

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.478/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000161738-97
Impugnação: 40.010125763-44
Impugnante: Global Village Telecom Ltda
IE: 062284639.00-79
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
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, prevista no art. 54, inciso VI do citado diploma legal c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02. Reformulação do lançamento para desmembramento de rubricas, respectiva parcela da multa isolada, discutidas pela Autuada na esfera judicial. Entretanto, deve-se adequar a multa isolada aplicada ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS incidente sobre a prestação de serviço de comunicação, no exercício de 2008, em razão 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, deixando de destacar ou, indicando incorretamente o valor do ICMS devido nas prestações.

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

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 200/220.

Requer a realização de prova pericial técnica, formulando quesitos e indicando Assistente Técnico (fls. 219).

Ao final, pede que seja expedido o Documento de Arrecadação para quitação dos valores autuados que reconhece como devidos, bem como a procedência

da impugnação, para cancelar o Auto de Infração objurgado, extinguir o crédito tributário nele consubstanciado e arquivar o processo fiscal instaurado.

Juntamente com sua peça de defesa, a Impugnante trouxe a documentação de fls. 221/484, composta de: Procuração e Atos Constitutivos; cópia do Auto de Infração; cópia do Acórdão proferido no Recurso Especial nº 754.393/DF por ela interposto junto ao Superior Tribunal de Justiça; cópia do Acórdão proferido no Recurso Especial – Embargos de Declaração nº 1.022.257/RS, sendo Embargante a empresa Autuada; Resolução nº 426/05, da Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel); Termo de Autorização concedido à Global Village Telecom (GVT), ora Autuada; Modelo de Contrato de Concessão de Serviço Telefônico Fixo Comutado (STFC); Informativo de Planos e preços praticados pela GVT; Contrato de Prestação do Serviço Turbonet/Turbonet Profissional; Acórdão proferido pelo Conselho de Contribuintes de Minas Gerais; Comprovante de recolhimento da Taxa de Expediente.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em manifestação de fls. 491/506, apresenta explanação sobre os fatos inerentes à autuação, aponta toda a legislação que sustenta o trabalho fiscal e refuta cada ponto das alegações da defesa, pedindo, ao final a procedência do lançamento.

Do pagamento parcial do crédito tributário

Por admitir como devidas as exigências fiscais referentes a alguns serviços autuados, consoante manifestado às fls. 486/489 e 508, promove o Sujeito Passivo o pagamento de parte do crédito tributário (DAE à fl. 510), envolvendo as rubricas “LOCAL, VC1 TIM, VC1 OI, VC1 CLARO, VC1 TELEMIG, DDD, Planos Controle: A/60/90 e Empresa”, as quais se encontram listadas no Anexo 1 do Auto de Infração - “Quadro Demonstrativo do Crédito Tributário por Mês e por Serviços” (fls. 10/36). Os valores recolhidos acham-se indicados nas planilhas de fls. 487 e 489, bem como, nas telas do Sistema de Informação e Controle da Arrecadação e Fiscalização (SICAF) juntadas às fls. 512/514. O crédito tributário remanescente consta do Demonstrativo de Correção Monetária e Multas (DCMM) acostado à fl. 516.

Do parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 518/528, opina, em preliminar, pelo indeferimento do pedido de perícia e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, para considerar os recolhimentos efetuados pela Autuada (Planilhas de fls. 487 e 489 e telas do SICAF de fls. 512/514), resultando o crédito tributário demonstrado no DCMM anexado à fl. 516 dos autos.

Do objeto da diligência

Em decisões acostadas às fls. 530/531, determinou a 1ª Câmara de Julgamento do CC/MG a remessa dos autos à Advocacia Geral do Estado (AGE) para que se manifestasse expressamente sobre cada uma das parcelas de ICMS, multa de revalidação e multa isolada (dos respectivos itens da autuação) que deveriam ser ou não julgadas por este Conselho, tendo em vista a discussão judicial proposta pela Autuada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Advocacia Geral do Estado se manifesta às fls. 534/540, determinando a continuidade de discussão na esfera administrativa apenas em relação à rubrica locação e de toda a multa isolada exigida no lançamento.

O Fisco promove a alteração determinada, conforme fls. 562/635.

Lavrado novo Auto de Infração para recepcionar as exigências desmembradas deste Auto de Infração (AI nº 01.000165964-70).

Intimada das exigências remanescentes deste Auto de Infração, a Autuada se manifesta às fls. 642/654.

O Fisco, por sua vez, se manifesta às fls. 720/727.

A Assessoria do CC/MG propõe diligência, às fls. 731/732, questionando o desmembramento levado a efeito pelo Fisco em contraposição ao parecer elaborado pela Advocacia Geral do Estado.

O Presidente do CC/MG solicita novo pronunciamento da Advocacia Geral do Estado, considerando-se despacho da Assessoria do CC/MG de fls. 734/736.

A Advocacia Geral do Estado novamente se manifesta às fls. 738/742, dando novos contornos ao desmembramento realizado pelo Fisco.

Nesse sentido, acolhendo o novo parecer da AGE, o Fisco reformula o desmembramento anteriormente realizado, promovendo novas planilhas do crédito tributário remanescente (fls. 744/787).

Intimada das alterações, a Autuada não se manifesta.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 805/816, opina pela procedência parcial do lançamento nos termos da reformulação realizada.

DECISÃO

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

Da Preliminar

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.

Para tanto formula os quesitos de fl. 219.

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.

Entretanto, é verificado que os argumentos carreados aos autos pelo Fisco, bem como pela própria Impugnante em sua defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão. 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;
- b) de realização impraticável;
- c) considerado meramente protelatório.

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 versa sobre recolhimento a menor de ICMS incidente sobre a prestação de serviço de comunicação, no exercício de 2008, em razão da não inclusão na base cálculo do imposto dos valores oriundos da locação de equipamentos e de outras rubricas vinculadas à prestação de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

serviços de comunicação, deixando de destacar ou indicando incorretamente o valor do ICMS devido nas prestações.

O processo encontra-se instruído com o Auto de Início da Ação Fiscal (fl. 02), Auto de Infração (fls. 03/04), Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fl. 05) e o Relatório Fiscal contendo a descrição pormenorizada dos procedimentos implementados pela Fiscalização para elaboração do trabalho fiscal, identificando a irregularidade cometida, os dispositivos legais infringidos, a capitulação das penalidades correspondentes, bem como, o valor do crédito tributário exigido totalizado por tipo de receita.

Para bem alicerçar o trabalho fiscal, a Fiscalização junta também aos autos a documentação que compõe os Anexos abaixo indicados:

1 - Quadro Demonstrativo do Crédito Tributário, por mês e por serviços – fls. 10/36. Referido Demonstrativo traz, em colunas distintas, os seguintes dados: Período; Descrição do Serviço; Valor dos Serviços; Descontos Concedidos; Base de Cálculo do ICMS; Alíquota; Valor do ICMS; Multa de 50% sobre o ICMS; Total (ICMS + Multa);

2 - Demonstrativo Consolidado do Crédito Tributário - fls. 37/38;

3 - Quadro Demonstrativo dos Serviços Prestados, elaborado a partir das notas fiscais emitidas no período e consolidado por serviços – fls. 39/51. Acha-se anexada apenas a última página do referido Demonstrativo, com os totalizadores de cada período mensal; o arquivo na íntegra encontra-se incluso no CD que compõe o Anexo 8;

4 - Quadro Demonstrativo da Multa Isolada, elaborado a partir do Anexo 5 – fls. 52/53;

5 - relação de notas fiscais emitidas (impressa apenas a última página de cada período mensal com os totalizadores, em razão da grande quantidade de documentos; o arquivo na íntegra acha-se incluso no CD que compõe o Anexo 8) – fls. 54/69;

6 – cópias de notas fiscais emitidas (amostragem) – fls. 71/189;

7 – descrição detalhada dos serviços, fornecida pela Contribuinte – fls. 190/196;

8 – CD contendo os arquivos relativos aos Anexos 1 a 5, os quais serviram de base para o lançamento do crédito tributário – fls. 197/198.

