

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.529/12/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000167341-63
Impugnação: 40.010129000-79
Impugnante: Telemar Norte Leste S/A
IE: 062149964.00-47
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-1

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – DIVERSOS SERVIÇOS. Constatada a falta de recolhimento do ICMS, em face da não tributação de diversos itens relativos à prestação onerosa de serviço de comunicação. Procedimento fiscal respaldado no inciso III do art. 2º; no inciso VII do art. 12; no inciso III c/c alínea "a" do inciso II do § 1º, ambos do art. 13, todos da Lei Complementar nº 87/96, bem como no disposto no item 8 do § 1º do art. 5º e no inciso VII c/c item 2 do § 2º, ambos do art. 13, todos da Lei nº 6.763/75. Crédito tributário reformulado pelo Fisco para excluir as exigências relativas à rubrica “Superlink”. Mantidas as exigências remanescentes de ICMS e da respectiva multa de revalidação. Entretanto, deve-se adequar a Multa Isolada prevista no inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75 ao disposto no § 4º do mesmo artigo. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS, no período entre janeiro e dezembro de 2006, decorrente da não tributação de diversos itens relativos à prestação onerosa de serviço de comunicação, compreendidos nas seguintes rubricas: cessão onerosa do uso de equipamentos e aparelhos relacionados com a prestação de serviço de comunicação, serviços 102, Disque-turismo e *Advanced Services*.

Exige-se o ICMS, a respectiva Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 da Lei nº 6.763/75 e a Multa Isolada capitulada no inciso VI do art. 54 da mesma lei c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 422/464.

O Fisco reformula o crédito tributário, às fls. 682/693, excluindo as exigências relacionadas com a rubrica “Superlink”, serviço de comunicação na modalidade cessão onerosa de meios de redes de telecomunicações, tendo em vista o disposto no Convênio ICMS nº 126/98, que atribui a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS devido à concessionária que presta o serviço ao usuário final.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante, após intimada da reformulação, retorna aos autos, às fls. 861/895, reafirmando os argumentos de sua impugnação anterior em relação às exigências remanescentes.

O Fisco se manifesta, finalmente, às fls. 928/1002.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1007/1047, opina pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco, e, ainda, para excluir a multa isolada aplicada.

DECISÃO

Versa a presente autuação sobre a constatação de ocorrência do fato gerador relativo à prestação onerosa de serviço de comunicação sem a correspondente tributação do ICMS.

O Fisco procedeu à análise dos arquivos eletrônicos gerados pela Contribuinte e constatou que alguns itens cobrados do usuário do serviço de comunicação não foram tributados pelo imposto estadual, conforme determinação do item 8 do § 1º do art. 5º da 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;

A Fiscalização informa, ainda, que as prestações de serviços de telecomunicações, cujo imposto é exigido no presente Auto de Infração, não estão amparadas pela liminar obtida no Mandado de Segurança nº 1.0000.09.4940012/00.

Dos argumentos da Impugnante

A Impugnante defende a não incidência do ICMS, argumentando que nos itens discriminados pelo Fisco não há ocorrência do serviço de comunicação, agrupando-os nos itens abaixo discriminados.

1) Cessão onerosa de uso (aluguel) de equipamentos e aparelhos relativos à prestação de serviço de comunicação.

Segundo a Impugnante, embora relacionado com o serviço de comunicação, o aluguel é uma cessão onerosa do direito de uso, e não uma obrigação de fazer, própria

dos serviços. Acrescenta que a legislação tributária prevê a não incidência do ICMS sobre aluguéis.

2) Serviços 102 e Disque-turismo.

Segundo a Autuada, tais rubricas seriam serviços de consultoria, o que os caracterizariam como serviços de valor adicionado, os quais não compreenderiam serviços de telecomunicação.

3) *Advanced Services*.

Segundo a Impugnante, tal rubrica corresponderia a um conjunto de serviços de gerenciamento de redes de comunicação de dados, sendo tributado pelo ISS, conforme item 1.07 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/03.

A seguir, serão tratados cada um dos itens de que trata o presente trabalho fiscal.

Da cessão onerosa de uso de equipamentos e aparelhos relacionados com a prestação de serviço de comunicação.

Para o deslinde dessa matéria, é de substancial importância a análise da hipótese de incidência prevista na lei de regência do imposto, para fins de perscrutar o que, de fato, o legislador pretendeu tributar com o ICMS sob a denominação serviço de comunicação.

