

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS
--

Acórdão:	22.852/18/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000521607-16	
Impugnação:	40.010141235-33	
Impugnante:	Byal Telecom Ltda. - EPP	
	IE: 001032904.00-49	
Proc. S. Passivo:	Leonardo de Lima Naves/Outro(s)	
Origem:	DF/Uberlândia	

EMENTA

CRÉDITO TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA. Nos termos do art. 173, inciso I, do Código Tributário Nacional o prazo decadencial aplicável ao lançamento de ofício é de 5 (cinco) anos contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. No caso dos autos, não se encontra decaído o direito da Fazenda Pública Estadual de formalizar o crédito tributário.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - BASE DE CÁLCULO – REDUÇÃO INDEVIDA - INTERNET VIA RÁDIO. Constatou-se que a Autuada utilizou indevidamente a redução de base de cálculo prevista no item 32 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, na prestação de Serviço de Comunicação Multimídia (SCM), erroneamente enquadrado na modalidade de provimento de Serviço de Conexão à Internet (SCI). Procedimento fiscal respaldado pelo art. 43, inciso X, do RICMS/02. Exigências de ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Entretanto, devem ser excluídas as parcelas de ICMS cabíveis ao estado de localização do usuário do serviço de comunicação, referentes ao período de janeiro a novembro de 2011 e, também, a penalidade isolada do exercício de 2011, tendo em vista que a norma que lhe suporta a exigência somente entregou em vigor em 1º/01/12.

Decadência não reconhecida. Decisão unânime.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre redução indevida da base de cálculo do ICMS incidente nas prestações de Serviços de Comunicação Multimídia (SCM), modalidade internet de alta velocidade via rádio, no período de 01/01/11 a 30/11/15, tendo em vista a equivocada classificação de tais atividades como Serviço de Valor Agregado (SVA), modalidade Provedor de Conexão de Serviços de Internet (PSCI), em discordância com as definições técnicas e legais da matéria, que definem a atividade como um típico SCM, modalidade internet banda larga, sujeito à incidência do ICMS.

As exigências foram apuradas com base nos valores das prestações de serviço constantes das Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação (NFSTs) emitidas pela Autuada (Anexo I) ou, na sua falta, com base no valor total das

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prestações informado nas Declarações de Apuração e Informação do ICMS (DAPIs) (Anexo II). Também foram utilizadas no lançamento informações apuradas pelo confronto dos Anexos I e II (que resultaram no Anexo III), como forma de evitar bitributação e valores duplicados.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambas da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 43/60.

Conforme documentos de fls. 385, foi negado seguimento à impugnação apresentada pela Autuada, por restar caracterizada a intempestividade.

Inconformada, a Autuada apresenta, por procurador regularmente constituído, a Reclamação de fls. 391/407.

A 3ª Câmara deste Conselho, em sessão realizada no dia 21/02/17, conforme decisão consubstanciada no Acórdão nº 22.342/17/3ª (fls. 419/421), indefere a Reclamação, mas releva a intempestividade da impugnação, determinando que o PTA seja encaminhado à Fiscalização para manifestação fiscal a respeito da Peça de Defesa.

A Fiscalização reformula o lançamento às fls. 424.

Aberta vista, a Impugnante manifesta-se às fls. 468/487.

A Fiscalização novamente manifesta-se às fls. 489/509.

A Assessoria do CC/MG, em Parecer de fls. 580/605, opina, em preliminar, pela rejeição da prefacial arguida e pelo indeferimento da prova pericial requerida. Quanto ao mérito, opina por não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período de 01/01/11 a 30/09/11 e pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário às fls. 424/464 e, também, para excluir as parcelas do ICMS cabíveis ao estado de localização do usuário do serviço de comunicação também em relação ao período de janeiro a novembro de 2011, com fulcro no LRS apresentado e, ainda, para excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75 no exercício de 2011, período em que a norma ainda não se encontrava vigente.

DECISÃO

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

Das Preliminares

Da Alegação de Nulidade

A Impugnante afirma que o Auto de Infração seria nulo em razão de erro de direito, tendo em vista que os Agentes Fiscais, ao tributar todo o faturamento da empresa como se SCM fosse, deixaram de dar aplicabilidade às disposições do Convênio ICMS nº 078/01 e ao Item 32 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02, não

considerando no lançamento a redução da base de cálculo que se aplica à parcela dos valores referente ao SCI. Cita Doutrina.

Entretanto, a matéria suscitada, qual seja, base de cálculo tributável pelo imposto, não tem natureza de questão preliminar, mas é parte integrante e inseparável do próprio mérito.

Oportuno registrar que o Auto de Infração contém os elementos necessários e suficientes para que se determine, com segurança, a natureza das infrações. As infringências cometidas e as penalidades aplicadas encontram-se legalmente embasadas. Todos os requisitos foram observados, formais e materiais, imprescindíveis para a atividade do lançamento, previstos nos arts. 85 a 94 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA), aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Induidoso que a Autuada compreendeu e se defendeu claramente da acusação fiscal, completa e irrestritamente, conforme se verifica pela impugnação apresentada, que aborda todos os aspectos relacionados com a situação objeto da autuação, não se vislumbrando, assim, nenhum prejuízo ao exercício da ampla defesa.

Não é o fato de a Impugnante discordar da infringência que lhe é imputada ou das infrações apontadas pelo Fisco, que acarreta a nulidade do lançamento, mas sim a existência de questões formais ou preliminares que, se confirmadas, inviabilizariam a própria análise do mérito, hipótese que não se vislumbra no presente caso.

Em se tratando de questão meritória, cabe a ela comprovar as suas alegações e não, pedir o reconhecimento de nulidade do feito fiscal.

O Auto de Infração foi lavrado conforme disposições regulamentares e foram concedidos à Autuada todos os prazos legalmente previstos para apresentar a sua defesa, em total observância ao princípio do contraditório.

O presente lançamento trata de exigência baseada em provas concretas do ilícito fiscal praticado.

As provas serão analisadas no mérito e não em preliminar, razão pela qual rejeita-se a arguição de nulidade do Auto de Infração.

Do Pedido de Prova Pericial

A Impugnante pleiteia a produção de prova pericial, como forma de comprovação de suas alegações, por entender ser necessária à elucidação de eventuais obscuridades deste processo.

Para tanto, formula os quesitos de fls. 59 (frente e verso), reiterados às fls. 486 (frente e verso).

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 dispondendo 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.

Assim, 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.

Entretanto, verifica-se que os argumentos carreados aos autos pela Fiscalização, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Os quesitos vinculam-se a três distintas questões:

- Quesitos 1 e 2: definição e alcance das expressões SVA e SCM e efeitos tributários decorrentes dessa conceituação. As definições de SVA e SCM estão contidas em normas específicas da matéria, as quais serão analisadas na discussão do mérito. Além disso, interpretação e aplicação da legislação tributária para definição da base de cálculo do imposto não é conteúdo especial que exija conhecimentos de que o Fisco não disponha, mas sim matéria precípua e elementar da atividade de fiscalização, razão pela qual não sujeita a perícia;

- Quesitos 3 a 6: exigência de ICMS sobre serviços de comunicação prestados a usuários situados em outros estados. O Fisco já reconheceu a impropriedade das exigências e promoveu a exclusão dessa parcela do crédito tributário na reformulação de fls. 424/464. Ademais, essa questão também não demanda qualquer conhecimento específico passível de perícia, bastando identificar, no arquivo eletrônico do Contribuinte, os usuários situados em outras unidades da federação, o que foi providenciado pelo Fisco;

- Quesitos 7 a 9: escrituração de créditos do imposto e direito ao seu aproveitamento para compensação com os débitos. Matéria também inerente à atividade de fiscalização, regulada pela legislação de regência do imposto, sem qualquer exigência de conhecimento específico de que o Fisco e o Contribuinte não disponham. Por essa razão, será analisada na discussão de mérito.

