o magistrado não dispõe, deverá ele recorrer ao auxílio de um especialista, o perito, que dispondo do conhecimento técnico necessário, transmitirá ao órgão jurisdicional seu parecer sobre o tema posto à sua apreciação” (Alexandre Freitas Câmara; Lições de D. Processual Civil), ou seja, somente deverá haver perícia quando o exame do fato probando depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

É exatamente este o caso dos autos. Para eficaz definição das questões postas pela Impugnante são necessários conhecimentos técnicos em relação aos equipamentos.

Ademais, no caso em análise, há uma decisão judicial que já delimitou a hipótese de incidência para a espécie em foco. Assim, a perícia seria crucial para se chegar ao preciso cumprimento da decisão judicial.

Veja-se que a própria Advocacia Geral do Estado, em seu parecer à fls. 439/440, assim se manifesta sobre a possibilidade de formalização das exigências objeto da presente autuação face à decisão judicial:

“Assim, a princípio, o ICMS sobre locação de “cable modem” e “roteador” poderá ser exigido da empresa, considerando que a autuada não tem provimento jurisdicional expresso, retirando esses dois equipamentos do campo de incidência do imposto estadual.

“A princípio”, pois se o corpo técnico da SEF/MG, especializado em tributação das operações de telecomunicação, concluir que o “cable modem” e o “roteador” estão implicitamente contidos na palavra decoder (por exemplo, caso os técnicos da SEF/MG considerem que o decoder não tem como funcionar sem o cable modem), ao nosso sentir, não haveria como tributar a operação relativa à locação do “cable modem”.

De qualquer forma, impera que os técnicos da SEF/MG em engenharia de telecomunicação analisem e respondam, conclusivamente, sobre a fundamental questão fática exposta no parágrafo anterior”

Pelo exposto, seria importante para a definição das hipóteses que permeiam estes autos, a realização de prova pericial.

### **Do Mérito**

A Impugnante tem razão ao afirmar que os itens objeto de autuação 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 (...)"

No mesmo reconhecido dicionário tem-se o seguinte conceito para telecomunicações:

"1. designação genérica das comunicações a longa distância que abrange a transmissão, emissão ou recepção de sinais, sons ou mensagens por fio, rádio, eletricidade, meios ópticos, ou qualquer outro processo eletromagnético; *telecomunicações* 2. a totalidade dos meios técnicos de comunicação, comunicações".

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.

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

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.

§ 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.  
.....

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

.....  
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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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 telecomunicação 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).

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 infraconstitucional 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 se encontra expresso pelos principais princípios e limitações constitucionais do poder de tributar.

Além de todos estes fundamentos, no caso em análise, tem-se o provimento judicial para a Impugnante.

Assim, de acordo com a decisão do Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais que teve como relatora a Desembargadora Albergaria Costa, os serviços de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, locação e comodato de decoder não podem ser considerados hipóteses de incidência do ICMS, porquanto não incluídos na definição da Lei Complementar n.º 87/96.

Desta decisão, constante em cópia destes autos (fls. 335/337), extrai-se:

"A CONTROVÉRSIA SURGE NO MOMENTO DA DEFINIÇÃO DA AMPLITUDE DOS SERVIÇOS SUJEITOS À EXAÇÃO TRIBUTÁRIA. ENQUANTO O CONTRIBUINTE SUSTENTOU QUE SOMENTE O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO PROPRIAMENTE DITO PODE SER TRIBUTADO, O ESTADO VEM CONSIDERANDO FATO GERADOR DO IMPOSTO TODA A ATIVIDADE-MEIO QUE POSSIBILITA A PRESTAÇÃO DO SERVIÇO, TESE ACATADA PELO JUIZ SENTENCIANTE.

A ESSE RESPEITO, FRISE-SE QUE O CONVÊNIO ICMS N.º 69/98 FOI RECEPCIONADO PELO DECRETO N.º 39.836/98 E IGUALMENTE REPRODUZIDO NO § 4º DO ARTIGO 43, DO RICMS/02, *IN VERBIS*:

.....  
COMO SE VÊ, FORAM INCLUÍDAS NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS TODAS AS ATIVIDADES QUE POSSIBILITAM, AGILIZAM OU OTIMIZAM O PROCESSO DE COMUNICAÇÃO.