A doutrina tributarista identifica cinco elementos que compõem a hipótese de incidência de determinado tributo, sem os quais não se abraça a integralidade de seu alcance, a saber:

1) elemento material: ação ou situação que se identifica como a materialidade do fato gerador;

2) elemento subjetivo: identificação do sujeito ativo (credor da obrigação tributária) e do sujeito passivo (devedor da referida obrigação);

3) elemento espacial: definição do lugar de ocorrência do fato gerador;

4) elemento temporal: determinação do momento em que se considera ocorrido o fato gerador;

5) elemento quantitativo: de modo geral, em especial no caso do ICMS, representado pela estipulação de sua base de cálculo e alíquota.

Todos esses elementos devem estar dispostos na lei de regência do tributo, e são eles, analisados em conjunto, que possibilitam a identificação da realização fática (fato gerador) da hipótese de incidência do tributo.

Os elementos subjetivo, espacial e temporal nos permitem identificar, respectivamente, **quem** recebe e quem paga o tributo, **onde** o fato gerador ocorre e **quando** ele ocorre. Já os elementos material e quantitativo nos fornecem as regras que possibilitam determinar **o que** o legislador pretendeu tributar.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Alfredo Augusto Becker, em sua Teoria Geral do Direito Tributário, chega a eleger a base de cálculo de um tributo como o núcleo da hipótese de incidência. Nos seus dizeres:

O espectro atômico da hipótese de incidência da regra jurídica de tributação revela que em sua composição existe um *núcleo* e um, ou mais, *elementos adjetivos*.

O *núcleo* é a *base de cálculo* e confere o *gênero* jurídico ao tributo.

Os elementos adjetivos são todos os demais elementos que integram a composição da hipótese de incidência. Os elementos adjetivos conferem a *espécie* àquele gênero jurídico de tributo. [BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 2ª ed., 1972, Saraiva, p. 343]

Geraldo Ataliba, utilizando para designar base de cálculo a expressão "base imponible", arremata:

Base imponible é uma perspectiva dimensional do aspecto material da h.i. (hipótese de incidência) que a lei qualifica, com a finalidade de fixar critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeatur*. "É padrão ... ou referência para medir um fato tributário" (Aires Barreto, ob. cit., p. 38).

A base imponible é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É, portanto, uma grandeza ínsita na h.i. (Alfredo Augusto Becker a coloca, acertadamente, como cerne da h.i.). É, por assim dizer, seu aspecto dimensional, uma ordem de grandeza própria do aspecto material da h.i.; é propriamente uma medida sua. [ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed.-7ª tiragem, 2005, p. 108]

Vê-se que a base de cálculo é a medida de alcance da hipótese de incidência, é por meio dela que o legislador impõe a medida de grandeza do objeto que se pretende tributar.

Paulo de Barros Carvalho incumbe para si a estipulação de três funções distintas para a base de cálculo. Acompanhe:

Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. **A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções distintas: a) medir as porções reais do fato; b)**

compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma. [CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 16ª ed., 2004, Saraiva, pp. 327/328]. (grifou-se)

De todo o exposto, resta claro que somente por meio da análise conjunta do aspecto material e quantitativo da hipótese de incidência é que se extrai o real alcance da norma jurídica tributária que imponha o dever de pagar determinado tributo.

Nesse sentido, tanto a Lei Complementar nº 87/96 quanto a Lei Estadual nº 6.763/75 são claras ao determinar que a base de cálculo para o ICMS exigido em razão da prestação onerosa de serviço de comunicação é o preço do serviço, incluída toda quantia cobrada ou recebida em decorrência de sua prestação. Nos termos das citadas leis:

LC 87/96

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

Lei nº 6.763/75

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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. (grifou-se)

Nota-se, claramente, que a intenção do legislador, ao definir que na base de cálculo do ICMS devido em razão da prestação do serviço de comunicação incluem-se todas as importâncias recebidas do tomador do serviço, é fazer incidir o imposto estadual sobre toda a receita auferida pelo contribuinte relacionada com o exercício da atividade de prestação de serviço de comunicação. Vale dizer, todas as importâncias recebidas do tomador do serviço de comunicação em decorrência da sua prestação são objeto de incidência do ICMS.