Informa a Fiscalização que os dados que serviram de base para o lançamento do crédito tributário foram extraídos dos arquivos magnéticos gerados no formato definido pelo Convênio ICMS nº 115/03 e refletem efetivamente as prestações realizadas com serviços de comunicação no período.

Nas planilhas que compõem o Anexo 7 (fls. 190/196), a própria Contribuinte fornece a descrição detalhada dos serviços de telecomunicações por ela prestados, os quais incluem (a título de exemplo): Bloqueio de Chamadas GVT, Gravação de Chamadas, Locação de infra-estrutura turbo Mega Maxx 1 (é a locação dos bens que

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

consolidam a infraestrutura de acesso à internet e, nesta medida, potencializam a eficácia dos provedores de acesso), Locação de modem externo turbonet, Ramal analógico, Ramal IP, Assinatura mensal Vox 0800 Regional (facilidade que permite que uma empresa forneça um atendimento telefônico gratuito a seus clientes – ligação a cobrar), Favoritos GVT, Serviço de conectividade turbonet (capacidade de navegação na internet mundial, conforme velocidade contratada), Hora certa, etc. Mencionados serviços são discriminados nas “Notas Fiscais de Serviços de Telecomunicações” emitidas, cujas vias estão acostadas, por amostragem, às fls. 72/189 – Anexo 6.

As planilhas juntadas às fls. 40/51 (Anexo 3) trazem a relação dos documentos fiscais emitidos no período, agrupados por cada tipo de serviço prestado. Já os Quadros de fls. 11/36 (Anexo 1) contêm o Demonstrativo do Crédito Tributário consolidado por mês e por serviços prestados, estes descritos em coluna própria.

Pela análise das informações registradas nas planilhas indicadas, resta evidente que os serviços prestados pela Impugnante submetem-se à incidência do ICMS, já que concretizam a disponibilização dos meios necessários ao estabelecimento da relação comunicativa, ou seja, a prestadora dos serviços é remunerada por propiciar ao tomador as condições para que a comunicação ocorra.

Registre-se que a Contribuinte atua, de acordo com seu Contrato Social (fls. 227/269), na prestação de serviços de telecomunicações, inclusive a transmissão de voz, dados e informações, assim também na comercialização de equipamentos e/ou acessórios de telecomunicações.

De início, necessário considerar os preceitos legais que sustentam o presente lançamento.

Por determinação constitucional, coube aos Estados e ao Distrito Federal a competência privativa para instituir o imposto sobre prestação de serviço de comunicação. Essa atribuição se deu de forma ampla, conforme disposto no inciso II do art. 155 da Constituição Federal (CF/88). Veja-se:

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;

As hipóteses de incidência do ICMS e ocorrência do fato gerador nas prestações de serviços de comunicação decorrem de uma situação legal, comprovada pela existência de um tomador, de um prestador e de um preço pelos serviços prestados. A esta situação acrescenta-se o fato de que a natureza dos serviços e os meios empregados são irrelevantes para caracterização do fato gerador do imposto.

A ocorrência do fato gerador está condicionada à existência das condições necessárias e suficientes para que o tributo possa ser exigido, conforme disposições contidas no art. 114 do Código Tributário Nacional (CTN). Estas condições são verificadas no exercício regular das atividades desenvolvidas pela empresa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

O lançamento do crédito tributário *sub examine* amparou-se na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei Estadual nº 6.763/75, que descrevem de forma objetiva as hipóteses de incidência bem como a ocorrência do fato gerador do ICMS nas prestações de serviços de comunicação.

LEI COMPLEMENTAR nº 87/96

Art. 2º - O imposto incide sobre:

(...)

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

(...)

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;

LEI nº 6.763/75

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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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), aprovado pelo Decreto nº 43.080/02, 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)

Observa-se que o enquadramento dos serviços executados pela Impugnante encontra-se perfeitamente identificado pela legislação exposta como prestação de serviço de comunicação e, portanto, sujeitos à incidência do ICMS.

Os dados utilizados para o lançamento foram extraídos dos arquivos magnéticos entregues pela Contribuinte que demonstram a emissão de documentos fiscais de acordo com o Convênio nº 115/03 e refletem as operações por ele realizadas.

Os serviços relacionados que foram objeto da autuação representam prestação de serviço de comunicação tendo em vista sua natureza e sua aplicabilidade e, nesta condição, estão os equipamentos disponibilizados no ambiente do usuário e aqueles que compõem a infraestrutura de comunicação da empresa.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A disponibilização de meios necessários (equipamentos) de forma onerosa ou não, para um ou mais usuários, permitindo que os mesmos se interajam, independentemente do serviço ser medido ou não, ou seja, sua aferição decorra do tempo de utilização ou não, faz nascer o fato gerador do imposto.

As expressões “por qualquer meio” e “de qualquer natureza” são abrangentes e não foram utilizadas pelo legislador de forma equivocada.

Imperioso ressaltar que constitui regra de hermenêutica a máxima de que não há palavras inúteis na lei. Sobre o tema, urge trazer à baila a clássica lição de Carlos Maximiliano:

“Presume-se que a lei não contenha palavras supérfluas; devem todas ser entendidas como escritas adrede para influir no sentido da frase respectiva.”
(Hermenêutica e Aplicação do Direito, 16^a Ed., Rio de Janeiro, Forense, p. 110.)

Assim, as expressões supramencionadas permitem a interpretação no sentido de que, havendo uma transmissão, recepção, repetição ou ampliação de comunicação de forma onerosa para um ou mais usuários, terá ocorrido necessariamente um fato gerador do ICMS.

Para melhor entendimento da aplicabilidade da expressão: “os meios necessários à comunicação”, reporta-se ao art. 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.

A Agência Nacional de Telecomunicações (ANATEL), órgão do governo responsável pela fiscalização e orientação sobre os serviços de comunicação, esclarece alguns pontos sobre a utilização de infraestrutura de suporte nas prestações de serviços através do Informe nº 224, de 31/03/06.

Transcreve-se, a seguir, parte da referida norma.

INFORME ANATEL – 224 de 31/03/06

Sobre infraestrutura:

(...)

(2) De acordo com o artigo 60 da Lei n.º. 9472 – Lei Geral de Telecomunicações (LGT), os equipamentos e a infra-estrutura 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 n.º. 04/95, aprovada pela Portaria n.º. 148, de 31 de maio de 1995.

(3) Para prestar o acesso à internet em “banda Larga” a despeito da tecnologia utilizada (XDSL, HF, CATV, ETC), são necessários dois serviços: um serviço de telecomunicações provido pelas prestadoras de serviços de telecomunicações através das autorizações a elas conferidas pela ANATEL, e o serviço de conexão à Internet, que é um serviço de valor adicionado prestado pelos provedores Internet. O serviço de telecomunicações constitui o suporte provido pelas redes de telecomunicações **para viabilização do serviço** de conexão à Internet, que proporciona a troca de informações entre os equipamentos de usuários conectados à Internet, serviço regularmente enquadrado como Serviço de Valor Adicionado, nos termos do art. 3º da Norma 04/95.