OCORRE QUE O ARTIGO 46, III, 'A' DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL PREVÊ QUE CABE À LEI COMPLEMENTAR ESTABELECEER NORMAS GERAIS QUANTO À DEFINIÇÃO DOS FATOS GERADORES E DAS BASES DE CÁLCULO DOS IMPOSTOS DISCRIMINADOS NO TEXTO CONSTITUCIONAL, O QUE ABRANGE O ICMS.



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NO USO DA COMPETÊNCIA OUTORGADA PELA CR/88, O LEGISLADOR EDITOU A LEI COMPLEMENTAR N.º 87/96, QUE DEFINE A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS-COMUNICAÇÃO, QUAL SEJA:

.....  
RESTA, POIS, PERQUIRIR ACERCA DO CONCEITO DE “SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO”, QUE É DEFINIDO PELO § 1º DO ARTIGO 60, DA LEI N.º 9.472/97:

.....  
COM EFEITO, O SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO CONSISTE SOMENTE NA TRANSMISSÃO PROPRIAMENTE DITA DE DADOS, NÃO ABRANGENDO QUALQUER OUTRO PROCEDIMENTO PREPARATÓRIO, AINDA QUE ESSENCIAL PARA POSSIBILITAR A EXECUÇÃO DA ATIVIDADE-FIM.

.....  
EM DIREITO TRIBUTÁRIO, AS DEFINIÇÕES DE HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DE TRIBUTOS NÃO ADMITEM INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA, SOB PENA DE PERMITIR UMA INDESEJÁVEL AMPLIAÇÃO DAS POSSIBILIDADES DE EXAÇÃO PELO ESTADO, EM DETRIMENTO DO CONTRIBUINTE. É A DENOMINADA TIPICIDADE FECHADA.

.....  
COM EFEITO, OS SERVIÇOS DE ACESSO, ADESÃO, ATIVAÇÃO, HABILITAÇÃO, DISPONIBILIDADE, LOCAÇÃO E COMODATO DE *DECODER* (FL. 14) NÃO PODEM SER CONSIDERADOS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DE ICMS, PORQUANTO NÃO INCLUÍDOS NA DEFINIÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR N.º 87/96.

.....  
DESSE MODO, A COBRANÇA DOS VALORES RELATIVOS AO IMPOSTO INCIDENTES SOBRE AS OPERAÇÕES ACIMA DESCRITAS NÃO PODEM PREVALECER.

Cumprе destacar que a posição aqui externada está em consonância com outras decisões deste Conselho de Contribuintes, a exemplo daquela consubstanciada no Acórdão n.º 20.186/11/3ª. Neste sentido, veja-se a ementa desta decisão:

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - BASE DE CÁLCULO – FALTA DE RECOLHIMENTO. IMPUTAÇÃO FISCAL DE FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS, EM FACE DA AUTUADA NÃO TER SUBMETIDO À TRIBUTAÇÃO SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO DE LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS. 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 E MULTA DE REVALIDAÇÃO CAPITULADA NO ART. 56, INCISO II DA LEI Nº 6.763/75. ENTRETANTO, COMPROVADO NOS AUTOS QUE AS LOCAÇÕES DE EQUIPAMENTOS NÃO SÃO SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E QUE ESTÃO AMPARADAS PELA NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO, JUSTIFICA-SE O CANCELAMENTO DAS EXIGÊNCIAS FISCAIS.

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

LANÇAMENTO IMPROCEDENTE. DECISÃO PELO VOTO DE QUALIDADE.

Diante do exposto, entendo que seria importante a realização da prova pericial para eliminar quaisquer dúvidas sobre a natureza do “decoder” e estabelecer o exato cumprimento à decisão judicial, motivo pelo qual deferia sua realização. Ultrapassada esta fase e não realizada a prova pericial, com os elementos que constam dos autos, no mérito, julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 21 de novembro de 2012.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão  
Conselheira**

CC/MG