Tal intenção, inclusive, encontra amparo na própria Constituição da República, que determina que o único imposto de natureza fiscal que pode incidir sobre o serviço de telecomunicação é o ICMS, conforme § 3º do art. 155, *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;

(...)

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Desse modo, a alegação de que sobre as rubricas relacionadas pelo Fisco não incide o ICMS, por supostamente não se tratar de serviço de comunicação, tais como receitas oriundas da rubrica “aluguel de bens móveis”, não encontra sustentação no arcabouço normativo estipulado pelo legislador no que se refere à incidência do ICMS, pois desconsidera, por completo, no dizer de Becker, o núcleo de sua hipótese de incidência, qual seja, a sua base de cálculo.

Todos os aparelhos e equipamentos são cedidos onerosamente em decorrência da prestação do serviço de comunicação, compondo as receitas das prestadoras desse serviço em razão unicamente do serviço de comunicação prestado, o qual compreende a atividade econômica precípua da Impugnante.

Socorre, novamente, Becker:

A qualidade jurídica (gênero jurídico do tributo) foi conferida unicamente pela BASE DE CÁLCULO, porque, como se demonstrou, o tributo - sempre e logicamente - consiste numa parcela daquele fato que foi transfigurado em cifra (base de cálculo) por escolha e determinação da REGRA que estrutura a regra

jurídica de tributação. [BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 2ª ed., 1972, Saraiva, p. 343]

Ressalte-se que a desconsideração do aspecto quantitativo (base de cálculo) da hipótese de incidência significa transferir o poder de definição do *quantum debeatur* do legislador para o contribuinte, na medida em que esse desprezo circunscreve a hipótese de incidência apenas ao seu aspecto material, o que possibilita manipulações das receitas auferidas em decorrência da prestação do serviço de comunicação em diversas rubricas que supostamente estariam à margem do elemento material da hipótese de incidência.

Pelo exposto, Becker cristaliza a importância da base de cálculo como critério definitivo para avaliar a extensão do fato gerador de determinado tributo, como se segue:

A base de cálculo foi escolhida pela própria regra jurídica, por isso ela é critério objetivo e jurídico. E porque esta escolha procedeu-se dentre os múltiplos elementos da hipótese de incidência, a base de cálculo é o núcleo da hipótese de incidência que estrutura a regra jurídica de tributação. [BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 2ª ed., 1972, Saraiva, p. 343]

Assim, para se alcançar em sua plenitude o desejo da ordem jurídica é inarredável a análise da hipótese de incidência em sua inteireza, em todos os seus aspectos, de modo a propiciar fidelidade ao comando legislativo para a tributação.

Com relação à alegação de que a própria legislação tributária exclui a incidência do ICMS sobre alugueis, nota-se a intenção da Impugnante de confundir situações estritamente distintas.

O presente feito fiscal não trata da exigência de ICMS em razão de uma consideração do Fisco de que ocorreu o fato gerador do imposto relacionado com o aluguel de bem móvel, como quer fazer crer a Autuada em função da existência da previsão de não incidência do ICMS sobre esse ato.

O que o Fisco corretamente fez foi incluir na base de cálculo do imposto devido em razão da prestação de serviço de comunicação todos os valores cobrados do tomador do serviço, por expressa determinação da lei de regência do imposto, como já visto, o que inclui a cessão onerosa de uso de aparelhos ou equipamentos necessários à efetiva prestação do serviço de comunicação.

Dos Serviços 102 e Disque-turismo

Tais serviços tratam-se da disponibilização de uma central de informações, interligada à rede de telecomunicação, a que o cliente tem acesso mediante uso do serviço telefônico.

Cabe aqui transcrever o aspecto material da hipótese de incidência previsto no inciso III do art. 2º da Lei Complementar nº 87/96:

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

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

Ora, ambos os serviços compreendem a geração da mensagem a ser comunicada (central de informações), a emissão, a transmissão e a recepção da referida mensagem, por meio de uma rede de telecomunicação.

Verifica-se, portanto, que a geração da mensagem a ser comunicada, que a Impugnante tenta caracterizar como serviço de consultoria, está abrangida pelo aspecto material da hipótese de incidência do ICMS, na medida em que é parte integrante do fluxo da comunicação existente entre o emitente da mensagem e o seu receptor, qual seja, o cliente que paga pelo serviço de comunicação prestado.