Como restou demonstrado que os quesitos propostos não demandam especialista com conhecimentos técnicos específicos e as respostas aos questionamentos já se encontram no conjunto probatório constante dos autos, indefere-se o pedido de produção de prova pericial, por ser desnecessária para a compreensão das irregularidades apuradas, nos termos do art. 142, § 1º, inciso II, alínea "a", do RPTA:

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;

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre redução indevida da base de cálculo do ICMS incidente nas prestações de Serviços de Comunicação Multimídia (SCM), modalidade internet de alta velocidade via rádio, no período de 01/01/11 a 30/11/15, tendo em vista a equivocada classificação de tais atividades como Serviço de Valor Agregado (SVA), modalidade Provedor de Conexão de Serviços de Internet (PSCI), em discordância com as definições técnicas e legais da matéria, que definem a atividade como um típico SCM, modalidade internet banda larga, sujeito à incidência do ICMS.

As exigências foram apuradas com base nos valores das prestações de serviço constantes das Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicação (NFSTs) emitidas pela Autuada (Anexo I) ou, na sua falta, com base no valor total das prestações informado nas Declarações de Apuração e Informação do ICMS (DAPIs) (Anexo II). Também foram utilizadas no lançamento informações apuradas pelo confronto dos Anexos I e II (que resultaram no Anexo III), como forma de evitar bitributação e valores duplicados.

Exigências de ICMS, Multa de Revalidação do art. 56, inciso II e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c”, ambas da Lei nº 6.763/75.

Inicialmente, a Impugnante pleiteia que seja considerado decaído o direito de lançar, relativamente aos fatos geradores compreendidos entre janeiro e setembro de 2011, sendo aplicável o disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional (CTN).

O dispositivo legal apontado pelo Contribuinte para defender a decadência do crédito tributário está relacionado à homologação ficta ou tácita do imposto que foi efetivamente declarado e pago, o que não é o caso da exigência fiscal contida no Auto de Infração, na medida em que as irregularidades tributárias apuradas pelo Fisco resultaram em imposto devido que não foi declarado e nem pago.

Portanto, não há que se falar em homologação do lançamento, e sim, em exigência de ofício do tributo devido, com os acréscimos legais, no prazo decadencial previsto no art. 173, inciso I, do CTN, que assim prescreve:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(...)

Sobre o tema, decidiu o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 76977 RS 2011/0191109-3, de 12/04/12:

TRIBUTÁRIO. CREDITAMENTO INDEVIDO DE ICMS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. APLICAÇÃO DA REGRA PREVISTA NO ART. 173, I, DO CTN. PRECEDENTES.

(...)

2. "NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO OCORRE O RECOLHIMENTO EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, DEVE A AUTORIDADE FISCAL PROCEDER AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), INICIANDO-SE O PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO FEITO (ART. 173, I, DO CTN)." (RESP 973189/MG, REL. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/09/2007, DJ 19/09/2007, P. 262). AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. DECISÃO UNÂNIME (GRIFOU-SE)

Mais recentemente, pronunciou-se o STJ, no Agravo Regimental nos EDcl no REsp 1264479/SP, em acórdão de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, publicado em 10/08/16:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO. DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. ART. 173, I, DO CTN. VÍCIO NA NOTIFICAÇÃO. FALTA DE PREQUESTIONAMENTO.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO, POR OCASIÃO DO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU O ENTENDIMENTO DE QUE A DECADÊNCIA PARA A CONSTITUIÇÃO DE TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO DEVE SER CONTADA NA FORMA DO ART. 173, I, DO CTN, PARA OS CASOS EM QUE A LEI NÃO PREVÊ O PAGAMENTO ANTECIPADO OU QUANDO, EXISTINDO TAL PREVISÃO LEGAL, O RECOLHIMENTO NÃO É REALIZADO.

2. A ALEGAÇÃO DE QUE A NOTIFICAÇÃO DO LANÇAMENTO NÃO OCORREU DENTRO DO PRAZO DECADENCIAL NÃO FOI ENFRENTADA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO, RAZÃO PELA QUAL INCIDE, NO PONTO, O ENTENDIMENTO CONTIDO NA SÚMULA 282 DO STF.

3. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

E também no AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 533.405-RS (2014/0144927-8):

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. ARTIGO 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO FIRMADO NO RESP 973.733/SC, SOB O RITO DO ARTIGO 543-C DO CPC.

1. A PRIMEIRA SEÇÃO DESTA CORTE, NO JULGAMENTO DO RESP 973.733/SC, SUBMETIDO AO RITO DO ART. 543-C DO CPC, FIRMOU A COMPREENSÃO DE QUE NOS CASOS DE TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO, QUANDO NÃO HÁ O PAGAMENTO ANTECIPADO – CASO DOS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AUTOS - O PRAZO DECADENCIAL PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO É AQUELE ESTABELECIDO NO ART. 173, I, DO CTN.

2. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO.

Ressalta-se que este Conselho tem decidido, reiteradamente, em situações semelhantes, que a decadência é regida pelo art. 173, inciso I, do CTN, o qual determina que o prazo de cinco anos se conta a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Portanto, da análise das peças que compõem os autos, tem-se que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2011, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/12, findando-se em 01/01/17.

Considerando-se que o Auto de Infração foi lavrado em 23/08/16 (fls. 07) e que a Autuada foi notificada do lançamento em 05/09/16 (fls. 40), verifica-se que não ocorreu a decadência do direito de a Fiscalização formalizar o crédito tributário ora em exame.

A Impugnante afirma que os serviços de comunicação por ela prestados durante o período autuado foram de provimento de acesso à internet por radiofrequência, atividade enquadrada como PSCI, nos termos da Norma nº 004/95 e da Resolução Anatel nº 614/13, razão pela qual estaria correta a utilização da redução de base de cálculo prevista na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 78/01 e no art. 32 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Provimento de acesso a serviços internet é um conjunto de atividades que permite, dentre outras utilidades, a autenticação ou reconhecimento de um usuário para acesso a serviços internet, como pode ser visto na “Proposta de Regulamento para o uso de serviços e redes de telecomunicações no acesso a serviços internet”, integrante da “Consulta Pública nº 417, disponível no sítio eletrônico [“http://sistemas.anatel.gov.br/sacp/Contribuicoes/TextoConsulta.asp?CodProcesso=C329&Tipo=1&Opção=andamento”](http://sistemas.anatel.gov.br/sacp/Contribuicoes/TextoConsulta.asp?CodProcesso=C329&Tipo=1&Opção=andamento)”.

O serviço prestado pelo provedor de acesso à internet, denominado Serviço de Conexão à Internet (SCI), não depende de concessão, permissão ou autorização da Anatel e independente dos meios e tecnologias utilizados, tais como acesso discado, ADSL, radiofrequência, cabo, entre outras.

