

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.050/13/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000173212-11  
Recurso de Revisão: 40.060133394-30  
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento  
Recorrida: Nextel Telecomunicações Ltda  
Proc. S. Passivo: Mauro Henrique Alves Pereira/Outro(s)  
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - BASE DE CÁLCULO - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS.** Constatação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, em face da não inclusão na base de cálculo do imposto dos valores oriundos da locação de equipamentos vinculados à prestação de serviços de comunicação. Procedimento fiscal respaldado pelos arts. 2º, inciso III, 12, inciso VII e 13, inciso III, todos da Lei Complementar nº 87/96, e pelo art. 43, inciso X, § 4º do RICMS/02. Restabelecidas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II, e mantida a exclusão da Multa Isolada, capitulada no art. 54, inciso VI, § 4º da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie. Reformada em parte a decisão recorrida. Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e parcialmente provido pelo voto de qualidade.

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

A autuação versa sobre a falta de recolhimento do ICMS, no período 01/01/10 a 31/12/10, em razão da utilização indevida da isenção ou da não incidência na locação de equipamentos vinculados à prestação de serviços de comunicação, deixando de destacar ou indicando incorretamente o valor do ICMS devido nas prestações, conforme consta no relatório fiscal.

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, § 4º do citado diploma legal c/c o art. 215, inciso VI, alínea "f" do RICMS/02.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 19.903/12/2ª (fls. 187/209), pelo voto de qualidade, julgou improcedente o lançamento.

Conforme art. 163, § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, foi interposto de ofício, pela 2ª Câmara de Julgamento, o presente Recurso de Revisão.

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

4.050/13/CE

Superada, de plano, as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida, desfavorável à Fazenda Pública, foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão.

### **Do Mérito**

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG, de fls. 173/185, foram utilizados, em parte, pela Câmara para sustentar sua decisão e, por esta razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo algumas alterações e adaptações de estilo.

Decorre o presente contencioso, como relatado, sobre a falta de recolhimento do ICMS, em razão de a Autuada ter promovido a locação de equipamentos vinculados à prestação de serviços de comunicação, ao abrigo indevido da isenção ou da não incidência, deixando de destacar ou indicando incorretamente o valor do ICMS devido nas prestações, pelo que se exigiu 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, § 4º do citado diploma legal c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

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.

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Complementado que foi pelos arts. 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.

(...)

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Verifica-se que o enquadramento dos serviços executados pela Recorrida como prestação de serviço de comunicação, sujeita à incidência do ICMS, encontra-se perfeitamente identificado pela legislação exposta.

Cabe esclarecer que a Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997, foi promulgada com o propósito de organizar os serviços de telecomunicação e estabelecer mecanismos de regulação da sua exploração no âmbito nacional.

Para tanto, instituiu procedimentos, bem como definiu atividades e utilidades tecnológicas com o objetivo de garantir a universalização e a harmonização do sistema de telecomunicações no país.

Embora contenha definições acerca do que se entende por serviço de telecomunicações no âmbito de alcance de suas disposições, não contempla conteúdo tributário, salvo melhor juízo, conforme se desprende da leitura do art. 21 da Constituição Federal:

Art. 21. Compete à União:

(...)

XI - explorar, diretamente ou mediante autorização, concessão ou permissão, os serviços de telecomunicações, nos termos da lei, que disporá sobre a organização dos serviços, a criação de um órgão regulador e outros aspectos institucionais;

(Grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A ementa da Lei Geral de Telecomunicações (LGT), Lei nº 9.472/97, deixa claro que a matéria sobre a qual a lei dispõe é “a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais, nos termos da Emenda Constitucional nº 8, de 1995”.

A LGT criou a Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL), órgão regulador das telecomunicações.

Não há, entre as finalidades estabelecidas no art. 21 da CF/88, qualquer pretensão de estabelecer regras sobre a incidência de tributos sobre os negócios submetidos ao controle regulatório da ANATEL.

Não há pertinência temática entre o conteúdo tratado na Lei nº 9.472/97 e a matéria compreendida na legislação tributária, conforme estabelece o art. 96 do CTN, abaixo transcrito:

Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Com efeito, a definição de fato gerador do ICMS só pode ser deduzida a partir das leis, decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. Não é o caso da matéria tratada na Lei nº 9.472/97, salvo melhor juízo.

A definição do fato gerador da obrigação tributária principal, em matéria de ICMS, só pode estar contida na Lei Complementar nº 87/96 e, nos limites de sua definição, na Lei nº 6.763/75 e no Decreto nº 43.080/02, que aprovou o RICMS/02, nos casos em que o imposto é devido ao Estado de Minas Gerais.

Não se pode concordar com a tese apresentada pela Recorrida, com base na definição do conceito de telecomunicação encontrada no art. 60, § 1º da Lei nº 9.472/97, que o ICMS somente poderia incidir sobre o serviço de comunicação propriamente dito, isto é, sobre a atividade-fim, e não sobre a atividade-meio, no caso a locação de aparelhos celulares, pois não encontra socorro à luz do Código Tributário Nacional.