Pela classificação elaborada pela ANATEL, em sua Coletânea Normativa de Telecomunicações, tais serviços são considerados suplementares a um serviço básico de telecomunicação porque são de utilização facultativa do usuário, embora sempre a ele associado.

Em vista disso, a própria ANATEL, em sua resposta ao CONFAZ, afirma peremptoriamente que os serviços suplementares quando utilizados compõem o serviço de telecomunicação, conforme fls. 198 (item 1 da análise).

Do Advanced Services

Pelas informações da própria Impugnante, o *Advanced Services* presta-se ao gerenciamento de redes de comunicação de dados de terceiros.

A Impugnante assevera a incidência do ISS sobre esse serviço, com base no item 1.07 da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar 116/03, conforme se segue:

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

1 - Serviços de informática e congêneres.

1.07 - Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.

O Fisco, por sua vez, com base nas informações do próprio *site* da Autuada, traz mais informações a respeito do serviço, a saber:

“Família de serviços destinados ao gerenciamento de redes de comunicação de dados, possibilitando o acionamento pró-ativo de fornecedores, mensuração da qualidade do serviço e do nível de disponibilidade da rede.”

Vantagens

Confiança: a rede de comunicação de dados é monitorada permanentemente. Assim, são antecipadas situações que possam causar interrupções e prejuízos.

Economia: o ADVANCED SERVICES dispensa a realização de investimentos para a criação de estruturas internas para o gerenciamento das telecomunicações.

Otimização: seus funcionários poderão dedicar-se a desenvolver soluções dentro de seu core-business, deixando a gestão operacional da infra-estrutura de telecomunicações com a Oi.

Ideal para:

Companhias com redes de comunicação de dados e exigência de alto nível de disponibilidade, com gerenciamento pró-ativo de falhas.

“Abrangência: a Rede Inteligente da Oi possui o maior número de pontos de presença da América Latina. Isso significa acesso local em diversos pontos do país, eliminando a necessidade de se utilizar circuitos dedicados.

Confiança: a Oi é a maior operadora do Brasil e a única que pode, em 16 estados*, garantir a qualidade do serviço fim a fim.”

(Fonte: <http://novaioi.oi.com.br/>) (grifou-se)

Desse modo, verifica-se que o gerenciamento de rede de dados corporativos não se trata de suporte técnico em informática, como busca classificar a Impugnante, mas de serviço de acesso, inclusive em diversos pontos do país, por meio de sua rede de telecomunicação à rede de dados de seus clientes para fins do seu gerenciamento, o que comporta a emissão, transmissão e recepção de comunicação de dados, e, portanto, sujeitando-se à incidência do ICMS, nos termos do inciso III do art. 2º da Lei Complementar nº 87/96.

Por todo o exposto, corretas as exigências do Fisco relativas à cobrança do ICMS sobre as rubricas elencadas às fls. 695/696, bem como da respectiva multa de revalidação.

Da penalidade do inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75

As consequências decorrentes do entendimento da Impugnante de que sobre certas rubricas cobradas do tomador do serviço de comunicação não haveria incidência do ICMS foram o descumprimento, consoante inciso VI do art. 16 da Lei nº 6.763/75, das seguintes obrigações acessórias:

- 1) indicação no documento fiscal da alíquota do imposto relativa a cada item com a consequente indicação correta do destaque do imposto devido.
- 2) consignação no documento fiscal da base de cálculo prevista na legislação tributária;

As penalidades previstas na lei de regência do imposto para apenar o descumprimento dessas obrigações acessórias são, respectivamente, a do inciso VI do art. 54 c/c alínea “f” do inciso VI do art. 215 do RICMS/02 e a do inciso VII do art. 55,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ambos da Lei nº 6.763/75, conforme se segue (na redação vigente ao tempo da ocorrência das irregularidades):

Lei nº 6.763/75

Art. 54. As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) UFEMGs por documento;

RICMS/02

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; (grifou-se)

Lei nº 6.763/75

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 base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

Ressalte-se que a responsabilidade sobre infrações de natureza tributária é objetiva, não devendo, portanto, ser objeto de análise do Fisco a existência ou não de dolo ou má-fé por parte do infrator ou a ocorrência de erro de direito ou erro de fato, a menos que a observância de tais circunstâncias esteja expressamente prevista em lei, nos termos do art. 136 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Desse modo, ambas as penalidades seriam cabíveis ao caso dos autos. Entretanto, em virtude do disposto no art. 211 do RICMS/02, há uma conexão das infrações com as mesmas prestações que lhe deram origem, *in verbis*:

Art. 211. Apurando-se, na mesma ação fiscal, o descumprimento de mais de uma obrigação tributária acessória pela mesma pessoa, será aplicada a multa relativa à infração mais grave, quando forem as infrações conexas com a mesma operação, prestação ou fato que lhes deram origem.