(4) Em complemento ao citado no item 3 deste informe, no entendimento da Anatel, os serviços providos por meio das redes das empresas detentoras de licença expedida por esta Agência (STFC, SRTT, SCM ou SLE) – **redes estas constituídas por equipamentos, sistemas e infra-estrutura** de telecomunicações, tanto para a viabilização do acesso do usuário quanto para o encaminhamento do tráfego ao backbone da internet, **constituem serviços de telecomunicações.** (grifou-se)

Desta forma, conclui-se que a infraestrutura do prestador de serviço de comunicação composta por equipamentos como modem, roteadores, cabos, multiplexadores, circuitos, portas, dentre outros, é elemento essencial e imprescindível na realização de serviço, cujos equipamentos correspondem aos meios necessários para a efetiva prestação. Sem eles a comunicação não ocorre.

Nesse sentido, traz-se à colação o ensinamento do Professor Roque Antônio Carrazza:

“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 infra-estrutura 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.” (O ICMS na Constituição, Malheiros, p. 71.)

O modelo de infraestrutura utilizado pela Autuada consubstancia-se em estações fixas denominadas de rede compartilhada que se compõem dos meios necessários e essenciais para efetivação do processo de comunicação, sendo compartilhado pelo conjunto de seus clientes.

Com efeito, para a prestação de serviço de comunicação há a necessidade de um suporte tecnológico que integra a essência do próprio serviço, não lhe sendo dissociável. Assim, para ocorrer a prestação do serviço de comunicação há a necessidade de utilização dos mais diversos equipamentos pela operadora, além de fibras, fios, postes e uma infinidade de outros bens materiais.

Nesta análise, seria impossível a prestação de serviço de telefonia fixa (cabeadada) sem a existência de postes, dutos, fios subterrâneos, dentre outros.

Ora, foge à razão entender que a Operadora poderá, como parte da receita de sua prestação, para afastar a incidência do ICMS, alugar os seus postes para seus usuários.

A Impugnante argumenta que não há incidência do imposto sobre os serviços previstos no Convênio ICMS nº 69/98 (incorporado ao RICMS/MG, art. 43, inc. X, § 4.º). A propósito, cita e transcreve jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Ocorre que o lançamento em apreço, conforme esclarece a Fiscalização, não se baseou no citado Convênio ICMS nº 69/98, mas no correto enquadramento das atividades desenvolvidas como de natureza específica de comunicação e, portanto, sujeitas à tributação.

Ainda de acordo com o Fisco, na qualificação dos serviços para efeito de composição da base de cálculo do imposto levou-se em conta duas situações: na

primeira, incluíram-se os serviços de telecomunicações na modalidade telefonia (serviços medidos - aqueles cuja cobrança é feita em razão do tempo de utilização), sendo aplicada a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento); na segunda, foram relacionados os serviços de comunicações não caracterizados como de telefonia (serviços não medidos - aqueles remunerados conforme o desempenho do equipamento contratado, em que o preço final está vinculado à capacidade de processamento) com aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento) até 27/03/08, data a partir da qual foi alterada. Mencionadas situações são retratadas no Demonstrativo que compõe o Anexo 3, (fls. 11/36), coluna “Alíquotas”.

No que se refere aos denominados “planos básicos”, os quais consistem em uma assinatura mensal exclusivamente para disponibilidade da linha a um custo mensal de R\$ 27,52 (vinte e sete reais e cinquenta e dois centavos), afirma a Impugnante que não existe a franquia de minutos. No entanto, concretiza-se no caso um outro tipo de franquia, a de créditos: no momento que as ligações telefônicas efetuadas no referido plano forem remuneradas mediante a utilização dos créditos financeiros configura-se a vinculação e, por conseguinte, a ocorrência material do fato gerador do imposto estadual.

A Autuada alega, ainda, a intributabilidade da locação de bens móveis, uma vez que não constitui serviço e não há atividade humana, sendo inexistente o esforço físico e intelectual. Comenta, ainda, que a “conectividade Turbonet” seria mera locação de infraestrutura que possibilita o acesso à Internet.

Não obstante o argumento, verifica-se que a remuneração pela disponibilização de equipamentos a usuário com o objetivo específico de permitir o acesso às facilidades na prestação de serviço de comunicação não pode ser dissociada da prestação como um todo, até porque não há como oferecer estes serviços sem que um esteja vinculado ao outro.

O fato relevante nesta análise é a questão da essencialidade. O equipamento móvel, colocado à disposição do usuário, exclusivamente para este fim, é considerado como fundamental para existência da comunicação. Não há como desvincular a remuneração da prestação. A Lei Geral das Telecomunicações, como já destacado, descreve com muita propriedade que *estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação*.

Para a realização de uma comunicação são considerados indispensáveis os roteadores, modem, as fibras ópticas e cabos condutores; sem eles, não há comunicação.

Da mesma forma, não adianta fornecer os serviços de multimídia se não houver o modem para interligar os usuários. A empresa aluga por uma tarifa fixa mensal, proporcional à velocidade de processamento, sem definição de tempo, equipamentos que permitem aos usuários acessar canais de transmissão de dados e voz. Os serviços de comunicação gerados pela utilização deste meio, aqui considerados como não medidos, é que estão sendo objeto de tributação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É, portanto, a organização de um conjunto de atividades tecnológicas que proporcionará a realização da prestação de serviço de comunicação, através de meios dedicados a esse fim. Os meios constituem o elemento indissociável à realização da hipótese de incidência, sem os quais não poderá ocorrer comunicação.

Na locação de equipamentos, os serviços de Turbonet MEGA MAXX ou MEGA FLEX, por exemplo, são oferecidos de forma escalonada de velocidade e desempenho. O valor mensal dos serviços é fixo, porém proporcional à velocidade contratada.

Este é o tipo de serviço não medido, onde a tarifação independe do tempo de utilização e o preço é de acordo com a velocidade contratada.

Ainda que se alugue ou proceda à locação dos equipamentos, as receitas advindas de tais serviços não podem ser desvinculadas da prestação de serviços de comunicação. Portanto, repise-se, os valores auferidos com a referida locação integram a base de cálculo do ICMS.

Na verdade, o contrato-base de prestação de serviço de comunicação não pode ser suplantado por um outro contrato dele derivado, a título, por exemplo, de aluguel ou locação de equipamentos necessários à prestação dos serviços de comunicação e telecomunicação.

A locação de um equipamento ou meio físico não é uma atividade isolada, mas apenas uma etapa para a consecução da prestação do serviço de telecomunicação, este sim o seu negócio.

Em outras prestações a empresa tem por hábito agregar uma quantidade significativa de serviços com a denominação “PACOTE ECONÔMICO GVT”, onde inclui os “Serviços de Ligação Simultânea”; “Conversa a Três”, “Secretária GVT”, “Siga-me”, além da identificação de chamadas. Por todos esses serviços o usuário paga um valor fixo mensal que a Autuada não leva à tributação por entender que se trata de atividade-meio de preparação.

Como se pode observar através da descrição dos itens citados, disponibilizada no *site* da Contribuinte, tratam-se de serviços básicos e auxiliares de comunicação disponibilizados pela prestadora que, uma vez contratados, ativam e capacitam toda a estrutura física do serviço de comunicação.