A matéria em questão encontra-se delimitada em saber se a locações de aparelhos de telefonia móvel, vinculadas à prestação de serviço de comunicação promovidas pela concessionária para uso exclusivo de seus usuários, encontra-se alcançada pelas hipóteses dispostas na legislação tributária mineira.

A disciplina geral da exigência tributária em sede de ICMS encontra-se estabelecida no art. 155 da Constituição Federal de 1988 e no art. 2º da Lei Complementar nº 87/96. No âmbito do Estado de Minas Gerais, a matéria encontra-se exaustivamente regulada na Lei nº 6.763/75.

Conforme já mencionado, o aspecto material da hipótese de incidência tributária relativa à prestação do serviço de comunicação encontra-se determinado no art. 2º da Lei Complementar nº 87/96.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A prestação de serviços pode ser definida, segundo o entendimento de Sérgio Pinto Martins como "a operação pela qual uma pessoa, em troca do pagamento de um preço (preço do serviço), realiza em favor de outra a transmissão de um bem imaterial (serviço). Prestar serviços é vender bem imaterial, que pode consistir no fornecimento de trabalho, na locação de bens móveis ou na cessão de direitos. (...) a prestação de serviços (...) presume um vendedor (prestador do serviço), um comprador (tomador do serviço) e um preço (preço do serviço)." (MARTINS, Sérgio Pinto. Manual do ISS. São Paulo: Malheiros, 1995. P.36.)

Quanto às definições de comunicação e telecomunicação buscou-se no "Glossário de Termos Técnicos da ANATEL" o seguinte entendimento:

Comunicação 1. (Dec. 97.057/88) transferência unilateral ou bilateral de informação por meio de sinais convencionais. (p.42)

Telecomunicação 1. (Dec. 97.057/88) comunicação realizada por processo eletromagnético. 2. (RR) qualquer transmissão, emissão ou recepção de símbolos, sinais, texto, imagens e sons ou inteligência de qualquer natureza através de fio, de rádio, de meios ópticos ou de qualquer outro sistema eletromagnético. (p. 5).

Desprende-se do exposto que os serviços de comunicação compreendem, na verdade, a utilização de meios cedidos onerosamente para o fim específico de realizar a comunicação, alcançando a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação da comunicação.

Portanto, o prestador que dispõe dos meios necessários à prestação de serviço de comunicação e se propõe a realizá-la ofertando esse serviço ao usuário final está prestando serviço de telecomunicação sujeito à incidência do ICMS nos termos da legislação tributária do Estado de Minas Gerais.

Conforme termos do inciso VII, art. 12 da Lei Complementar nº 87/96, a ocorrência do fato gerador do imposto é determinada no momento em que se operam as prestações onerosas de serviços de comunicação, feitas por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza, assim como no momento do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior.

A Recorrida é detentora de autorização da ANATEL para exploração do serviço móvel especializado no âmbito do Estado de Minas Gerais e de diversos outros Estados da União, assim, explora o Serviço Móvel Especializado – SME, conforme se verifica na consulta ao Sistema de Informações Técnicas para Administração das Radiocomunicações junto ao *site* da Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL.

Nos termos do Parágrafo único do art. 1º do Regulamento anexo à Resolução nº 404/05 da ANATEL, o Serviço Móvel Especializado - SME é o serviço de telecomunicações móvel terrestre de interesse coletivo que utiliza sistema de

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

radiocomunicação, basicamente, para a realização de operações tipo despacho e outras formas de telecomunicações.

O SME é caracterizado por possibilitar a comunicação entre estações fixas e estações móveis, ou entre duas ou mais estações móveis, na qual uma mensagem é transmitida simultaneamente a todas as estações, ou a um grupo de estações, e efetuada mediante compartilhamento automático de um pequeno número de canais, de forma a otimizar a utilização do espectro (art. 3º, inciso IX do Regulamento do SME).

Portanto, fica evidenciado que as estações móveis são indispensáveis à efetivação da prestação de serviço de comunicação.

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.

Embora as normas contidas na Lei nº 9.472/97 não veiculam conteúdo tributário, suas disposições podem servir ao propósito do Direito Tributário na medida em que, ao instituir procedimentos, atividades e utilidades tecnológicas, fornece definições capazes de orientar quanto ao alcance e abrangência dos negócios jurídicos relevantes ao Direito Tributário.

Nesse sentido, é acolhida a definição de serviço de telecomunicações contida no art. 60 da Lei nº 9.742/97:

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,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Conforme art. 4º do Estatuto Social da Nextel Telecomunicações Ltda., a sociedade tem por objeto social a prestação de serviço móvel especializado (SME) e de serviços em geral pertinentes ao ramo das telecomunicações, o comércio, a importação e exportação de equipamentos e produtos relacionados com a atividade de telecomunicações, bem como outras atividades que possibilitem o desenvolvimento do comércio dos referidos equipamentos e produtos. Trata-se, em resumo, de exploração dos serviços de telecomunicações, pois todas as hipóteses que compõem o objeto social são voltadas para o desenvolvimento da prestação de serviço de comunicação.