O Fisco corretamente observou o disposto no art. 211 do RICMS/02, aplicando apenas a penalidade mais gravosa, qual seja, a do inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75 c/c alínea “f” do inciso VI do art. 215 do RICMS/02.

Saliente-se que a aferição da penalidade mais gravosa se dá no caso concreto, sendo caracterizada por aquela que implicar em maior penalização do contribuinte infrator em vista das circunstâncias de cada situação fática.

Assim, correta a aplicação da Multa Isolada do inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75 c/c alínea “f” do inciso VI do art. 215 do RICMS/02.

No entanto, em vista da superveniência da Lei nº 19.978/11, foi incluído o § 4º ao art. 54 da Lei nº 6.763/75, que prevê a limitação do valor da penalidade do inciso VI do mesmo art. 54 a duas vezes e meia o valor do imposto incidente, nos seguintes termos:

§ 4º Na hipótese do inciso VI do caput 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.

Por não se vislumbrar qualquer razão lógica para o legislador ter pretendido circunscrever a limitação do valor da penalidade apenas às operações com mercadorias ou bens, dado inclusive o princípio da igualdade, percebe-se uma imprecisão técnica do legislador ao não incluir o termo “prestação” no referido dispositivo.

Portanto, à omissão do legislador sucede, no mínimo, a dúvida em sua aplicação, o que exige do aplicador da lei o uso de interpretação mais favorável ao contribuinte, consoante incisos I e IV do art. 112 do CTN, *in verbis*:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

I - à **capitulação legal do fato**;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à **sua graduação**. (grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desse modo, deve-se aplicá-lo também em relação às prestações de serviço, inclusive retroativamente, como no caso do presente lançamento, em vista do disposto na alínea “c” do inciso II do art. 106 do CTN:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Assim, decide-se pela adequação da Multa Isolada capitulada no inciso VI do art. 54 da Lei 6.763/75 a duas vezes e meia o valor do imposto, nos termos do disposto no § 4º do mesmo artigo.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 682/693, devendo a multa isolada capitulada no inciso VI do art. 54 da Lei 6763/75 ser adequada a 2,5 vezes o valor do imposto, nos termos do disposto no § 4º do mesmo dispositivo. Vencidos, em parte, os Conselheiros Marco Túlio da Silva que mantinha integralmente a multa isolada e a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão que excluía a multa isolada e as parcelas relativas à rubrica locação de equipamentos. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Patrícia Dantas Gaia e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Carlos José da Rocha. Participaram do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves (Revisor).

Sala das Sessões, 08 de fevereiro de 2012.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente

Ricardo Wagner Lucas Cardoso
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	19.529/12/2 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000167341-63	
Impugnação:	40.010129000-79	
Impugnante:	Telemar Norte Leste S/A	
	IE: 062149964.00-47	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/Belo Horizonte - DF/BH-1	

Voto proferido pelo Conselheiro Marco Túlio da Silva, 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.

Como se verifica da decisão proferida, negou-se provimento ao Recurso de Revisão, nos seguintes termos:

ACORDA a 2^a Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 682/693, devendo a multa isolada capitulada no inciso VI do art. 54 da Lei 6763/75 ser adequada a 2,5 vezes o valor do imposto, nos termos do disposto no § 4º do mesmo dispositivo. Vencidos, em parte, os Conselheiros Marco Túlio da Silva que mantinha integralmente a multa isolada e a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão que excluía a multa isolada e as parcelas relativas a rubrica locação de equipamentos. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Patrícia Dantas Gaia e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Carlos José da Rocha.

No caso, também dou provimento parcial ao lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 682/693, mas mantenho integralmente a Multa Isolada de que trata o art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75.