Enfatize-se que a expressão “serviços de comunicação”, adotada pelo Constituinte e detalhada pelo legislador infraconstitucional, comporta todos os serviços de comunicação que são prestados pelas empresas concessionárias de comunicação/telecomunicação e não apenas a singela transmissão e recebimento de mensagem telefônica entre dois pontos.

Lembra a Fiscalização que o núcleo da hipótese de incidência tributária atinente à matéria, contido na Constituição Federal/88, é a expressa “*prestação de serviço de comunicação*”, sendo irrelevantes para a caracterização dessas prestações a natureza da mensagem e os meios empregados.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Abalizado aos limites do texto constitucional sobre a incidência do imposto, não restam dúvidas de que os serviços complementares e facilidades adicionais são serviços de comunicação sujeitos ao ICMS.

Dessa forma, a disponibilização de equipamento (estrutura) que permita o processamento de informações entre um ou mais usuários, com o objetivo específico de transmissão de dados, imagens e voz é condição necessária e suficiente à existência do fato gerador do imposto exigido no lançamento ora em exame.

Corretas, portanto, as exigências residuais de ICMS e a respectiva Multa de Revalidação capitulada no art. 56, II da Lei nº 6763/75, levando-se em consideração os desmembramentos do Auto de Infração conforme determinado pela Advocacia Geral do Estado e o valor já recolhido pela Impugnante.

No que tange à exigência e aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 54, VI da Lei nº 6.763/75, cumpre trazer à baila, o brilhante voto do Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, relator do Acórdão nº 3.779/11/CE. Veja-se:

“INICIALMENTE, RELEMBRE-SE QUE AS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS SÃO INSTITUÍDAS PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NO INTERESSE DA FISCALIZAÇÃO E ARRECADAÇÃO DO TRIBUTO A QUE SE RÉFIRA, E TÊM COMO FATO GERADOR QUALQUER SITUAÇÃO QUE, NA FORMA DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, IMPÕE A PRÁTICA OU A ABSTENÇÃO DE ATO QUE NÃO CONFIGURE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL (CF. O DISPOSTO NO § 2º DO ART. 113 C/C O ART. 115, AMBOS DO CTN).

FRISE-SE BEM, SÃO INSTITUÍDAS NO INTERESSE DA FISCALIZAÇÃO E ARRECADAÇÃO DO TRIBUTO DEVIDO, EQUIVALENDO DIZER QUE SÃO (DEVEM SER) DEVERES INSTRUMENTAIS ATRIBUÍDOS AO SUJEITO PASSIVO COM O OBJETIVO DE GARANTIR OS INTERESSES DO FISCO NO SEU MISTER DE CONTROLAR AS ATIVIDADES DAQUELE, COM VISTAS A ASSEGURAR A ARRECADAÇÃO DO IMPOSTO.

ASSIM, É CERTO QUE O EVENTUAL DESCUMPRIMENTO DESSES DEVERES ENSEJA A APLICAÇÃO DE PENALIDADES, MAS ESTAS NÃO SÃO (NÃO DEVEM SER), POR SI SÓS, INSTRUMENTO DE ARRECADAÇÃO. ANTES, TRATAM-SE APENAS DE UM MEIO DE ASSEGURÁ-LA.

COM BASE NESTA PREMISSE, E CONSIDERANDO QUE NOS IMPOSTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO – NOS QUAIS COMPETE AO CONTRIBUINTE, POR DETERMINAÇÃO LEGAL, ALÉM DE IDENTIFICAR O FATO GERADOR, QUANTIFICAR E PAGAR O IMPOSTO DEVIDO SEM O PRÉVIO EXAME DA AUTORIDADE FISCAL – O QUE SE HOMOLOGA NÃO É PROPRIAMENTE O PAGAMENTO DO TRIBUTO (OBRIGAÇÃO PRINCIPAL), MAS TODO AQUELE CONJUNTO DE ATIVIDADES QUE NORMALMENTE O PRECEDEM, AÍ INCLUÍDAS AS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS, TAIS COMO A EMISSÃO E ESCRITURAÇÃO DOS DOCUMENTOS FISCAIS RELATIVOS ÀS OPERAÇÕES E PRESTAÇÕES REALIZADAS, TEM-SE QUE O CONTRIBUINTE DO IMPOSTO, ESPECIALMENTE EM SE TRATANDO DE ICMS, DEVE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

OBSERVAR E CUMPRIR, RIGOROSAMENTE, TODAS AS OBRIGAÇÕES PREVISTAS NA LEGISLAÇÃO, SOB PENA DE SUJEITAR-SE ÀS SANÇÕES IMPOSTAS PELO SEU DESCUMPRIMENTO.

NO CASO CONCRETO, ARGUMENTA A RECORRENTE QUE DEIXOU DE DESTACAR O IMPOSTO SOMENTE EM RELAÇÃO ÀQUELES ITENS CONSTANTES DAS NOTAS FISCAIS QUE ENTENDE NÃO SE SUJEITAREM À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO, DE MODO QUE, SE DESCUMPRIU ALGUMA OBRIGAÇÃO, TRATA-SE DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E NÃO ACESSÓRIA. ASSIM, NÃO EXISTIRIA MOTIVOS PARA A APLICAÇÃO DA MULTA ISOLADA.

BRILHANTE A ARGUMENTAÇÃO, MAS NEM POR ISSO MERECE SER ACATADA.

COM EFEITO, ASSIM COMO AS OBRIGAÇÕES PRINCIPAL E ACESSÓRIA NÃO SE CONFUNDEM ENTRE SI, TAMBÉM NÃO HÁ DE SE CONFUNDIR AS SANÇÕES IMPOSTAS PELA LEGISLAÇÃO PARA OS RESPECTIVOS DESCUMPRIMENTOS, DADA A NATUREZA DISTINTA DAQUELAS.

LOGO, MESMO QUE A RECORRENTE ENTENDA NÃO SER DEVIDO O IMPOSTO, E AINDA QUE TAL CIRCUNSTÂNCIA DECORRA DE DIVERGÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO PERTINENTE, TAL ENTENDIMENTO NÃO LHE AUTORIZA DESCUMPRIR A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, NO CASO, O DEVER DE EMITIR AS NOTAS FISCAIS NA FORMA ESTABELECIDADA PELA LEGISLAÇÃO.

A PROPÓSITO, RESSALTE-SE QUE, REGRA GERAL, A RESPONSABILIDADE PELA PRÁTICA DE INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS É DE NATUREZA OBJETIVA, DE MODO QUE, NÃO HAVENDO DISPOSIÇÃO DE LEI EM CONTRÁRIO, NOS TERMOS DO ART. 136 DO CTN, INDEPENDENTEMENTE DA INTENÇÃO OU MOTIVAÇÃO DO ATO DO INFRATOR, É CABÍVEL A APLICAÇÃO DA SANÇÃO LEGALMENTE PREVISTA, BASTANDO PARA TANTO A COMPROVAÇÃO DA PRÁTICA DA INFRAÇÃO.

CUMPRE, PORTANTO, VERIFICAR SE A CONDUTA DA ORA RECORRENTE SE ENQUADRA NA NORMA TIPIFICADORA DA INFRAÇÃO E RESPECTIVA SANÇÃO:

LEI Nº 6763/75:

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 SEGUINTE:

(...)

VI - POR EMITIR DOCUMENTO COM FALTA DE QUALQUER REQUISITO OU INDICAÇÃO EXIGIDA EM REGULAMENTO OU EMITIDO 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;

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

RICMS/02, PARTE GERAL:

ART. 215 - AS MULTAS CALCULADAS COM BASE NA UFEMMG, OU NO VALOR DO IMPOSTO NÃO DECLARADO, SÃO:

(...)

VI - POR EMITIR DOCUMENTO COM FALTA DE REQUISITO OU INDICAÇÃO EXIGIDA NESTE REGULAMENTO OU EMITIR-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) UFEMMG.

POIS BEM. NO CASO PRESENTE A RECORRENTE EMITE AS NOTAS FISCAIS DISCRIMINANDO OS DIVERSOS ITENS, ORA INDICANDO A ALÍQUOTA APLICÁVEL, ORA DEIXANDO DE INDICÁ-LA – OU SIMPLEMENTE LANÇANDO NO CAMPO PRÓPRIO O NÚMERO “0” (ZERO) – A DEPENDER DO SEU ENTENDIMENTO QUANTO A ESTAREM OU NÃO SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO. DEBITA-SE, PORTANTO, DO IMPOSTO QUE CONSIDERA DEVIDO, DEIXANDO DE OFERECER À TRIBUTAÇÃO OS DEMAIS VALORES QUE ENTENDE FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS.

ORA, COMO SE VÊ DOS DISPOSITIVOS ACIMA MENCIONADOS, CABE A APLICAÇÃO DA MULTA TODA VEZ QUE O CONTRIBUINTE EMITIR DOCUMENTO FISCAL SEM A INDICAÇÃO DA ALÍQUOTA OU SEM O DESTAQUE DO IMPOSTO DEVIDO, OU, AINDA, COM INDICAÇÕES INCORRETAS DA ALÍQUOTA OU DO DESTAQUE DO IMPOSTO. NÃO RESTA QUALQUER DÚVIDA, PORTANTO, QUANTO À PRÁTICA DA INFRAÇÃO, QUE, ALIÁS, É ATÉ MESMO CONFESSADA PELA ORA RECORRENTE, AO ADMITIR QUE DE FATO NÃO DESTACA E NEM SE DEBITA DO IMPOSTO RELATIVAMENTE ÀQUELES ITENS.

ASSIM, CLARAMENTE CABÍVEL A MULTA APLICADA, EIS QUE PLENAMENTE CARACTERIZADA A PRÁTICA DA INFRAÇÃO, PELO QUE TAMBÉM NÃO HÁ DE SE FALAR EM APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 112 DO CTN, TAL COMO ARGUMENTA A ORA RECORRENTE NA FASE DE IMPUGNAÇÃO.

NÃO OBSTANTE, COMO JÁ MENCIONADO ANTERIORMENTE, É FORÇOSO RECONHECER QUE, NO CASO CONCRETO, O VALOR DA MULTA É FLAGRANTEMENTE DESPROPORCIONAL E DESARRAZOADO EM RELAÇÃO AO IMPOSTO EXIGIDO.

É QUE, CONFORME ESTABELECE O ART. 215, INC. VI, ALÍNEA “F” DA PARTE GERAL DO RICMS/02, A MULTA É DE 42 (QUARENTA E DUAS) UFEMMG POR DOCUMENTO FISCAL EMITIDO, E TENDO EM

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

VISTA QUE, EM FACE DAS PECULIARIDADES DA ATIVIDADE DA RECORRENTE, ELA EMITE PELO MENOS UMA NOTA FISCAL MENSAL PARA CADA CLIENTE, O QUE RESULTA EM MILHARES DE DOCUMENTOS EMITIDOS.

DAÍ A EXORBITÂNCIA DO VALOR DA MULTA, RAZÃO PELA QUAL ELA DEVE SER REDUZIDA, APLICANDO-SE À MESMA, POR ANALOGIA, O LIMITADOR DE 2,5 VEZES (DUAS VEZES E MEIA) O VALOR DO IMPOSTO EXIGIDO, PREVISTO NOS §§ 2º E 3º DO ART. 55 DA LEI Nº 6.763/75, CUJA REDAÇÃO É A SEGUINTE:

§ 2º - NAS HIPÓTESES DOS INCISOS II, IV, XVI E XXIX DO CAPUT, OBSERVADO, NO QUE COUBER, O DISPOSTO NO § 3º DESTE ARTIGO, A MULTA FICA LIMITADA A DUAS VEZES E MEIA O VALOR DO IMPOSTO INCIDENTE NA OPERAÇÃO, NÃO PODENDO SER INFERIOR A 15% (QUINZE POR CENTO) DO VALOR DA OPERAÇÃO, INCLUSIVE QUANDO AMPARADA POR ISENÇÃO OU NÃO-INCIDÊNCIA.

§ 3º - NAS HIPÓTESES DOS INCISOS II, VI, XVI, XIX E XXIX DO CAPUT DESTE ARTIGO, QUANDO A INFRAÇÃO FOR CONSTATADA PELA FISCALIZAÇÃO NO TRÂNSITO DA MERCADORIA, A MULTA FICA LIMITADA A DUAS VEZES E MEIA O VALOR DO IMPOSTO COBRADO NA AUTUAÇÃO, NÃO PODENDO SER INFERIOR A 15% (QUINZE POR CENTO) DO VALOR DA OPERAÇÃO, INCLUSIVE QUANDO AMPARADA POR ISENÇÃO OU NÃO-INCIDÊNCIA.

PODER-SE-IA DIZER QUE, NÃO ESTANDO EXPRESSAMENTE PREVISTA NOS DISPOSITIVOS ACIMA, A MULTA ORA DISCUTIDA NÃO SÉRIA PASSÍVEL DE REDUÇÃO COM BASE NO REFERIDO LIMITADOR, CUJA APLICAÇÃO ESTARIA RESTRITA ÚNICA E EXCLUSIVAMENTE ÀS MULTAS ALI ELENCADAS.

DE FATO, UMA INTERPRETAÇÃO LITERAL (OU MERAMENTE LÉXICA OU GRAMATICAL) DOS DISPOSITIVOS ACIMA LEVARIA A ESSA CONCLUSÃO.

NO ENTANTO, HÁ DE SE OBSERVAR QUE A NORMA JURÍDICA NÃO SE CONFUNDE COM O TEXTO DA LEI, QUE É MERO VEÍCULO (OU SUPORTE FÍSICO) DAQUELA; PELO CONTRÁRIO, DEVE SER EXTRAÍDA NÃO SÓ DESTE, MAS PRINCIPALMENTE DO SEU CONTEXTO – *ATÉ PORQUE, NO MAIS DAS VEZES, NÃO ESTÁ CONTIDA EM APENAS UM, MAS NUMA CONJUNÇÃO DE TEXTOS LEGAIS, NORMALMENTE EDITADOS EM CIRCUNSTÂNCIAS E MOMENTOS DISTINTOS, SEJAM HISTÓRICOS, POLÍTICOS, SOCIAIS OU ECONÔMICOS.*

POR ISSO QUE, PARA A DOCTRINA CONTEMPORÂNEA ESPECIALIZADA, ALÉM DO MÉTODO GRAMATICAL HÁ AINDA OUTROS MÉTODOS OU ELEMENTOS QUE DEVEM SER OBSERVADOS NA INTERPRETAÇÃO LÓGICA DA NORMA JURÍDICA, TAIS COMO O HISTÓRICO, O LÓGICO-SISTEMÁTICO E O TELEOLÓGICO, NÃO DE FORMA ANTAGÔNICA OU QUE OS CONSIDEREM EXCLUDENTES ENTRE SI, MAS NUMA RELAÇÃO DE COMPLEMENTARIDADE RECÍPROCA, DE MODO QUE A INTERPRETAÇÃO MERAMENTE LÉXICA OU GRAMATICAL DO(S)

TEXTO(S) LEGAL(I)S NÃO É O BASTANTE E NEM SUFICIENTE PARA DAÍ SE EXTRAIR O SEU REAL SENTIDO E ALCANCE NORMATIVO.

NESTE SENTIDO, OS SEGUINTE ENSINAMENTOS DO EM. LIVRE-DOCENTE E DOUTOR EM DIREITO TRIBUTÁRIO JOSÉ JAYME DE MACÊDO OLIVEIRA, EX-FISCAL DE RENDAS E EX-CONSELHEIRO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO (*CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL: COMENTÁRIOS, DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA*. SÃO PAULO : SARAIVA, 1998, P. 265), ACERCA DA INTERPRETAÇÃO LÓGICA E TELEOLÓGICA DAS NORMAS JURÍDICAS:

LÓGICA. SE A INTERPRETAÇÃO GRAMATICAL ESGOTA-SE NA ANÁLISE DOS TERMOS DE UM TEXTO, A INTERPRETAÇÃO LÓGICA É A SUA SÍNTESE. COM A PRIMEIRA DECOMPÕE-SE A NORMA EM SEUS ELEMENTOS VERBAIS; NA SEGUNDA, UNEM-SE ESSES ELEMENTOS NUM TODO ORGÂNICO, BUSCANDO ENCONTRAR-SE A *MENS LEGIS*.

(...)

TELEOLÓGICA. NENHUMA INTERPRETAÇÃO DE LEI PODE SER BEM FEITA SE NÃO LEVAR EM CONSIDERAÇÃO A RAZÃO DE SUA EXISTÊNCIA, A SUA FINALIDADE (*RATIO LEGIS*), OU SEJA, SOPESANDO OS OBJETIVOS INDICADOS PELAS NECESSIDADES QUE ELA VISA A SATISFAZER.

VALE DIZER, AINDA QUE A INTERPRETAÇÃO DEVA SE NORTEAR PELO TEXTO LEGAL, O CONTEÚDO (OU O SENTIDO) DA NORMA É MAIS AMPLO QUE A SIMPLES LITERALIDADE DO(S) TEXTO(S) QUE A VEICULA(M).

ASSIM É QUE, NA BUSCA DESSE SENTIDO MAIS AMPLO, PODE E DEVE O APLICADOR DA NORMA SE VALER TAMBÉM DA INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA OU ANALÓGICA DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA PASSÍVEL DE APLICAÇÃO AO CASO CONCRETO, DE MODO A CONFERI-LA A MÁXIMA EFETIVIDADE, LEVANDO EM CONTA A SUA RAZÃO DE SER, A SUA FINALIDADE.

E NEM SE DIGA QUE, EM FACE DO PRINCÍPIO DA ESTRITA LEGALIDADE AO QUAL SE SUJEITAM AS RELAÇÕES JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS, A ANALOGIA NÃO SE APLICARIA À INTERPRETAÇÃO (OU INTEGRAÇÃO) DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS, SENDO CERTO QUE A SUA APLICAÇÃO PRESSUPÕE A AUSÊNCIA DE DISPOSIÇÃO EXPRESSA PARA SITUAÇÃO SIMILAR A OUTRA PARA A QUAL HAJA PREVISÃO LEGAL.

COM EFEITO, É O PRÓPRIO CTN QUE AUTORIZA EXPRESSAMENTE A APLICAÇÃO DA ANALOGIA, VEDADO EXPRESSAMENTE O SEU EMPREGO APENAS QUANDO RESULTAR NA EXIGÊNCIA DE TRIBUTO NÃO PREVISTO EM LEI, A TEOR DO DISPOSTO NO § 1º DE SEU ART. 108. CONFIRA-SE:

ART. 108. NA AUSÊNCIA DE DISPOSIÇÃO EXPRESSA, A AUTORIDADE COMPETENTE PARA APLICAR A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA UTILIZARÁ SUCESSIVAMENTE, NA ORDEM INDICADA:

I – A ANALOGIA;

(...)

§ 1º O EMPREGO DA ANALOGIA NÃO PODERÁ RESULTAR NA EXIGÊNCIA DE TRIBUTO NÃO PREVISTO EM LEI.

ORA, SE A ÚNICA RESTRIÇÃO IMPOSTA PELO CTN É AQUELA CONSTANTE DO § 1º, QUE SE REFERE À EXIGÊNCIA DE TRIBUTO NÃO PREVISTO EM LEI, OBVIAMENTE QUE NÃO HÁ VEDAÇÃO PARA SE APLICAR A ANALOGIA EM MATÉRIA DE PENALIDADE, MÁXIME EM SE TRATANDO DE MERA DOSIMETRIA OU GRADAÇÃO DESTA, VIA LIMITAÇÃO DO QUANTUM EXIGIDO, VISANDO À SUA ADEQUAÇÃO EM RELAÇÃO AO VALOR DO TRIBUTO EXIGIDO (O QUE NÃO QUER DIZER QUE SE PODERIA TAMBÉM APLICÁ-LA PARA EXIGIR PENALIDADE NÃO PREVISTA EM LEI, O QUE É IGUALMENTE VEDADO, POR SE TRATAR DE MATÉRIA IGUALMENTE SOB RESERVA DE LEI – EMBORA NÃO PREVISTO EXPRESSAMENTE PELO MENCIONADO DISPOSITIVO DO CTN).

RESTA, PORTANTO, JUSTIFICAR O CABIMENTO DA ANALOGIA AO PRESENTE CASO, VALENDO-SE AQUI NOVAMENTE DAS LIÇÕES DOCTRINÁRIAS DO MESMO AUTOR (OP. CIT., P. 271):

ART. 108, I – A ANALOGIA É O PRIMEIRO MEIO DE INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, QUE AUTORIZA A APLICAÇÃO DE DISPOSITIVO LEGAL (ANALOGIA *LEGIS*) OU DE UM CONJUNTO DE NORMAS LEGAIS CONEXAS (ANALOGIA *JURIS*) PARA O PREENCHIMENTO DE LACUNA EXISTENTE EM LEI SOBRE DETERMINADA MATÉRIA. TAL PROCEDIMENTO REPOUSA NA NOÇÃO DE QUE ONDE EXISTE A MESMA RAZÃO, DEVE HAVER A MESMA SOLUÇÃO JURÍDICA. (GRIFOU-SE)

COMO JÁ SE VIU ACIMA, HÁ PREVISÃO EXPRESSA DE APLICAÇÃO DO LIMITADOR A VÁRIAS MULTAS CAPITULADAS NO ART. 55, QUANDO O SEU VALOR ULTRAPASSE A 2,5 (DUAS VEZES E MEIA) O VALOR DO IMPOSTO EXIGIDO, TODAS ELAS RELACIONADAS AO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS CUJO DESCUMPRIMENTO RESULTA, POR DEDUÇÃO LÓGICA, NA FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO, TAL COMO NA HIPÓTESE DOS AUTOS.

APENAS PARA TORNAR MAIS CLARO O RACIOCÍNIO – E VISANDO DEMONSTRAR A SIMILITUDE DA SITUAÇÃO ORA EM DISCUSSÃO COM AQUELAS –, TOME-SE COMO EXEMPLO A MULTA PREVISTA NO INC. XVI DO ART. 55, A QUAL SE ENCONTRA EXPRESSAMENTE ELENCADE NOS MENCIONADOS DISPOSITIVOS:

XVI - POR PRESTAR SERVIÇO SEM EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL - 40% (QUARENTA POR CENTO) DO VALOR DA PRESTAÇÃO, REDUZINDO-SE A 20% (VINTE POR CENTO) QUANDO A INFRAÇÃO FOR APURADA PELO FISCO, COM BASE EXCLUSIVAMENTE EM DOCUMENTO E NOS LANÇAMENTOS EFETUADOS NA ESCRITA FISCAL OU COMERCIAL DO CONTRIBUINTE.

COMO SE VÊ, O LIMITADOR SE APLICA ATÉ MESMO A ESSA HIPÓTESE, EM QUE O CONTRIBUINTE, ESTANDO OBRIGADO A EMITIR O DOCUMENTO FISCAL PELA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NÃO O FAZ. OBSERVE-SE QUE, NO CASO, MAIS QUE MERO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA, TRATA-SE, AO MENOS EM TESE, DE CONDOTA TIPIFICADA COMO CRIME CONTRA A ORDEM TRIBUTÁRIA (CF. ART. 1º, INC. V DA LEI Nº 8.137/90).

ORA, SE A REGRA DO LIMITADOR DO VALOR DA MULTA TRIBUTÁRIA APLICA-SE ATÉ MESMO NESSES CASOS, EM QUE A CONDOTA DO INFRATOR PRESUME-SE MAIS GRAVE PARA A SOCIEDADE (AFINAL, TRATA-SE DE UM ILÍCITO PENAL, CARACTERIZADO PELA FALTA DE EMISSÃO DO DOCUMENTO FISCAL, COM A INTENÇÃO DE REDUZIR OU SUPRIMIR TRIBUTOS!), COM MAIS RAZÃO DEVE APLICAR-SE TAMBÉM À HIPÓTESE DOS AUTOS, NA QUAL O CONTRIBUINTE ESTÁ SENDO PENALIZADO NÃO PELA FALTA DE EMISSÃO DO DOCUMENTO, MAS PELA SIMPLES EMISSÃO DESTA EM DESACORDO COM A LEGISLAÇÃO, E AINDA ASSIM EM DECORRÊNCIA DE DIVERGÊNCIA DE INTERPRETAÇÃO.

COM EFEITO, AINDA QUE SE ABSTRAIA DESSA QUESTÃO DA GRAVIDADE DA CONDOTA, A SIMILITUDE DAS SITUAÇÕES É EVIDENTE, PORQUANTO NO CASO DOS AUTOS A APLICAÇÃO DA MULTA TAMBÉM RESULTOU EM VALOR SUPERIOR A 2,5 (DUAS VEZES E MEIA) O VALOR DO IMPOSTO EXIGIDO, TAL COMO NAQUELA HIPÓTESE (ALIÁS, SUPEROU EM MUITO ATÉ MESMO OS 40% DO VALOR DAS PRESTAÇÕES).

LOGO, SE “ONDE EXISTE A MESMA RAZÃO, DEVE HAVER A MESMA SOLUÇÃO JURÍDICA”, E SE A RAZÃO E FINALIDADE DA LEI (*RATIO LEGIS*) QUE INSTITUIU O LIMITADOR É EVITAR A EXIGÊNCIA DE MULTAS ISOLADAS EXORBITANTES EM RELAÇÃO AO VALOR DO IMPOSTO, É PLENAMENTE RAZOÁVEL QUE SE DÊ TRATAMENTO IDÊNTICO AO PRESENTE CASO.

ASSIM, SE NÃO BASTASSE A ANALOGIA, INVOCA-SE AQUI AINDA O PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE PARA LIMITAR O VALOR DA MULTA, COM BASE NOS INCS. II E III DO MESMO ART. 108 DO CTN (PRINCÍPIOS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO E DE DIREITO PÚBLICO) C/C O ART. 13 DA CONSTITUIÇÃO MINEIRA DE 1989 E ARTS. 2º E 3º DA LEI ESTADUAL Nº 14.184/02 (QUE, CF. O SEU ART. 1º, ESTABELECE NORMAS GERAIS SOBRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO NO ÂMBITO DA ADMINISTRAÇÃO DIRETA E INDIRETA DO ESTADO DE MINAS GERAIS, VISANDO À PROTEÇÃO DE DIREITO DAS PESSOAS E AO ATENDIMENTO DO INTERESSE PÚBLICO PELA ADMINISTRAÇÃO):

CONSTITUIÇÃO MINEIRA:

ART. 13 - A ATIVIDADE DE ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA DOS PODERES DO ESTADO E A DE ENTIDADE DESCENTRALIZADA SE SUJEITARÃO AOS PRINCÍPIOS DE LEGALIDADE, IMPESSOALIDADE, MORALIDADE, PUBLICIDADE, EFICIÊNCIA E RAZOABILIDADE. (GRIFOU-SE)

LEI Nº 14.184/02:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ART. 2º – A ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA OBEDECERÁ, DENTRE OUTROS, AOS PRINCÍPIOS DA LEGALIDADE, IMPESSOALIDADE, MORALIDADE, PUBLICIDADE, FINALIDADE, MOTIVAÇÃO, RAZOABILIDADE, EFICIÊNCIA, AMPLA DEFESA, DO CONTRADITÓRIO E DA TRANSPARÊNCIA.

ART. 3º – A NORMA ADMINISTRATIVA SERÁ INTERPRETADA DA FORMA QUE MELHOR GARANTA O ATENDIMENTO DO FIM PÚBLICO A QUE SE DIRIGE. (GRIFOU-SE)

COMO SE VÊ, PARA ALÉM DA APLICAÇÃO DA ANALOGIA, COM BASE NO CTN, HÁ DISPOSIÇÕES EXPRESSAS DA LEGISLAÇÃO MINEIRA (TANTO NO NÍVEL CONSTITUCIONAL COMO INFRACONSTITUCIONAL) NO SENTIDO DE QUE A NORMA ADMINISTRATIVA DEVE SER INTERPRETADA COM RAZOABILIDADE, VISANDO A GARANTIR O ATENDIMENTO DE SUA FINALIDADE.”

Assim, conclui-se pela correta aplicação da multa isolada em apreço mas, que deverá ser adequada ao limite previsto nos §§ 2º e 3º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia por perda do seu objeto. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para adequar a Multa Isolada capitulada no inciso VI do art. 54 da Lei 6763/75 ao disposto no § 2º do art. 55 da mesma lei, devendo ser observados o recolhimento efetuado pela Impugnante e os desmembramentos do Auto de Infração. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), que excluía a referida multa isolada por inaplicável à espécie, bem como as exigências relativas a locação de equipamentos. Designado relator o Conselheiro Bruno Antônio Rocha Borges (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Alexandre de Castro Baroni e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Luciana Trindade Fogaça. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 13 de dezembro de 2011.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente

Bruno Antônio Rocha Borges
Relator / Designado

cam

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	19.478/11/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000161738-97	
Impugnação:	40.010125763-44	
Impugnante:	Global Village Telecom Ltda	
	IE: 062284639.00-79	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/Belo Horizonte DF/BH-1	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2008, em face de que a ora Impugnante, prestadora de serviço de comunicação, teria deixado de oferecer à tributação do ICMS diversos serviços de comunicação/telecomunicação.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas, respectivamente, nos art. 56, inciso II e 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75.

A Impugnante tem razão ao afirmar que alguns dos 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 negocial, 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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

.....
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.
.....

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 do 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

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.

Não se verificará aqui a legalidade e/ou constitucionalidade do dispositivo regulamentar, porquanto o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais encontra-se o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento a teor do art. 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.

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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

perfeitamente dentro do tipo legal para que esse Ihe 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 infra-constitucional 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.

Não bastasse a impossibilidade de tributação pelo ICMS de valores relativos a locação de equipamentos, cumpre destacar também a questão afeta à Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei n.º 6.763/75.

Assim, o ponto de divergência entre este voto e a decisão majoritária também reside na propriedade de aplicação da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei n.º 6.763/75, à matéria dos autos e à imputação fiscal.

Cumpre destacar que a posição aqui externada está em consonância com várias decisão deste Conselho de Contribuintes, à exemplo daquela consubstanciada no Acórdão n.º 19.513/10/3ª. Neste sentido, veja-se a ementa desta decisão:

ACÓRDÃO Nº. 19.513/10/3ª

EMENTA:

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – BASE DE CÁLCULO -FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. RESTOU DEMONSTRADA A FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS POR TER O AUTUADO DEIXADO DE DESTACAR O IMPOSTO DEVIDO SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO E TELECOMUNICAÇÃO, COBRADOS A TÍTULO DE "TC CPE SOLUTION-ALUGUEL", EM INFRINGÊNCIA AO DISPOSTO NO ART. 13, INC. III E INC. II DO § 1º DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, ART. 6º, INC. XI DA LEI Nº 6.763/75 C/C INC. II, ART. 50 DO RICMS/02. EXIGÊNCIA DE ICMS E MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO ART. 56, INC. II DA LEI Nº 6.763/75. INFRAÇÃO CARACTERIZADA.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL. IMPUTAÇÃO DE DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA CONFIGURADA PELO FATO DO AUTUADO TER DEIXADO DE DESTACAR E INDICAR NAS RESPECTIVAS NOTAS FISCAIS O ICMS NAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. EXIGÊNCIA DE MULTA ISOLADA CAPITULADA NO ART. 54, INC. 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 A PENALIDADE É INAPLICÁVEL À ESPÉCIE. EXIGÊNCIA CANCELADA.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME.
(GRIFOS NÃO CONSTAM DO ORIGINAL)

Para exame da questão, veja-se o que determina o dispositivo embasador da exigência da penalidade isolada, *in verbis*:

Lei n.º 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

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.

Com efeito, para que se consiga interpretar a legislação à luz dos fatos concretos, necessário se faz verificar a atividade da Impugnante.

Trata-se, como já dito e deve ser ressaltado pela importância, de empresa do ramo de prestação de serviço de comunicação, prestações estas tributadas pelo ICMS.

Na hipótese da prestação dos serviços elencados no presente lançamento, a Impugnante teria deixado de oferecê-los à tributação do ICMS ao entendimento de que estaria fora do campo de incidência deste imposto.

Assim, ao emitir os documentos fiscais, o que faz em larga escala, a Impugnante lança os valores individualizados das prestações, com a indicação da alíquota correspondente e discrimina os valores tidos pelo Fisco Estadual como

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sucumbidos da tributação. Ao final, calcula o imposto devido, segundo seu entendimento, lançando-o em campo próprio.

Depurando os dispositivos sancionadores, temos que a infração será imputada, na hipótese dos autos, 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;

3) a penalidade aplicável será de 42 (quarenta e duas) UFEMGs por documento fiscal emitido.

Não se pode falar em emissão de documento fiscal sem indicação de tais atributos, pois em todas as notas fiscais constam os lançamentos das alíquotas e do imposto devido, isso em relação às prestações que a Impugnante entende como sujeitas ao imposto estadual.

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 exigidos em regulamento.

No caso dos autos, as parcelas sobre as quais o Fisco está exigindo o imposto estão todas elas discriminadas nas notas fiscais objeto do lançamento. Foi exatamente em função de tais parcelas estarem apostas nas notas fiscais que o Fisco chegou ao lançamento. Veja-se que o trabalho foi realizado mediante conferência dos arquivos eletrônicos fornecidos pelo contribuinte referente as prestações de serviços de comunicação e telecomunicação, bem como de suas notas fiscais.

Portanto, não há que se falar em falta de requisito nas notas fiscais objeto do lançamento, pois em todas elas estão presentes os requisitos exigidos em regulamento.

Ademais, deve-se verificar que as penalidades no campo do direito tributário, mesmo as isoladas vinculadas a descumprimento de obrigações acessórias, devem ser vistas em face da falta de pagamento do tributo. Ou seja, a conduta a ser punida, é aquela que praticada com a intenção de suprimir o imposto devido.

Não é esta situação que se presencia nos autos em análise, pois se a Defendente tivesse a intenção de esconder parcelas do imposto, não as teria discriminado nas próprias notas fiscais.

Veja-se que o tipo descrito na norma sancionatória não é constar em local diverso o requisito, mas sim suprimir a informação, ou seja, deixar de constar requisito.

Tendo em vista que o dispositivo fala também em insuficiência de requisito, cumpre observar se o fato do Fisco considerar que a base de cálculo disposta nas notas fiscais não estaria correta pode ensejar a cobrança da penalidade insculpida no inciso VI do art. 54 da Lei n.º 6.763/75. Acredito que não.

Isto porque, no caso dos autos, também não houve insuficiência de informação ou requisito, uma vez que a informação estava nas notas fiscais.

No caso dos autos, a Impugnante entende que as parcelas não levadas à tributação não comporiam a base de cálculo do ICMS e, por este motivo, as mesmas não foram incluídas na base de cálculo do imposto destacado em suas notas fiscais, embora estivessem lá discriminadas.

Não se trata aqui de exclusão dolosa de requisito para se furtar ao pagamento do imposto, mas de entendimento sobre a matéria que, diga-se de passagem, é objeto de várias discussões judiciais.

Portanto, os fatos e fundamentos que levaram a autuação dizem respeito a entendimentos e interpretações da legislação tributária.

Não bastasse estes argumentos, para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa.

Não é outro o entendimento da doutrina pátria. Neste sentido, cite-se o Mestre Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias – natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis”:

“Toda legislação sobre multas deve necessariamente obedecer aos Princípios da Tipicidade e da Generalidade, conforme exposto neste trabalho.

De que tratam realmente estes princípios?

Quanto ao primeiro, o da Tipicidade, pode ser definido como sendo o delineamento completo da hipótese de incidência das multas. É o que descreve a sujeição ativa e passiva, a base econômica, a alíquota, a materialidade, o lugar, o tempo de descumprimento dos deveres instrumentais e outros aspectos relevantes.

Misabel Derzi já esclareceu que “o modo de pensar padronizante (dito, inadequadamente, tipificante) conduz o intérprete a uma distância do caso isolado; ele só alcança o esquema do próprio caso.”

Costuma-se entender a tipicidade de forma restritiva. Para nos, trata-se do delineamento completo da hipótese sancionatória, no caso, a multa tributária.”

Pelo exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no inciso VI do art. 54 da Lei n.º 6.763/75 por inaplicável à espécie, bem como as exigências relativas a locação de equipamentos.

Sala das Sessões, 13 de dezembro de 2011.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**