Portanto, se esses serviços são colocados à disposição do usuário, pela Recorrida, que detém a concessão, os equipamentos e os meios necessários à realização dos mesmos, é claro que a Autuada é prestadora de serviços de telecomunicação, cabendo-lhe, por consequência, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente sobre tais serviços em sua integralidade.

No caso em tela, não restam dúvidas de que a Recorrida oferta a locação de aparelhos como indispensável à efetivação do contrato de prestação do serviço móvel especializado. Os serviços ofertados por ela promovem a comunicação entre seus usuários, por intermédio da interligação de seus equipamentos à rede pública de telecomunicações, fornecendo as condições materiais (meios) para que a comunicação se efetive. Dizem, portanto, respeito a uma relação negocial onerosa, cuja importância ao Direito Tributário é inegável e a incidência do ICMS líquida e certa.

Ressalta-se que o trabalho fiscal encontra respaldo também no art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, que trata da base de cálculo do ICMS, e no art. 50 do RICMS/02, que reproduz a norma constitucional, de acordo com os quais os valores referentes a aluguéis ou locação de equipamentos/aparelhos de propriedade da operadora do serviço, necessários à prestação do serviço de comunicação, integram a base de cálculo do ICMS.

### LC 87/96

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;

### RICMS/02

Art. 50 - Integram a base de cálculo do imposto:

(...)

II - nas prestações, todas as importâncias recebidas ou debitadas ao tomador do serviço, como

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

juro, seguro, desconto concedido sob condição e preço de serviço de coleta e entrega de carga.

Na hipótese do inciso X do art. 43 do RICMS/02, incluem-se também na base de cálculo do imposto, 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.

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;

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.

No mesmo sentido, é a decisão proferida pela 3ª Câmara desse colendo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

18155/07/3ª. DOC. PUBLICADO NO DIÁRIO OFICIAL EM 7/6/2007 - CÓPIA WEB 1

ACÓRDÃO: 18.155/07/3A RITO: SUMÁRIO

IMPUGNAÇÃO: 40.010119098-38

IMPUGNANTE: TELEMIG CELULAR S.A.

PROC. S. PASSIVO: DANIELA SILVEIRA LARA/OUTRO(S)

PTA/AI: 01.000152957-60

INSCR. ESTADUAL: 062728155.00-80

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ORIGEM: DF/BH-3

### EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – BASE DE CÁLCULO – LOCAÇÃO – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. CONSTATADA A FALTA DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO ICMS DOS VALORES COBRADOS A TÍTULO DE LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS VINCULADOS À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO/TELECOMUNICAÇÃO, EM DESACORDO COM A PREVISÃO CONTIDA NO ART. 43, INCISO X E § 4º, DO RICMS/02 (E CORRESPONDENTE NO RICMS/96), ACARRETANDO AS EXIGÊNCIAS DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO DE 50% (CINQUENTA POR CENTO) SOBRE O VALOR DO IMPOSTO. INFRAÇÃO PLENAMENTE CARACTERIZADA. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.

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 Recorrida, dentro da hipótese de incidência do ICMS estabelecida pela Constituição Federal.

No que diz respeito à aplicação da penalidade prevista no art. 54, inciso VI, § 4º da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, observando-se as cópias dos documentos fiscais, por amostragem (fls. 68/97), que instruem os autos, constata-se, sem qualquer esforço, que a Autuada emitiu NFSTs com indicação dos valores cobrados de seus clientes, discriminados por serviços, permitindo observar quais serviços foram levados à tributação do ICMS ou não.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

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

(...)

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

O art. 54, inciso VI contém uma norma geral que deve ser utilizada nas situações em que o contribuinte deixa de apor no documento fiscal algum requisito exigido pela legislação (como, por exemplo, o número do lote no caso dos medicamentos) e que não haja nenhuma punição mais específica para tal transgressão.

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

Art. 215. As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - por documento:

(...)

f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quando se tratar de transportador autônomo: 42  
(quarenta e duas) UFEMG;

(Grifou-se)

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

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

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

Assim, restando caracterizada a infração tributária e corretamente demonstradas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação, e não tendo a Recorrida apresentado nenhuma prova capaz de ilidir o trabalho fiscal, afigura-se legítimo o lançamento em exame, apenas com a exclusão da multa isolada.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer as exigências de ICMS e multa de revalidação. Vencidos, em parte, os Conselheiros Antônio César Ribeiro (Revisor), André Barros de Moura e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe negavam provimento, nos termos do acórdão recorrido. Vencida, também em parte, a Conselheira Ivana Maria de Almeida, que lhe dava provimento, nos termos do voto vencido. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 19 de abril de 2013.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Presidente**

**René de Oliveira e Sousa Júnior  
Relator**

R