Conforme consta do parecer da Assessoria do CC/MG, do voto vencedor e até do voto Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que excluía a multa isolada, foi apurado recolhimento a menor do ICMS, em virtude de a Autuada ter prestado serviço de comunicação e telecomunicação ao abrigo indevido da não incidência do ICMS, deixando de destacar ou indicando incorretamente alíquota e valor do ICMS devido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso, a Autuada optou por fazer sua própria interpretação da legislação, não obstante mecanismos e procedimentos cautelares que proporcionam aos contribuintes formular consultas, nos termos do art. 37 do RPTA/08.

A Autuada também poderia buscar prestação jurisdicional por meio da consignação em pagamento nos termos do art. 890, §1º do CPC e, com isso, à luz do art. 151, II do CTN, suspender a exigibilidade do crédito tributário.

Mas a opção da Autuada foi no sentido de descumprir obrigação acessória, à alegação de interpretação divergente do direito.

No tocante à multa isolada aplicada, é fato que não se levou à tributação itens das notas fiscais objeto da autuação e, com isso, a Contribuinte deixou de apor o valor correto da base de cálculo, destaque e alíquota do ICMS nas referidas notas fiscais, conforme previsto na legislação que rege a matéria.

A obrigação acessória descumprida pela Autuada está, claramente, estabelecida nos incisos IX, X, XI do art. 143 do Anexo V ao RICMS/02, *in verbis*:

Art. 143 - A Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações será de tamanho não inferior a 150 X 90 mm e conterá as seguintes indicações:

(...)

IX - base de cálculo do ICMS;

X - alíquota aplicável;

XI - valor do ICMS; (grifou-se)

Por oportuno, cabe citar o art. 54, VI da Lei nº 6.763/75:

Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

VI - por emitir documento com falta de qualquer requisito ou indicação exigida em regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - de 1 (uma) a 100 (cem) UFEMGs por documento;

O dispositivo legal acima mencionado traz como tipo da penalidade a falta, insuficiência ou incorreção de indicação exigida em regulamento, que quando ocorre implica na exigência da multa isolada prevista, posição também acolhida no voto vencedor. Afinal, pelos documentos fiscais acostados aos autos verifica-se a ocorrência da hipótese acima descrita.

Cabe observar que o tipo trata de indicação exigida em regulamento, em sentido amplo. Assim, qualquer falta, insuficiência ou incorreção de indicação exigida, amolda-se ao tipo descrito no art. 54, VI da Lei nº 6.763/75.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Logo, evidencia-se correta a aplicação da penalidade face à adequação da conduta da Autuada ao tipo descrito na citada norma, e nisso o voto vencedor não diverge.

Contudo, quanto à redução do *quantum* da multa isolada capitulada no inciso VI do art. 54 da Lei 6763/75, de forma a ser adequada a duas vezes e meia o valor do imposto, nos termos do disposto no § 4º do mesmo dispositivo, à luz do art. 7º da Lei nº 19.978/11, ainda que referida inovação legislativa possua natureza material e deva retroagir, por força do art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN, há que se atentar ao texto da norma.

Aqui cabe destacar que referido parágrafo tratou da adequação somente em relação ao valor do imposto incidente nas operações, sem incluir as prestações.

§ 4º Na hipótese do inciso VI do caput 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. (grifou-se)

No caso, o lançamento tem por objeto prestações e não operações, pois conclui pela acusação fiscal de que a Autuada deixou de recolher ICMS, no período de 01/01/06 a 31/12/06, em razão de ter realizado sem a devida tributação, prestações de serviço de comunicação, acusação essa julgada procedente, à unanimidade.

Desse modo, diante da legislação posta e da realidade dos fatos que envolvem o lançamento, ao não ocorrer a perfeita subsunção do fato à norma do § 4º do art. 54 da Lei 6763/75, por não ser aplicável ao caso, há que se afastar a redução do *quantum* da multa isolada capitulada no inciso VI do art. 54 da Lei 6763/75, devendo a exigência da mesma ser integralmente mantida.

Sala das Sessões, 08 de fevereiro de 2012.

Marco Túlio da Silva
Conselheiro

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	19.529/12/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000167341-63	
Impugnação:	40.010129000-79	
Impugnante:	Telemar Norte Leste S/A	
	IE: 062149964.00-47	
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 2006, em face de que a ora Impugnante, prestadora de serviço de comunicação, teria acobertado os serviços prestados por notas fiscais sem o destaque do ICMS ou com destaque a menor do imposto, tendo em vista utilizar-se indevidamente da não incidência tributária para determinados serviços.