O SCI deverá estar associado a um serviço de telecomunicações devidamente regulamentado pela Anatel, ou seja, ao se contratar um serviço de provimento internet, entendido como a junção efetiva de uma conexão/autenticação na rede mundial e a transmissão efetiva de dados entre dois pontos de acesso, há a necessidade de se contratar não apenas o provimento de SCI, mas, também, um prestador de serviços de telecomunicações que lhe dê suporte.

A contratação desse suporte não é opcional, pois o serviço de provimento de acesso à internet não é possível de ser prestado se o sistema do PSCI não estiver conectado a uma rede de telecomunicações que o interligue ao usuário do serviço e também à rede mundial de computadores, a denominada “internet”.

A Byal Telecom Ltda – EPP, ora Autuada, reconhece em sua impugnação que não pôde restringir a sua atuação apenas como provedora de acesso à internet, tendo de se constituir também, devidamente autorizada pela Anatel, como uma prestadora de serviços de telecomunicações, fornecendo a seus clientes por meio de infraestrutura própria de radiofrequência, a capacidade de transmissão, emissão e recepção de informações multimídia, que dá suporte à conexão internet por ela também oferecida.

Portanto, é incontroverso nos autos o fato de que a Impugnante, durante todo o período autuado, estando devidamente enquadrada nas regras estabelecidas pela Anatel, prestou a seus clientes SCM de internet banda larga agregado a um SVA de provimento do Serviço de Conexão à Internet (SCI).

A controvérsia reside no entendimento da Impugnante de que, mesmo sendo o SCM suporte indispensável à prestação do SVA (SCI), os dois serviços prestados seriam distintos e individualizáveis com base nas definições estabelecidas pela Anatel, merecendo tratamento tributário também diferente.

Sendo assim, a Impugnante entende que deveria ter sido autuada pela aplicação indevida da redução da base de cálculo somente sobre a parcela de suas prestações de SCM, excluindo-se a parcela do SCI, que teria direito ao benefício, mesmo sendo uma prestação vinculada e dependente do próprio SCM.

Para melhor compreender a diferença entre um prestador de SCM e um prestador de SCI é preciso voltar ao início dos anos 90, quando o uso da internet se iniciava. Naquela época, tinha-se um sistema de telecomunicações estatal e o acesso à internet era discado. As operadoras de telecomunicação eram concessionárias públicas e não podiam efetuar os procedimentos necessários ao acesso à internet (autenticação do usuário e fornecimento de endereço IP).

Neste contexto, surgiu a figura dos “provedores de internet”, empresas que faziam esses procedimentos de autenticação do usuário e fornecimento de IP, mediante cobrança de uma mensalidade, a qual incluía mais alguns serviços como contas de e-mail, grupos de bate-papo, conteúdos, antivírus, etc.

Em resumo, existiam duas distintas empresas, que prestavam dois diferentes serviços, com dois contratos também distintos e mediante o pagamento de duas mensalidades, uma a cada uma delas. Algumas das empresas que prestavam o SCI àquela época existem até os dias de hoje, tendo se adaptado à nova realidade do mercado, como é o caso do Uol.com, Terra.com e Globo.com.

Naquela época, diversos contribuintes ingressaram com processos no Poder Judiciário questionando a incidência do ICMS sobre os serviços prestados pelos provedores de internet, o que culminou com o Enunciado de Súmula nº 334 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), o qual dispõe que **“o ICMS não incide no serviço dos provedores de acesso à Internet”**.

As decisões que culminaram nesse dispositivo tiveram como premissa o fato de existirem duas empresas contratadas pelo usuário: uma de telecomunicações, fornecendo o canal de transferência efetiva de dados e sinais entre dois pontos (SCM),

e outra, o “provedor de internet”, prestando um SCI para autenticação e fornecimento de endereço de IP (além de outros SVAs adicionados).

Naquela época a definição de SVA podia ser encontrada no art. 61 da Lei Federal nº 9.472/97, Lei Geral de Telecomunicações (LGT):

Art. 61. Serviço de valor adicionado é a atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicações que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.

§ 1º Serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicações, classificando-se seu provedor como usuário do serviço de telecomunicações que lhe dá suporte, com os direitos e deveres inerentes a essa condição.

§ 2º É assegurado aos interessados o uso das redes de serviços de telecomunicações para prestação de serviços de valor adicionado, cabendo à Agência, para assegurar esse direito, regular os condicionamentos, assim como o relacionamento entre aqueles e as prestadoras de serviço de telecomunicações.

Como se vê, restava claro que o provedor de SVA era uma empresa distinta, não operadora de SCM de internet, mas sim usuária desse serviço.

A situação fática era a seguinte: o usuário do serviço de comunicação prestado por uma empresa de telefonia fixa (concessionária pública), utilizando-se de um software discador instalado em seu computador e fornecido pelo provedor de internet que “discava” para o número desse mesmo provedor, o qual “atendia” e fazia um processo de autenticação e conexão à internet, caracterizado pelos sons peculiares emitidos pelo modem do próprio computador. Tal provedor poderia até mesmo ser gratuito, como no modelo implantando à partir do ano 2000, pela empresa IG – Internet Gratuita.

Para conseguir prestar esse SCI ao usuário, o provedor contratava da operadora de telefonia fixa vários terminais telefônicos para poder receber as chamadas dos usuários e também para conectar a chamada recebida com o *backbone* de internet, pois a linha de telefone fixo era o mecanismo disponível àquela época para transitar os dados da internet até o usuário e vice-versa.

No início dos anos 2000, com o avanço da tecnologia e a mudança da realidade fática, a Anatel aprovou a Resolução nº 272/01, cujo anexo contém o Regulamento do Serviço de Comunicação Multimídia – SCM. Nas justificativas da publicação, a própria Anatel já ressaltava a nova realidade do mercado, na qual as operadoras de telecomunicação já prestavam serviço de comunicação multimídia em banda larga, situação que demandava a regulamentação de um serviço que materializasse a “convergência tecnológica”. Observe-se:

Resolução nº 272, de 9 de agosto de 2001

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O CONSELHO DIRETOR DA AGÊNCIA NACIONAL DE TELECOMUNICAÇÕES - ANATEL, no uso das atribuições que lhe foram conferidas pelo art. 22 da Lei nº 9.472, de 16 de julho de 1997, e pelos arts. 17 e 35 do Regulamento da Agência, aprovado pelo Decreto nº 2.338, de 7 de outubro de 1997,

CONSIDERANDO o disposto no art. 214 da Lei nº 9.472, de 1997;

CONSIDERANDO o contínuo desenvolvimento tecnológico das plataformas que suportam a prestação dos serviços de telecomunicações, a possibilidade da prestação de serviços multimídia em banda larga pelos operadores de telecomunicações e as várias solicitações encaminhadas à Anatel para a regulamentação de um serviço que materialize a convergência tecnológica;

Nesse contexto, o art. 3º do Anexo à Resolução Anatel nº 272/01 trouxe a definição de Serviço de Comunicação Multimídia:

Art. 3º O Serviço de Comunicação Multimídia é um serviço fixo de telecomunicações de interesse coletivo, prestado em âmbito nacional e internacional, no regime privado, que possibilita a oferta de capacidade de transmissão, emissão e recepção de informações multimídia, utilizando quaisquer meios, a assinantes dentro de uma área de prestação de serviço.

O Serviço de Comunicação Multimídia possibilitou o grande salto da internet e passou a ser conhecido como “internet banda larga”. Deste modo, devido à não limitação da quantidade de licenças e ao preço razoável para sua obtenção, pequenas e médias empresas, que anteriormente eram apenas “provedores de internet”, passaram a ser detentoras de autorização para a prestação do próprio SCM e tornaram-se, também, operadoras de telecomunicações.

Após a privatização do sistema Telebrás, ocorrida em meados dos anos 90, foram criadas empresas de telefonia fixa chamadas de “espelhos” (autorizadas). Aliado a isso, com o grande avanço da telefonia celular, bem como com o crescimento do serviço de TV por assinatura, a internet banda larga passou a ser oferecida por meio de diversas tecnologias, passando a não mais demandar a intervenção de uma terceira empresa (provedor de internet) para ultimar essa conexão, uma vez que essa necessidade decorria da existência apenas de concessionárias de telefonia fixa que, como já dito, só podiam exercer a atividade de telecomunicações.

Assim, a operadora de telecomunicações passou a poder executar todas as etapas do serviço: “canal de comunicação de dados + autenticação na rede + fornecimento de endereço IP”, cobrando um só preço por todo o trabalho, também prestado de forma una.

A exceção a essa convergência dos serviços de conexão e de comunicação de dados ocorre apenas com as concessionárias de telefonia fixa, cujos serviços de

internet ainda necessitam da intervenção de um provedor de conexão à internet que conecte o usuário à rede mundial como ocorre, por exemplo, com a Oi S/A.

Com as empresas de comunicação multimídia não foi diferente: tais empresas passaram a oferecer um único serviço, internet banda larga, por um único preço e a concorrerem no mercado com empresas de telefonia fixa, telefonia móvel e de TV por assinatura.

Importante ressaltar que tal situação acabou por alterar a premissa na qual foi editado o Enunciado de Súmula nº 334 do STJ, qual seja, a existência de duas empresas diferentes, uma prestando o SVA de conexão, e a outra o SCM. De fato, passou a existir apenas uma empresa, prestando um único serviço, por um só preço, não mais se verificando a existência de um SVA individualizado, desvinculado do serviço de comunicação. O serviço passou a ser apenas um, prestado mediante pagamento de apenas um valor.

Desde o início dos anos 2000, a discussão a respeito da forma de incidência do ICMS sobre os serviços de internet banda larga foi objeto de diversas ações judiciais, propostas pelas grandes operadoras de telecomunicações, tendo sido pacificada a incidência de ICMS sobre tal modalidade de serviço.

Atualmente, todas as grandes operadoras de telecomunicações tributam integralmente os serviços de internet banda larga prestados, não havendo dúvida alguma sobre a incidência do imposto estadual na operação.

Entretanto, algumas pequenas empresas, confundindo deliberadamente os conceitos de serviço de internet banda larga com os antigos e dispensáveis provedores independentes de conexão à internet, vêm se auto intitulado “provedores de acesso à internet”.

Desta forma, embora prestem um SCM (internet banda larga), tais empresas buscam deixar de recolher o ICMS incidente na operação e, ainda, confundir o Poder Judiciário a respeito da verdadeira natureza de suas atividades, causando prejuízo tanto aos cofres públicos, quanto às outras empresas de comunicação que atuam no mercado observando a legislação de regência do imposto.

Ciente das mudanças na realidade no mercado de internet, decorrentes do avanço das tecnologias utilizadas pelas operadoras de telecomunicações, mais recentemente a Anatel aprovou o novo Regulamento do **Serviço de Comunicação Multimídia-SCM**, consubstanciado no Anexo à Resolução nº 614, de 28 de maio de 2013, que apresenta a definição mais atualizada de tal classe de serviço:

Art. 3º O SCM é um serviço fixo de telecomunicações de interesse coletivo, prestado em âmbito nacional e internacional, no regime privado, que possibilita a oferta de capacidade de transmissão, emissão e recepção de informações multimídia, permitindo inclusive o provimento de conexão à internet, utilizando quaisquer meios, a Assinantes dentro de uma Área de Prestação de Serviço.

(Destacou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se que, ao incluir a expressão “*permitindo inclusive o provimento de conexão à internet*” no conceito de Serviço de Comunicação Multimídia, a Anatel reconheceu que o mercado já atuava assim há bastante tempo, apenas adequando a normatização à realidade existente.

Tal conclusão, também pode ser extraída da leitura da Análise nº 304/2013-GCMB, de 17/05/13, elaborada pelo Conselheiro Relator da Anatel, Sr. Marcelo Bechara de Souza Hobaika, que culminou com a edição no novo Regulamento do Serviço de Comunicação Multimídia – SCM. No trecho do documento que cuida da questão aqui abordada (itens 5.32 a 5.74), relevam os seguintes pontos:

5.58. EM SEGUIDA, O PARECER Nº 864/2011/ALM/CGNS/CONJUR-MC/CGU/AGU, DE 26/07/2011, CONCLUIU PELO ACOLHIMENTO DA CITADA NOTA, NOS MOLDES SEGUINTE:

(...)

OCORRE, NO ENTANTO, QUE A SECRETARIA DE TELECOMUNICAÇÕES, PELA NOTA TÉCNICA ACOSTADA ÀS FLS. 18/25, AO ANALISAR A SITUAÇÃO ATUAL DO SERVIÇO DE CONEXÃO À INTERNET (SCI) OBSERVOU QUE **“PARA O ACESSO A REDE MUNDIAL DE COMPUTADORES NÃO É TÉCNICAMENTE NECESSÁRIA A INTERMEDIÇÃO DO PSCI**. ASSIM SENDO, NO SERVIÇO MÓVEL PESSOA (SMP) E EM PARTE DOS AUTORIZATÓRIOS DO **SCM**, HÁ OFERTA DIRETA DE CAPACIDADE ‘DEDICADA’ DE TRANSMISSÃO, EMISSÃO E RECEPÇÃO DE INFORMAÇÕES MULTIMÍDIA PARA ACESSO A INTERNET EM BANDA LARGA”.

ORA, SE NÃO EXISTE MAIS NECESSIDADE DA INTERMEDIÇÃO DO PROVEDOR DO SERVIÇO DE CONEXÃO À INTERNET (PSCI) PARA A CONEXÃO A INTERNET EM BANDA LARGA É PORQUE **O SCI CONFUNDE-SE COM O PRÓPRIO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO MULTIMÍDIA**, ESSA AFIRMAÇÃO É CORROBORADA PELA NOTA TÉCNICA, VERBIS:

“TÉCNICAMENTE, NÃO HÁ NECESSIDADE DE PARTICIPAÇÃO DO PSCI NO ACESSO À INTERNET BANDA LARGA, JÁ QUE O PRÓPRIO DETENTOR DA INFRAESTRUTURA PODE PROVER DIRETAMENTE ESSE ACESSO. EM GERAL, A CONEXÃO À INTERNET PASSOU A CONSTITUIR FUNCIONALIDADE INERENTE AO PRÓPRIO SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÕES...

(...)

5.59. DE SE VER QUE O CITADO PARECER EXARA O ENTENDIMENTO DE QUE **O SCI, EM RELAÇÃO À INTERNET EM BANDA LARGA (COMPREENDIDAS AQUI OS ACESSOS NÃO DISCADOS) TERIA DEIXADO DE SER UM SVA PARA AGREGAR A DEFINIÇÃO DE UMA MODALIDADE DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÕES, A EXEMPLO DO SCM**.

(...)

5.67. RELEMBRO, POR FIM, QUE, ALÉM DE GERAR DUPLICIDADE DE MEIOS PARA A CONEXÃO À INTERNET, **A SOMA SCM E PSCI PODE SE APRESENTAR COMO UMA JANELA PARA MANOBRAS TRIBUTÁRIAS.** A NOTA TÉCNICA/MC/STE/DESUT/Nº 27/2011, CONTIDA NOS PRESENTES AUTOS E ACIMA CITADA, DESTACA O TEMA:

NO MODELO ATUAL, SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA MAJORITÁRIA, O IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS (ICMS) SOMENTE É COBRADO DOS PRESTADORES DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES. JÁ O SCI, POR SER CONSIDERADO SVA, NÃO SOFRE INCIDÊNCIA DO ICMS. COM RELAÇÃO A ESSE SERVIÇO, HÁ UMA DISCUSSÃO SOBRE A POSSIBILIDADE, OU NÃO, DE RECOLHIMENTO DE IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS (ISS), JÁ QUE ELE NÃO ESTÁ DENTRE AQUELES ELENCADOS NA LISTA ANEXA À LEI COMPLEMENTAR Nº 116, DE 31 DE JULHO DE 2003. (FL. 453)

5.68. DIANTE DISSO, CONSIDERO NECESSÁRIO ESPECIFICAR NORMATIVAMENTE **O QUE JÁ OCORRE NA PRÁTICA NAS REDES SCM A PARTIR DA AGREGAÇÃO DA REALIDADE À DEFINIÇÃO DO SERVIÇO**, INCLUSIVE DE ACORDO COM CONTRIBUIÇÕES RECEBIDAS EM CP NESSE SENTIDO.

(...)

15 CONTRIBUIÇÃO Nº 41 - (ID: 54817). DATA DA CONTRIBUIÇÃO: 16/09/2011. CONTRIBUIÇÃO: ALTERAÇÃO DE PARÁGRAFOS: [...] § 6º **SERVIÇOS DE AUTENTICAÇÃO BEM COMO DEMAIS PROCESSOS DE REDE NECESSÁRIOS AO PLENO FUNCIONAMENTO DOS SERVIÇOS SÃO PARTES INTEGRANTES DO SCM, DEVENDO SER DISPONIBILIZADOS, SEM ÔNUS ADICIONAL E GARANTIDA A LIBERDADE DE ESCOLHA DO ASSINANTE.** JUSTIFICATIVA: [...]. PARA O PARAGRAFO 6: NÃO FAZ SENTIDO A EXIGÊNCIA DO PSCI PARA O SCM. REDUZIR O DESVIO DO IMPOSTO DE MAIOR ALÍQUOTA QUE INCIDE SOBRE O SCM PARA UM DE MENOR ALÍQUOTA QUE INCIDE SOBRE OS SERVIÇOS DE VALOR ADICIONADO.

(DESTACOU-SE)

O que ocorre nos dias atuais é que a prestação de serviço de comunicação multimídia (internet banda larga) integrada ao serviço de conexão à internet (provedor) é cada vez mais expressiva, se comparada com a oferta isolada de provimento de conexão à internet.

As propagandas expostas na mídia praticamente já não oferecem SCI aos usuários, vendendo apenas uma conexão a uma velocidade cada vez maior, provida integralmente por apenas uma empresa, em consonância com a realidade atual do mercado, no qual os consumidores buscam apenas um SCM de internet banda larga cada vez mais eficiente. Interessante observar que o novo Regulamento do SCM também tratou da questão:

Art. 4º Para os fins deste Regulamento, aplicam-se as seguintes definições:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

V - Conexão à Internet: habilitação de um terminal para envio e recebimento de pacotes de dados pela Internet, mediante a atribuição ou autenticação de um endereço IP;"

(...)

Art. 64. A Prestadora do SCM que ofereça Planos para conexão à internet por meio de um Provedor de Serviço de Conexão à Internet (PSCI) que **integre seu Grupo Econômico deverá garantir em todas as ofertas a gratuidade pela conexão à internet.**

(Destacou-se)

Portanto, não há porque se confundir uma prestação de Serviço de Comunicação Multimídia que também possibilita a conexão à rede internet, com a prestação apenas do Serviço de Conexão à Internet por provedor de acesso. A segunda hipótese demandaria a contratação de uma rede de telecomunicação operada por uma outra empresa, que lhe dê suporte e viabilidade técnica para a conexão, o que não ocorre na hipótese dos autos, posto que Autuada presta ambos os serviços de forma absolutamente integrada, por meio de sua própria rede.

Analisando a legislação tributária, observa-se que o Item 32, do Anexo IV, do RICMS/02, prevê uma redução de 80% (oitenta por cento) na base de cálculo do ICMS incidente nas prestações onerosas de serviços de comunicação da modalidade de provimento de acesso à internet, realizadas por provedor de acesso.

De forma complementar, o subitem 32.1 estabelece que a redução será aplicada opcionalmente pelo Contribuinte, em substituição ao sistema normal de débito e crédito, mediante anotação no livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrências (RUDFTO), sendo vedada, nesse caso, a utilização de quaisquer créditos fiscais.

A Impugnante alega que, ao contrário do que vem entendendo o Fisco e o Conselho de Contribuintes, uma empresa enquadrada como PSCI pode também trabalhar com SCM, desde que autorizada pela Anatel. Salaria que o SCI, típico SVA, necessita obrigatoriamente de um SCM para concretizar a utilização da rede de internet, como previsto na Lei Federal nº 9.472/97. Conclui ser indubitável que PSCI e SCM andam lado a lado, o que demonstra o equívoco da premissa adotada.

Entretanto, o argumento apresentado não se sustenta nos fatos.

Não se vislumbra nos autos qualquer passagem em que o CC/MG ou Fisco tenham afirmado a impossibilidade de que uma única empresa preste os serviços de SCI e SCM, até mesmo porque tal afirmação não estaria em consonância com a realidade.

Conforme já descrito anteriormente, nos dias atuais ainda persiste no mercado uma modalidade de fornecimento de SCM internet banda larga que depende da existência de um PSCI como requisito para sua implementação: a internet provida pelo Sistema de Telefonia Fixa Comutada (STFC). Entretanto, não é esse o serviço prestado pela Autuada.

A própria Impugnante afirma que presta serviços de conexão de internet via rádio com suporte em meios e serviço de comunicação próprios, em atividade devidamente autorizada pela Anatel.

Como já dito anteriormente, o entendimento trazido pelo Fisco é no sentido de que, no caso da Autuada, o SCI foi absorvido pelo SCM de internet banda larga por ela prestado, o qual possui características próprias, inconfundíveis com um mero serviço autônomo de provimento de conexão à internet prestado por um provedor de acesso (PSCI).

Em outras palavras, o SCM prestado pela Autuada absorve a atividade de conexão correspondente, posto que integradas e indissociáveis, o que leva à uma cobrança única pela “disponibilização da internet”. Nessa linha, não há que se falar em prestação de dois distintos serviços, como pretende a Impugnante.

Dessa forma, sem razão o argumento.

A Impugnante alega que o § 2º do art. 64 da Resolução Anatel nº 614/13 (Regulamento do SCM) não se aplica às prestadoras de pequeno porte (com menos de 50.000 usuários), hipótese na qual se enquadra, o que lhe garantiria o direito à utilização da redução de base de cálculo no serviço de PSCI prestado.

Observe-se o dispositivo legal citado:

Art. 64. A Prestadora do SCM que ofereça Planos para conexão à internet por meio de um Provedor de Serviço de Conexão à Internet (PSCI) que integre seu Grupo Econômico deverá garantir em todas as ofertas a gratuidade pela conexão à internet.

§ 1º É assegurado a qualquer Provedor de Serviço de Conexão à Internet (PSCI) a oferta de conexão gratuita à internet de que trata o caput nas mesmas condições do PSCI que integre o Grupo Econômico, mediante definição de critérios isonômicos e não discriminatórios de escolha.

§ 2º A exigência contida neste artigo não se aplica às Prestadoras de Pequeno Porte.

Forçoso concluir que a legislação em comento não se aplica à Autuada, pois ela não oferta plano de conexão à internet por meio de um PSCI, que integre seu grupo econômico, mas sim por meio de sua própria estrutura. Esse PSCI, suposto integrante do mesmo grupo econômico da Autuada, de fato, não existe, cabendo a ela, sozinha, prestar ambos os serviços, remunerados por um único valor recebido dos usuários.

Em razão da já citada confusão fática entre o PSCI e o SCM no caso da internet banda larga provida por meio diverso do Serviço Telefônico Fixo Comutado (STFC), não existe mais a distinção prática entre os dois serviços, prestando a Autuada as duas atividades, de forma unificada, cobrando um valor único por ambas.

O serviço prestado pela Empresa Autuada, mesmo que artificialmente desdobrado em suas notas fiscais em dois (SCI e SCM), compõe uma só atividade de

comunicação multimídia contratada pelo usuário (provimento de internet), razão pela qual integralmente sujeito à incidência do ICMS.

Ao contrário do que tenta caracterizar, a Autuada não é uma simples provedora de acesso à internet, mas sim uma prestadora de serviço de comunicação multimídia que oferece a seus clientes serviço de comunicação multimídia com a funcionalidade de acesso à internet inclusa.

Por todo o exposto, restou demonstrado que, em todo o período autuado, a Impugnante prestava um típico SCM, utilizando-se de rede de telecomunicações própria – de radiofrequência, a qual possibilitou a oferta de capacidade de transmissão, emissão e recepção de informações multimídia, permitindo inclusive o provimento de conexão à internet, não se enquadrando, portanto, na condição de simples provedor de acesso e, por consequência, não fazendo *jus* a redução da base de cálculo do ICMS prevista no Item 32 da Parte 1 do Anexo IV do RICMS/02.

Dessa forma, sem razão o argumento apresentado.

Noutro giro, a Impugnante alega que parcela dos serviços prestados, vinculada a usuários situados em outros estados, foi indevidamente incluída na autuação.

Conforme consta do Termo de Rerratificação de fls. 424, da Manifestação Fiscal de fls. 425/428 e dos novos demonstrativos de fls. 429/464, o argumento da Impugnante foi acatado, tendo sido excluídas todas as parcelas do ICMS exigidas sobre serviços prestados a usuários situados em outros estados, bem como os reflexos em multas e juros, no período de 12/11 a 11/15.

No que tange ao período de 01/11 a 11/11, o Fisco afirma que, como a Impugnante só passou a emitir Nota Fiscal de Serviço de Comunicação (NFSC) em via única a partir de dezembro de 2011, somente a partir de então ela estava obrigada a entregar arquivos eletrônicos com os registros do Convênio ICMS nº 115/03.

Em razão dessa limitação, que dificultava o trabalho de Fiscalização, o Contribuinte foi intimado a apresentar, em meio magnético, os Registros Tipo 50 e 54, previstos no art. 10, §§ 1º ao 7º e Parte 2 do Anexo VII do RICMS/02, referentes ao exercício de 2011 (fls. 433), os quais viabilizariam a identificação do estado de localização dos tomadores do SCM.

Analisando as informações prestadas em meio magnético, o Fisco constatou divergências entre a somatória do valor contábil do livro Registro de Saídas (LRS), em confronto com a mesma rubrica nas DAPIs apresentadas pelo próprio Contribuinte, como informa em e-mail enviado ao Contribuinte (fls. 436) e demonstra, de forma exemplificativa, nos documentos de fls. 439/452, referentes aos meses de janeiro e fevereiro de 2011.

Intimado a explicar as divergências, o Contribuinte não mais se manifestou, como ressalta o Fisco às fls. 427. Em razão dessas divergências de totalização entre o LRS e a DAPI, o Fisco entendeu que estava impedido de utilizar essas informações na análise da impugnação do Auto de Infração (fls. 436).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A situação posta pelo Fisco não encontra amparo nos princípios jurídicos que regem a relação Fisco-Contribuinte.

Como afirma a manifestação fiscal, a autuação baseou-se nas informações contidas nas Notas Fiscais emitidas (Anexo I) e nas DAPIs apresentadas pelo Contribuinte (Anexo II) (fls. 489).

Entretanto é cediço na técnica jurídica que um documento inserido nos autos de um processo, não pode ser considerado válido para a prática de um determinado ato, e inválido quando utilizado em outro ato de contraposição àquele praticado anteriormente.

Em outras palavras, o documento não pode ser considerado válido para embasar a autuação e, ato contínuo, ser tido por inválido quando utilizado na defesa do Contribuinte Autuado. Ou as informações prestadas são válidas, ou são inválidas, não havendo como fundamentar a pretensão jurídica do Fisco de utilizá-las como base do lançamento e, em seguida, negar sua utilização como meio de defesa do Contribuinte.

Além disso, analisando a questão central da discussão, qual seja, a possibilidade de identificar as operações realizadas com usuários situados em outros estados, observa-se que ela não é diretamente afetada pela divergência no somatório dos valores contábeis mensais apontada pelo Fisco, posto que os dados detalhados das notas fiscais emitidas, inclusive o estado de localização do usuário, podem ser visualizadas no LRS apresentado.

Além disso, tomando como exemplo os dados de janeiro e fevereiro de 2011 apresentados exemplificativamente pelo Fisco para negar a exclusão pretendida pelo Contribuinte (fls. 437/463), nota-se que, quando somadas as operações interestaduais acobertadas por documento fiscal no período, o valor total não apresenta divergência em relação ao montante informado na mesma rubrica da DAPI.

No mês de janeiro de 2011, o LRS apresenta 3 (três) notas fiscais de operações realizadas com outros estados:

- NF 8493 (BA), no valor de R\$ 5.500,00 (fls. 437);
- NF 8277 (GO), no valor de R\$ 60,00 (fls. 437);
- NF 8371 (BA), no valor de R\$ 3.100,00 (fls. 438).

O somatório desses documentos fiscais totaliza R\$ 8.660,00 (oito mil seiscentos e sessenta reais), exatamente o mesmo valor constante na DAPI para operações interestaduais nessa competência (fls. 446).

O mês de fevereiro de 2011, também trazido pelo Fisco, não se mostra diferente. O LRS apresenta 5 (cinco) notas fiscais de operações realizadas com outros estados:

- NF 8493 (BA), no valor de R\$ 5.500,00 (fls. 450);
- NF 8007 (BA), no valor de R\$ 5.000,00 (fls. 450);
- NF 8522 (GO), no valor de R\$ 60,00 (fls. 450);
- NF 8601 (BA), no valor de R\$ 3.100,00 (fls. 451);

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- NF 8650 (GO), no valor de R\$ 85,90 (fls. 452).

O somatório desses documentos fiscais totaliza R\$ 13.745,90 (treze mil setecentos e quarenta e cinco reais e noventa centavos), também o mesmo valor declarado na DAPI para as operações interestaduais do período (fls. 460).

Valendo-se dos próprios exemplos utilizados pelo Fisco, conclui-se que, não obstante a existência de divergências de totalização entre o LRS e a DAPI, eles não se mostram presentes no que tange às operações interestaduais, o que reforça a impossibilidade de se deixar de observar no exercício de 2011, o critério de repartição das receitas nas operações interestaduais previsto na legislação e utilizado para o período de dezembro de 2011 a novembro de 2015.

Ademais, como já dito, a validade de um documento é situação juridicamente una, que se aplica indistintamente ao Fisco e ao Contribuinte no seio de um mesmo processo, não podendo ser modificada de acordo com o sujeito que utiliza esse documento.

Não obstante ter sido o pedido de exclusão das parcelas referentes a usuários situados em outros estados em relação ao período de 12/11 a 11/15, entende-se que o mesmo tratamento deve ser dispensado às competências 01/11 a 11/11.

Portanto, o crédito tributário deve ser reformulado, para excluir as parcelas do ICMS cabíveis ao estado de localização do usuário do serviço de comunicação, também em relação ao período de janeiro a novembro de 2011, com base nas informações constantes do LRS apresentado.

A Impugnante alega que, prevalecendo o entendimento de que os serviços prestados sejam SCM e não SVA, deve lhe ser reconhecido o direito aos créditos de ICMS que, por obediência à vedação de utilização de quaisquer outros créditos prevista no parágrafo único da Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 78/01, não foram apropriados quando da entrada das mercadorias.

O Decreto nº 46.698, de 30/12/14, com efeitos a partir de 1º/02/15, excluiu do art. 194, inciso V, do RICMS/02 a previsão de utilização pelo Fisco da verificação fiscal analítica (recomposição da conta gráfica), o que impede o atendimento, no âmbito do presente Auto de Infração, da compensação requerida.

Entretanto, atendidos os requisitos gerais e específicos para utilização do crédito de ICMS pelas entradas de mercadorias, não se vislumbra nenhum óbice a que a Autuada, respeitado o prazo decadencial, aproprie-se extemporaneamente do crédito não utilizado em razão da equivocada utilização, em suas operações, da redução da base de cálculo em comento.

Inclusive, antes da entrada em vigor do citado Decreto nº 46.698/14, em situação semelhante, o Fisco espontaneamente concedeu tais créditos quando ainda vigente a chamada recomposição da conta gráfica, como se vê no trecho do Acórdão CC/MG nº 20.937/16/2ª, abaixo transcrito:

DIANTE DO EXPOSTO, CORRETO O ENTENDIMENTO DO FISCO NO QUE TANGE AO AFASTAMENTO DA REDUÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO PREVISTA NO ITEM 32, ANEXO IV, PARTE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

1 DO RICMS/02 AOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO PRESTADOS PELA AUTUADA (CONEXÃO À INTERNET BANDA LARGA), UMA VEZ QUE ESTE SERVIÇO É DE TELECOMUNICAÇÃO NA MODALIDADE SCM, DISTINTO, PORTANTO, DO SIMPLES PROVIMENTO DE ACESSO (SVA).

QUANTO À APURAÇÃO DO IMPOSTO, ORA EXIGIDO, IMPORTANTE DESTACAR QUE O FISCO, AO EFETUAR A RECOMPOSIÇÃO DA CONTA GRÁFICA (FLS. 42/45), OBSERVANDO A NÃO CUMULATIVIDADE PREVISTA PARA O IMPOSTO, CONCEDEU OS CRÉDITOS DE ICMS DESTACADOS NAS NOTAS FISCAIS DE AQUISIÇÕES EFETUADAS PELA AUTUADA REFERENTES A MEIOS DE REDES TELECOMUNICAÇÕES UTILIZADOS PARA ESCOAR O TRÁFEGO DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS DE INTERNET BANDA LARGA GERADO NA PRÓPRIA REDE DELA E OBJETO DO PRESENTE LANÇAMENTO.

No que tange às multas exigidas, a Impugnante afirma que seu montante, próximo ao valor do tributo, tem natureza nitidamente confiscatória, conforme entendimento esposado pelo STF, razão pela qual devem ser reduzidas pelo menos a 20% (vinte por cento) do valor do ICMS cobrado.

No entanto, razão não lhe assiste.

Compulsando os autos, observa-se que o Fisco exigiu a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea "c", da Lei nº 6.763/75 e a Multa de Revalidação do art. 56, inciso II, do mesmo diploma legal:

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:

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;

(...)

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

Antes de adentrar na discussão a respeito de eventual efeito confiscatório das exações, imperioso apontar que a citada Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea

“c” foi acrescida na Lei nº 6.763/75 pelo art. 8º da Lei nº 19.978/11, com vigência a partir de 1º/01/12, nos termos do art. 17 do mesmo diploma legal.

Não obstante, o Fisco exigiu tal penalidade para todo o período autuado, que vai de 01/01/11 a 30/11/15, situação que afronta o princípio da irretroatividade das normas tributárias, no que tange aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2011, anterior à entrada em vigor da norma punitiva.

Registra-se por oportuno que a penalidade exigida seria mais benéfica do que aquela aplicável à conduta, no tocante ao exercício de 2011, qual seja 20% (vinte por cento) ao contrário de 40% (quarenta por cento) vigente no período anterior à Lei nº 19.978/11.

Nesse sentido, verificando que a aplicação de penalidades em matéria tributária guarda grande semelhança com o Direito Penal, tal qual ocorre naquele aspecto, aqui também imperioso que se verifique primeiramente a perfeita subsunção do fato à norma, e a clara descrição dos fatos e da acusação, como forma de preservação dos primados do contraditório e da ampla defesa.

Cumpre salientar que, em tese, seria de fato possível a exigência da penalidade mais recente, fazendo valer a retroatividade benigna disciplinada no art. 106 do CTN, desde que claramente apontada e fundamentada a situação.

Contudo, o Auto de Infração não traz a justificativa pela qual foi exigida a penalidade inserida em nosso ordenamento em 2012, para fatos geradores ocorridos no exercício de 2011, razão pela qual ela deve ser cancelada nesse período.

Passando à análise do alegado caráter confiscatório das penalidades, verifica-se que as multas foram exigidas na forma da legislação tributária estadual, sendo cobradas conforme a natureza da infração cometida. Percebe-se que tais penalidades possuem naturezas distintas e têm como referência valores diversos. A multa de revalidação refere-se a descumprimento de obrigação principal exigida em razão do não recolhimento do imposto devido no todo ou em parte, enquanto a multa isolada aplica-se sobre descumprimento de obrigação acessória.

Na lição de RICARDO LOBO TORRES (*in* Curso de Direito Financeiro e Tributário, 6ª ed., p. 277-278):

"As penalidades pecuniárias e as multas fiscais não se confundem juridicamente com o tributo. A penalidade pecuniária, embora prestação compulsória, tem a finalidade de garantir a inteireza da ordem jurídica tributária contra a prática de ilícitos, sendo destituída de qualquer intenção de contribuir para as despesas do Estado. O tributo, ao contrário, é o ingresso que se define primordialmente como destinado a atender às despesas essenciais do Estado, cobrado com fundamento nos princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício."

O Professor Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 2002, p. 417), ao discorrer sobre ilicitude e sanção tributária, destaca que:

“ilícito administrativo tributário é o comportamento que implica inobservância de norma tributária. Implica inadimplemento de obrigação tributária, seja principal ou acessória”.

“Sanção é o meio de que se vale a ordem jurídica para desestimular o comportamento ilícito. Pode limitar-se a compelir o responsável pela inobservância da norma ao cumprimento de seu dever, e pode consistir num castigo, numa penalidade a este cominada”.

"Não resta dúvida de que as sanções tributárias não podem ser insignificantes, de modo que percam seu aspecto repressivo ou preventivo de coibição de ilícito. (...)" (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas ao livro Direito tributário brasileiro, de Aliomar Baleeiro. 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 863).

"As penalidades são postas para desencorajar o inadimplemento das obrigações tributárias" (CALMON, Sacha, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, 1999, p. 696).

O Estado somente tem condições de cumprir as suas finalidades sociais se tiver orçamento, o que se consegue via tributos e, assim, o meio coercitivo para obrigar o contribuinte ao implemento de suas obrigações constitui forma válida para a consecução de suas finalidades.

O desembargador Orlando de Carvalho define, com precisão, a multa de revalidação:

EMENTA: MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO LEGAL - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75. A MULTA DE REVALIDAÇÃO APLICADA, COM PREVISÃO LEGAL EXPRESSA NA LEI ESTADUAL Nº 6.763/75, DECORRE UNICAMENTE DA AUSÊNCIA DE RECOLHIMENTO TEMPESTIVO DO TRIBUTO, CONSTITUINDO INSTRUMENTO QUE A LEI COLOCA À DISPOSIÇÃO DO FISCO, QUANDO O CONTRIBUINTE É COMPELIDO A PAGAR O TRIBUTO, PORQUE NÃO O FIZERA VOLUNTARIAMENTE, A TEMPO E MODO. (APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0027.97.013646- 4/002 - RELATOR: EXMO. SR. DES. ORLANDO CARVALHO)

Desta forma, a multa de revalidação tem a finalidade de garantir a integralidade da obrigação tributária contra a prática de ilícitos e não se confunde com a multa moratória nem com a compensatória ou mesmo com a multa isolada e, portanto, foi aplicada corretamente no presente caso.

Resta claro que não configura qualquer ilegalidade a cobrança de multa de revalidação, nos moldes e nos valores previstos, já que possui ela caráter punitivo e repressivo à prática de sonegação, não tendo, em absoluto, caráter de confisco, tratando-se apenas de uma penalidade pelo não pagamento do tributo devido, de modo a coibir a inadimplência.

Eventual efeito confiscatório da multa de revalidação foi rejeitado pelo Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais (TJMG) na Apelação Cível nº 1.0148.05.030517-3/002, cuja ementa se transcreve:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - MULTA DE REVALIDAÇÃO - TAXA SELIC. 1- A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM PREVISÃO LEGAL E NÃO SE SUJEITA À VEDAÇÃO CONSTITUCIONAL DE INSTITUIÇÃO DE TRIBUTO COM NATUREZA DE CONFISCO, DADO O SEU CARÁTER DE PENALIDADE, COM FUNÇÃO REPRESSIVA, PELO NÃO PAGAMENTO DO TRIBUTO NO MOMENTO DEVIDO, E PREVENTIVA, PARA DESESTIMULAR O COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE DE NÃO PAGAR ESPONTANEAMENTE O TRIBUTO. 2- A TAXA SELIC PODE SER UTILIZADA COMO ÍNDICE DE ATUALIZAÇÃO DOS CRÉDITOS E DÉBITOS TRIBUTÁRIOS DO ESTADO DE MINAS GERAIS, PAGOS COM ATRASO, EIS QUE PERMITIDA PELA LEI ESTADUAL Nº 63/1975, COM A REDAÇÃO ALTERADA PELA LEI ESTADUAL Nº 10.562/1991, QUE DETERMINA A ADOÇÃO DOS MESMOS CRITÉRIOS ADOTADOS NA CORREÇÃO DOS DÉBITOS FISCAIS FEDERAIS, DEVENDO INCIDIR A PARTIR DE 1º/01/1996, EM RAZÃO DO ADVENTO DA LEI FEDERAL Nº 9.250/1995.

A aplicação cumulativa da multa de revalidação com a multa isolada também foi considerada legal pelo Poder Judiciário mineiro, conforme se depreende da leitura da Apelação Cível nº 1.0672.98.011610-3/001, ementada da seguinte forma:

EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO - MULTA DE REVALIDAÇÃO - EXPRESSA PREVISÃO - LEI ESTADUAL Nº 6.763/75 - MEIO DE COERÇÃO - REPRESSÃO À SONEGAÇÃO - CONSTITUCIONALIDADE. A MULTA DE REVALIDAÇÃO TEM A FINALIDADE DE GARANTIR A INTEGRALIDADE DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONTRA A PRÁTICA DE ATOS ILÍCITOS E INADIMPLEMENTO E NÃO SE CONFUNDE COM A MULTA MORATÓRIA NEM COM A COMPENSATÓRIA OU MESMO COM A MULTA ISOLADA. A LEI, AO PREVER COMO BASE DE CÁLCULO DA MULTA DE REVALIDAÇÃO O VALOR DO TRIBUTO DEVIDO, PERMITE A SUA ATUALIZAÇÃO, PARA NÃO HAVER DEPRECIÇÃO DO VALOR REAL DA MESMA.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0672.98.011610-3/001 - COMARCA DE SETE LAGOAS - APELANTE(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - APELADO(A)(S): CASA MARIANO LTDA. - RELATORA: EXM^a. SR^a. DES^a. VANESSA VERDOLIM HUDSON ANDRADE.

Diante disso, não se vislumbra qualquer ilegalidade ou caráter confiscatório na exigência das multas em questão.

Correta, portanto, a aplicação das penalidades na exata medida prevista na legislação tributária deste estado, não competindo ao órgão julgador administrativo negar aplicação de dispositivo legal vigente, nos termos do art. 182, inciso I, da Lei nº 6.763/75:

Art. 182. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à consulta a que for atribuído este

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda, nos termos do § 2º do art. 146;

(...)

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. Ainda, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. Quanto à prejudicial de mérito, à unanimidade, em não reconhecer a decadência do direito da Fazenda Pública de formalizar o crédito tributário em relação ao período de 01/01/11 a 30/09/11. No mérito, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 424/464 e, também, para excluir as parcelas do ICMS cabíveis ao estado de localização do usuário do serviço de comunicação também em relação ao período de janeiro a novembro de 2011, com fulcro no LRS apresentado e, ainda, para excluir a Multa Isolada do art. 55, inciso VII, alínea “c”, da Lei nº 6.763/75 no exercício de 2011, período em que a norma ainda não se encontrava vigente, conforme parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Rafael Fabiano dos Santos Silva e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Erick de Paula Carmo e Luiz Geraldo de Oliveira.

Sala das Sessões, 20 de fevereiro de 2018.

Eduardo de Souza Assis
Presidente / Relator

D