A autuação se fundou na conferência nos livros de Registro de Saídas, item consolidado por tipo de serviço prestado em cada ciclo de faturamento, apresentado em meio eletrônico.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 54, inciso VI.

A Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei n.º 6.763/75 foi aplicada de acordo com o disposto no art. 215, inciso VI, alínea “f” da Parte Geral do RICMS/02.

Importante ressaltar que, em decorrência da liminar obtida no Mandado de Segurança n.º 1.0000.09.494011-2/000, as exigências fiscais do período acima mencionado foram formalizadas em três Autos de Infração distintos.

O imposto relativo aos serviços compreendidos na decisão liminar foram lançados no Auto de Infração n.º 01.000167088-39, enquanto a penalidade por descumprimento de obrigação acessória, inerente a tais serviços, compõe o Auto de Infração n.º 01.000167296-23.

No processo sob análise, portanto, encontram-se relacionados os serviços prestados sem tributação pelo ICMS, mas que não foram objeto de ação judicial, não havendo qualquer óbice para o julgamento administrativo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na planilha de fls. 24/26 foram relacionados os serviços prestados sem a tributação pelo ICMS, com os respectivos valores e o ICMS devido, estando os serviços demonstrados na planilha de fls. 28/44.

A planilha de fls. 46/60 contempla de forma analítica os serviços consolidados na planilha de fls. 24/26.

Os usuários dos serviços foram relacionados no “Anexo 6” , juntado por amostragem às fls. 130/189, estando a íntegra no CD de fl. 401.

No “Anexo 7” (fls. 190/193), o Fisco identifica os serviços por itens tarifários, agrupados de acordo com a espécie de serviço ofertado.

Cumprе destacar, de início, a reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 682/693 que foi acatada, à unanimidade pela Câmara de Julgamento e da qual parte este voto vencido.

Com relação aos itens restantes sustenta a Impugnante que os serviços elencados pelo Fisco diferem do serviço de comunicação propriamente dito, estando fora do campo de incidência do ICMS.

Sustenta também a intributabilidade das locações de “TC CPE Solution-Aluguel”, “RVI-Locação”, “PABX-Aluguel” e aluguel de equipamentos e aparelhos, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal e tece considerações sobre diversos serviços e as cláusulas contratuais firmadas entre a Impugnante e os contratantes de seus serviços.

Tem-se dos autos, portanto, que a Impugnante tem razão ao afirmar que alguns dos itens remanescentes 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 temos 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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 sua falta, o constante de tabelas baixadas pelos órgãos competentes.
.....

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

II- a aplicação de equidade.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 perfeitamente dentro do tipo legal para que esse lhe possa ser aplicado, funcionando com a rigidez do conceito abstrato.

A Carta Magna, ao adotar a discriminação rígida de competência tributária, torna inviável que o legislador infra-constitucional ou o próprio intérprete venham a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Em relação à Multa Isolada aplicada com base no art. 54, inciso VI da Lei n.º 6.763/75 combinado com alínea "f", inciso VI do art. 215 do RICMS/02, também cabe uma ressalva.

Inicialmente cumpre destacar que a posição aqui externada está em consonância com várias decisões 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.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 estariam fora do campo de incidência deste imposto, mas sim se tratarem de fato gerador vinculado ao Imposto Sobre Serviços, de competência municipal ou de não incidência tributária, na hipótese da prestação internacional, quando os clientes da empresa, em viagens ao exterior, utilizam-se dos telefones celulares para conversação com outros clientes no Brasil ou no estrangeiro.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Recorrente 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 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 no próprio Auto de Infração consta que o trabalho foi realizado *“mediante conferência dos arquivos eletrônicos fornecidos pelo contribuinte referente as prestações de serviços de comunicação e telecomunicação”*

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 Impugnante 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 inculpada 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 furtrar ao pagamento do imposto, mas de entendimento sobre a matéria.

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.

Assim, a penalidade aplicada, por documento fiscal emitido com aquelas irregularidades, não se mostra absolutamente perfeita, hipótese que conduz à análise de outras regras do Código tributário Nacional, como o art. 112, que assim prescreve:

Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:

- I - à capitulação legal do fato;
- II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
- III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
- IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.

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.”

Em sua função repressiva ou punitiva a sanção, agora como pena in concreto, tem talvez o seu mais primário objetivo. Repressivamente a pena é aplicada em decorrência de um comando normativo juridicamente válido. Não se trata, nesse aspecto repressivo/punitivo da sanção, de reparação do dano. Trata-se em verdade, de atendimento aos anseios sociais de ver o infrator punido, castigado.

A pena, no entanto, para que possa cumprir suas funções preventiva ou repressiva, deve guardar certa proporcionalidade entre o ato ilícito apontado pelo Fisco e o provável desvio de receita, sob pena de se tornar formalmente válida mas socialmente rejeitada e imperfeita.

De outro modo, deve-se adequar perfeitamente ao caso concreto, sob pena de se punir o contribuinte por ato que ele não cometeu.

Ao se analisar a hipótese de aplicação do art. 112 do Código Tributário Nacional, não se trata, a toda evidência, de neutralizar os efeitos do disposto no art. 136 do Código Tributário Nacional, mas de dar validade a outras normas de igual hierarquia, que compõem o mencionado Código.

Lecionando sobre o tema, o Professor Sacha Calmon (2001, p-577), destaca:

“o artigo 112 do Código tributário Nacional relativiza a objetividade do ilícito fiscal, que dispensa para a sua caracterização a pesquisa do elemento subjetivo. Com efeito, qualquer dúvida ou imperfeita caracterização da ilicitude redundará em vantagem para o contribuinte.”

Por sua vez, Luciano Amaro (2008 – p. 222/223), ao discorrer sobre a interpretação benigna presente no Código Tributário Nacional, assim expõe:

“embora o art. 112 do Código tributário nacional pretenda dispor sobre a “interpretação da lei tributária”, ele prevê, nos seus incisos I a III, diversas situações nas quais não se cuida da identificação do sentido e do alcance da lei, mas sim de valorização dos fatos. Nessas situações, a dúvida (que se deve resolver a favor do acusado, segundo determina o dispositivo) não é de interpretação da lei, mas de interpretação do fato (ou melhor, de qualificação do fato). Discutir se o fato “x” se enquadra ou não na lei, ou se ele se enquadra na lei “A” ou “B”, ou se a autoria do fato é ou não do indivíduo “Z”, diz respeito ao exame do fato e das circunstâncias em que ele teria ocorrido, e não ao exame da lei. A questão atem-se à subsunção, mas a dúvida que se põe não é sobre a lei, e sim sobre o fato”.

Prossegue o Mestre dizendo:

“Já o inciso IV do dispositivo pode ser referido tanto a dúvidas sobre se o fato ocorrido se submete a esta ou àquela penalidade (problema de valorização do fato) como à discussão sobre o conteúdo e alcance da norma punitiva ou sobre os critérios legais de graduação da penalidade”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso em tela, em relação à capitulação legal do fato, existem dúvidas quanto à correta imputação do Fisco, uma vez que os documentos foram emitidos com as especificações. Tal situação conduz a outra dúvida, ou seja, quanto às circunstâncias materiais do fato, podendo-se questionar se a Autuada praticou ou não o descumprimento da obrigação acessória, ainda mais quando se trata de não lançamento da alíquota e imposto em decorrência da tributação de tais prestações pelo imposto municipal (ISSQN) ou diante de uma possível imunidade tributária.

Lado outro, surge um novo conflito em relação à punibilidade, uma vez que o inciso VII do art. 55 da Lei n.º 6.763/75 contempla penalidade específica para a hipótese de não lançamento da correta base de cálculo nos documentos fiscais. Neste caso, ao que parece, a pena ora em análise de refere a uma situação em que o destaque do imposto tenha sido lançado, mas sem a indicação da alíquota, o que, em tese, dificultaria a ação controlística do Fisco.

De modo idêntico, a falta de lançamento do imposto nos documentos é um reflexo da ausência da base de cálculo, cuja imputação está presente no dispositivo mencionado no parágrafo anterior.

Assim, havendo fundadas dúvidas quanto à adequação da norma ao fato concreto, há de se aplicar, no mínimo, o disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, de modo a considerar totalmente improcedente a exigência da penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória.

Diante disso, julgo parcialmente procedente o lançamento acatando a reformulação efetuada pelo Fisco às fls. 682/693, devendo ser excluídas também a multa isolada por inaplicável à espécie e as parcelas relativas a rubrica locação de equipamentos.

Sala das Sessões, 08 de fevereiro de 2012.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira