

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.884/12/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000172329-43
Impugnação: 40.010131327-09
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 - 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. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Entretanto, devem ser excluídas as exigências relativas às rubricas aluguel/locação e, a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS incidente sobre a prestação de serviço de comunicação, no período de 01/01/07 a 31/12/07, 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” da Parte Geral do RICMS/02.

Às fls. 301/311 o Fisco reformula o crédito tributário, conforme planilha de fl. 312 e Demonstrativo de Correção Monetária e Multas (DCMM) de fl. 313.

O Contribuinte é intimado da reformulação do crédito tributário à fl. 336.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 337/371.

Às fls. 431/433 a Contribuinte apresenta aditamento à impugnação, com juntada de documentos de fls. 435/579.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco se manifesta às fls. 583/660.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 665/726, opina pela procedência parcial do lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75.

Em sessão realizada em 08/11/12, presidida pelo Conselheiro André Barros de Moura, nos termos da Portaria nº 04/01, defere-se o pedido de vista do processo formulado pelo Conselheiro Presidente, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 27/11/12.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros Ricardo Wagner Lucas Cardoso (Relator) e Fernando Luiz Saldanha, que julgam parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 305/312 e, ainda, o do Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor), que o julga parcialmente procedente para excluir a Multa Isolada do art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, nos termos do Parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustenta oralmente o Dr. André Mendes Moreira e, pela Fazenda Pública Estadual o Dr. Marco Túlio Caldeira Gomes.

DECISÃO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/07 a 31/12/07, em decorrência de prestações de serviço de comunicação acobertados por notas fiscais sem o destaque do ICMS ou com destaque a menor do imposto, em face da utilização indevida da não incidência tributária para determinados serviços.

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

Em decorrência da inserção do § 4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75, com a redação dada pela Lei nº 19.978, de 28/12/11, o Fisco promove a adequação da multa isolada, conforme documentos de fls. 301/312, limitando-a a 2,5 (duas e meia) vezes o valor do ICMS devido.

Em razão da liminar obtida em Mandado de Segurança (1.0000.09.494001-2/000), as exigências fiscais sobre os serviços prestados sem tributação do ICMS foram formalizadas em 2 (dois) Autos de Infração.

As parcelas decorrentes de serviços amparados na medida judicial foram lançadas no PTA 01.000171561-39 (fls. 268/278), estando incluídos nestes autos os serviços não compreendidos na medida liminar.

Os serviços não tributados para os quais se exige o ICMS encontram-se relacionados no “Anexo 1” (fls. 16/19), contendo o montante integral do imposto ora exigido, totalizado em partidas mensais nos “Anexos 2 e 3” (fls. 20/35 e 36/50).

Os “Anexos 4 e 6” de fls. 51/92 e 95/130 apresentam, por amostragem, respectivamente, a relação mensal das notas fiscais sem destaque ou com destaque a

menor de ICMS e a individualização dos serviços não tributados. A íntegra destes documentos encontra-se na mídia de fl. 279.

O “Anexo 7” (fls. 131/134) apresenta o consolidado, por amostragem, dos itens tarifários autuados, agrupados de acordo com a espécie de serviço ofertado pela Autuada.

A apuração da multa isolada encontra-se à fl. 10 e o Demonstrativo do Crédito Tributário à fl. 13, documentos estes substituídos pelos de fls. 306 e 309, no âmbito da reformulação do crédito tributário proposta pelo Fisco.

Quanto à Incidência do ICMS sobre o “Serviço de Informação/Auxílio à Lista 102”.

Contrariamente ao que afirma a Impugnante, o “serviço de informação/auxílio à lista 102” não é apenas um serviço de fornecimento de informações ao usuário não se enquadrando no conceito de serviço de valor adicionado já que ele também tem como objetivo intermediar a troca de mensagens entre dois pontos.

É entendimento do Fisco que a espécie de serviço referente a esse item enquadra-se no conceito de “facilidades adicionais” e/ou “serviços suplementares”, destacando-se que o “Glossário de Termos Técnicos”, da Coletânea Normativa de Telecomunicações, editada pela Anatel, traz o seguinte conceito para serviço suplementar:

Serviço suplementar: serviço que modifica ou suplementa um serviço básico (ou serviço principal) de telecomunicação. Em consequência, não pode ser oferecido a um cliente como serviço isolado. **Deve ser oferecido com ou em associação com um serviço básico de telecomunicação.** (Disponível em www.anatel.gov.br)

Como se depreende da simples leitura da definição dada pela Anatel, trata-se de espécie de serviço que é prestada no conjunto do serviço de comunicação ofertado aos usuários, não podendo dessa forma, ser dissociada para fins de tributação pelo ICMS. E no mesmo passo, o art. 89 do “Regulamento do Serviço Telefônico Fixo Comutado”, que trata das receitas alternativas, dispõe que:

Art. 89. Além da tarifa relativa ao STFC efetivamente prestado, a Concessionária pode auferir receitas alternativas, complementares ou acessórias por meio de prestações, utilidades ou comodidades, inerentes à plataforma do serviço, sem caracterizar nova modalidade de serviço. (Disponível em www.anatel.gov.br)

No caso em tela, patente é que este serviço não é ofertado de maneira autônoma e independente da contratação do serviço de telecomunicação, que é a atividade preponderante das concessionárias, assim como não se caracteriza nova modalidade de serviço, como bem se verifica da leitura do dispositivo acima transcrito.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Impugnante também alega que no caso deste serviço – “serviço de informação/auxílio à lista 102” - existem duas prestações materialmente distintas, sendo que uma é o serviço de comunicação, consubstanciado na ligação telefônica e o outro é o serviço de informação, não podendo os mesmos ser enquadrados como serviço de comunicação propriamente dito, havendo um verdadeiro serviço de consultoria, tributado pelo ISS.

Tal entendimento não se encontra de acordo com a legislação em vigor. O citado serviço não se enquadra como serviço de consultoria, sendo mesmo classificado como serviço suplementar e/ou complementar, conforme já dito, devendo dessa forma ser tributado pelo ICMS e enquadrado como serviço de comunicação propriamente dito na medida em que ocorre uma troca de mensagens entre dois pontos distintos.

Ora, nos casos em exame claro está que não há um serviço puro e simples de consultoria, já que o usuário não tem como realizar a aquisição do que chama a Impugnante de “consultoria” sem que haja a transmissão de informação promovida pela operadora do serviço de telecomunicação, ou seja, nada mais é do que uma parcela dos serviços de comunicação prestados onerosamente pela própria Impugnante. Não há dúvida de que o sucesso da comunicação telefônica depende do acesso ao código de assinantes. O serviço de informação do código de assinante é, inequivocamente, atividade indispensável e inseparável da comunicação telefônica.

Aliás, é bom que se diga que, em nenhum “folder”, “site” ou portfólio de serviços da Impugnante, o serviço de “informação/auxílio à lista 102” é apresentado como serviço de consultoria, o que vem a contrariar as alegações apresentadas.

O “serviço de informação/auxílio à lista 102” possibilita a identificação de números da lista telefônica de clientes constantes do cadastro da operadora. Trata-se de serviço de informação de código de acesso de assinante, de serviço de telecomunicação, cobrado de seu usuário e constante na NFST – Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação, serviço este que está regulado pelo Anexo à Resolução nº 357 da ANATEL, de 15 de março de 2004.

O reconhecimento deste serviço como de telecomunicação e sua consequente exclusão do campo de incidência do ISS pode ser apreciado em decisão do Eg. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, que assim decidiu:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 70025479387
VIGÉSIMA SEGUNDA CÂMARA CÍVEL
COMARCA DE ERECHIM
BRASIL TELECOM S/A APELANTE
MUNICIPIO DE ERECHIM APELADO
ISS. AUXÍLIO A LISTA. CÓDIGO ASSINANTE.
INFORMAÇÃO.

1. EVENTUAL FALHA NA INDICAÇÃO DE ALGUNS DISPOSITIVOS LEGAIS NÃO É CAUSA DE NULIDADE, JÁ QUE SE CONSTITUI EM MERA IRREGULARIDADE. NÃO É NULO O AUTO DE LANÇAMENTO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

QUE INDICA A ORIGEM, A NATUREZA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, O FUNDAMENTO LEGAL DA DÍVIDA, ENUMERA AS OPERAÇÕES TRIBUTADAS COM SEUS RESPECTIVOS VALORES.

2. O SERVIÇO DE INFORMAÇÃO DO CÓDIGO DE ASSINANTE - AUXÍLIO À LISTA – NÃO ESTÁ SUJEITO AO ISS POR SE TRATAR DE ATIVIDADE MEIO À PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. A ONEROSIDADE DA SUA PRESTAÇÃO, NAS HIPÓTESES ADMITIDAS PELA AGÊNCIA REGULADORA DO SERVIÇO PÚBLICO, NÃO ALTERA SUA NATUREZA AUXILIAR DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. AGRAVO RETIDO DESPROVIDO. RECURSO PROVIDO. PORTO ALEGRE, 30 DE OUTUBRO DE 2008.

E, do voto da Exma. Relatora Des.^a Maria Isabel de Azevedo Souza neste julgamento extrai-se a importante e decisiva lição:

É DE SER ADOTADO TAL ENTENDIMENTO. NÃO HÁ DÚVIDA DE QUE O SUCESSO DA COMUNICAÇÃO TELEFÔNICA DEPENDE DO ACESSO AO CÓDIGO DE ASSINANTES. O SERVIÇO DE INFORMAÇÃO DO CÓDIGO DE ASSINANTE É, INEQUIVOCAMENTE, ATIVIDADE INDISPENSÁVEL E INSEPARÁVEL DA COMUNICAÇÃO TELEFÔNICA. O SIMPLES FATO DE SER ONEROSA A PRESTAÇÃO DE TAL SERVIÇO, EM DETERMINAS HIPÓTESES, NÃO MODIFICA SUA NATUREZA. CONSERVA A CONDIÇÃO DE ATIVIDADE MEIO E COMPLEMENTAR AO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. FALTA-LHE, ASSIM, AUTONOMIA A ENSEJAR A SUJEIÇÃO AO ISS.

É de lembrar que o Conselho de Contribuintes já decidiu pela tributação pelo ICMS de referido serviço de telecomunicações como se conclui dos Acórdãos nºs 3.350/08/CE, 3.347/08/CE e 3.342/08/CE.

O Fisco também discorda da alegação da Impugnante de que se trata de um serviço de valor adicionado por não ter como objetivo intermediar a troca de mensagens entre dois pontos. Ora, é de entendimento mediano, no caso deste serviço, a ocorrência de troca de mensagens entre dois pontos (usuário e prestadora dos serviços), com o fornecimento do meio pelo qual a ligação telefônica será prestada, além de inclusão na fatura do usuário do preço daquele serviço.

No que tange ao “serviço de informação/auxílio à lista 102” também alega a Impugnante que a ANATEL vedou, expressamente, qualquer tipo de cobrança pelos minutos que o usuário necessita para utilizar o serviço, e, não sendo onerosa a prestação, não há sujeição ao ICMS, o que merece esclarecimentos.

O “Serviço de Informação/auxílio à lista 102”, conforme regulamentação em vigor, somente será oneroso para os usuários que solicitaram e receberam a lista telefônica obrigatória gratuita impressa (a lista de assinantes, e não a lista comercial de páginas amarelas). E, no caso dos autos, como se viu acima, uma vez que o serviço foi cobrado pela Impugnante do usuário/assinante que discou para solicitar as informações, deve ser tributado pelo ICMS e, não pelo ISS.

Por outro lado, se o “serviço de informação/auxílio à lista 102” deve ser sempre gratuito, conforme diz a Impugnante, é de se entender que ela está descumprindo de forma clara e continuada as normas da ANATEL por ela transcritas,

já que todas as prestações de serviços tributadas pelo Fisco, a este título, foram onerosas, o que se encontra comprovado nos autos.

Aliás, às fls. 348/349 a Impugnante transcreve determinações da “Prática da Telebrás 415-200-154”, de 09/11/90, onde se vê de forma clara que o “serviço de auxílio à lista” é um serviço básico telefônico e que deverá ser gratuito apenas nos casos mencionados no § 1º do art. 13 da Resolução nº 357/04, editada pela ANATEL, também trazida aos autos pela Impugnante.

Evidente a contradição da Impugnante quando afirma que “não sendo onerosa, a prestação do serviço de comunicação não se sujeita ao ICMS” e, ao mesmo tempo, cobra de seus usuários por esta prestação de serviço de comunicação, sem o destaque do ICMS devido, originando assim o imposto exigido no presente Auto de Infração.

Aliás, tão público é este fato que a Impugnante foi acionada judicialmente pelo Ministério Público Federal, tendo sido decidido no Processo nº 2012.02.01.001500-9 que ela não pode cobrar por este serviço até distribuir gratuitamente listas telefônicas, como se vê:

Oi não pode cobrar por uso do 102 até distribuir gratuitamente listas telefônicas

A operadora de telefonia Oi não pode cobrar pelo acesso ao serviço de auxílio à lista, fornecido pelo número 102, até que a empresa distribua listas telefônicas gratuitamente a todos os assinantes. A ordem é do juiz federal convocado José Arthur Diniz Borges, que deferiu liminar pedida pelo Ministério Público Federal (MPF). O órgão ajuizara ação na Justiça Federal do Rio de Janeiro contra a Telemar Norte Leste S/A.

Em seus argumentos, o MPF lembrou que a Resolução 439, de 2006, da Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel), obriga as operadoras a distribuir listas sem ônus para os consumidores. A primeira instância negou o pedido de liminar e, por conta disso, o MPF apresentou agravo de instrumento no TRF2. O mérito da ação ainda será julgado pelo primeiro grau da Justiça Federal.

Na liminar, José Arthur Diniz Borges destaca que além da resolução da Anatel, a Lei 9.472, de 1997, estabelece que "é obrigatório e gratuito o fornecimento, pela prestadora, de listas telefônicas aos assinantes dos serviços, diretamente ou por meio de terceiros, nos termos em que dispusera a Agência".

Para o magistrado, não é admissível que os usuários sejam cobrados pelo serviço de auxílio à lista enquanto não tiverem recebido o catálogo, sem custo: "Não se pode negar, desta maneira, o pleito formulado no presente agravo de instrumento, uma vez que os consumidores, além de ainda não estarem recebendo a

lista impressa, têm que pagar ao se utilizarem do serviços de auxílio à lista.

Acesso em 29/03/2012 ao site http://www.trf2.jus.br/Paginas/Noticia.aspx?Item_Id=1123)

Com relação à resposta dada a consulta feita à Superintendência da Receita Federal, versando sobre a COFINS – Solução de Consulta nº 73/06, quando se entendeu que a receita do serviço “102” não se considerava como receita de serviço de comunicação, é de mediano entendimento que este órgão não tem competência para a definição da matéria tratada nos autos, especialmente quando o tributo em questão pertence à esfera estadual.

Saliente-se que o “serviço de informação/auxílio à lista 102” é realmente um serviço de telecomunicação prestado pela Impugnante de forma onerosa, informando via telefone por solicitação de qualquer cliente seu, o número de telefone de outros clientes.

Em resumo, não se pode tratar como mero serviço de consultoria, como pretende a Impugnante, o “serviço de informação/auxílio à lista 102”, por ser um serviço de comunicação e não serviço de valor adicionado, como já restou demonstrado, estando a tributação pelo ICMS perfeitamente fundamentada na legislação em vigor.

Quanto à incidência do ICMS sobre gerenciamento de redes. “Gerência PRO-ATIVA”

De acordo com informações obtidas na página da Impugnante na internet, a gerência pró-ativa pode ser definida como sendo um serviço corporativo, referente à formação de rede de dados e, assim sendo, legal e correta é a sua tributação. São 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”*. (Disponível em: <http://www.oi.com.br/oi/oi-pra-empresas/grandes-empresas/dados/servico-de-valor-agregado/advanced-services>).

É sabido que a crescente importância das redes de computadores impulsionou os estudos sobre formas de efetuar o gerenciamento de redes de um modo mais eficiente e que, com base neste fato, vem sendo estudado e praticado o gerenciamento pró-ativo de redes. Este novo paradigma visa à identificação de situações que possam levar à degradação dos sistemas de computação antes que elas venham a efetivamente degradar o funcionamento do sistema, tentando evitar que tais situações ocorram através de ações corretivas.

Muitas são as vantagens da utilização deste tipo de serviço destacando-se a confiança, já que a rede de comunicação de dados é monitorada permanentemente, sendo antecipadas situações que possam causar interrupções e prejuízos; a economia, por dispensar a realização de investimentos para a criação de estruturas internas para o gerenciamento das telecomunicações e a otimização, pois os funcionários das empresas clientes poderão dedicar-se a desenvolver soluções dentro de seu *core-business*,

deixando a gestão operacional da infraestrutura de telecomunicações com a prestadora de serviços, no caso, a Impugnante.

Merece destaque o fato de que a Gerência PRO-ATIVA ou o gerenciamento de uma rede de computadores torna-se uma atividade essencial para garantir o seu funcionamento contínuo, assim como para assegurar um elevado grau de qualidade dos serviços oferecidos.

É de notar, sempre, que a amplitude extraída do texto constitucional sobre a incidência do imposto pelo legislador infraconstitucional não deixa dúvidas de que este serviço está sujeito ao tributo de competência estadual, o ICMS. E, como se viu da transcrição de informações obtidas no próprio “*site*” da Impugnante, se tal não bastasse, enquanto ela insiste em falar de um serviço de gerenciamento ou monitoramento apenas de uma rede de dados de terceiro, fica clara em seu “*site*” verdade diversa, posto que, ao lembrar-se da economia para o seu cliente na contratação deste serviço, como se viu anteriormente, ela mesma define que este serviço dispensa a realização de investimentos para a criação de estruturas internas para o gerenciamento das telecomunicações.

Ressalte-se que o fato gerador do ICMS determinado pelas normas legais não é a comunicação propriamente dita, mas sim a “prestação onerosa de serviço de comunicação”. Assim, havendo a prestação de serviço de comunicação de forma onerosa, configurada está a incidência do imposto, independentemente de haver ou não a comunicação em si. O que se tributa são os meios artificiais e onerosos que tornam possível a comunicação. Incluídos em tais meios estão todos os serviços postos à disposição do cliente com o intuito de disponibilizar, implementar, agilizar, facilitar e imprimir maior segurança e conforto na comunicação.

Este entendimento foi corroborado pela manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional que expediu o Parecer PGFN/CAT/Nº. 2042/97, do qual se transcreve o seguinte trecho:

6. A Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, ao dispor sobre o mencionado tributo estabeleceu, no seu art. 2º, a incidência do imposto sobre “prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.”

7. Fica claro que a incidência ou não do imposto se refere à prestação do serviço oneroso de comunicação, ou seja, o caráter comercial e preponderante para o enquadramento na regra matriz de incidência. O Prof. Roque Antônio Carrazza (“O ICMS na Constituição”, Malheiros, p. 71) assevera que “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.(...)

Agora, sim: 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.

Também é de ressaltar que a Impugnante alega que a atividade de gerenciamento de redes se reveste da autonomia necessária para a sujeição ao ISS, especialmente porque prevista no item 1.07 da lista anexa à LC nº 116/03, o que não corresponde aos fatos. Em realidade, como se observa do texto legal abaixo transcrito, o item 1.07 da lista anexa à LC nº 116/03 não trata do gerenciamento de redes:

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

- 1 - Serviços de informática e congêneres.
 - 1.01 - Análise e desenvolvimento de sistemas.
 - 1.02 - Programação.
 - 1.03 - Processamento de dados e congêneres.
 - 1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.
 - 1.05 - Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.
 - 1.06 - Assessoria e consultoria em informática.
 - 1.07 - Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados.**
 - 1.08 - Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas. (grifou-se)

Por tudo, revelam-se corretas as exigências de ICMS e a respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 quanto às irregularidades supramencionadas.

Entretanto, na composição da base de cálculo sujeita à tributação não devem ser considerados os valores cobrados a título de aluguel/locação pelas razões a seguir expostas.

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, 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 in Revista dos Tribunais, 1997, São Paulo).

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 nº 87/96 detalhar o comando transcrito, delineando a hipótese de incidência:

Art. 2º - O imposto incide sobre:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 nº 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

(...)

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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Este patamar foi ampliado através do Convênio ICMS nº 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 nº 69/98 foi inserido nas normas regulamentares do Estado de Minas Gerais, pelo do Decreto nº 39.836/98, que alterou a redação do § 4º do art. 44 do RICMS/96, então vigente, e assim dispôs:

Art. 44 - Ressalvadas outras hipóteses previstas neste Regulamento e nos Anexos IV e XI, a base de cálculo do imposto é:

(...)

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

(...)

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

Embora o inciso 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. No entanto, ao fazê-lo utiliza-se de termos genéricos, não especificando exatamente o que ou quais são estes "serviços ou facilidades".

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 de acordo com as normas tributárias mineiras, às quais se encontra adstrito o Conselho de Contribuintes em seus julgamentos, 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 eqüidade.

Consideradas as premissas postas, não são passíveis de tributação pelo imposto estadual os itens relativos à locação de equipamentos.

No que tange a estes itens não há qualquer dificuldade, pois o comando excludente está literalmente expresso no art. 5º do RICMS/02:

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, alínea “e” da CF/88, e mais especificamente no art. 150, inciso II da mesma carta constitucional.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 demais 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 nº 6.763/75.

O Fisco às fls. 305/312, reformula o crédito tributário para adequar a referida multa isolada, conforme previsto no § 4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75. Entretanto, a penalidade lançada pelo Fisco é inaplicável ao caso dos autos.

Cumpre destacar que a decisão aqui externada está em consonância com várias decisões deste Conselho de Contribuintes, a exemplo daquela consubstanciada no Acórdão nº 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PORMENORIZADA DA QUESTÃO CONDUZ À CONCLUSÃO DE QUE A PENALIDADE É INAPLICÁVEL À ESPÉCIE. EXIGÊNCIA CANCELADA.

LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO UNÂNIME. (GRIFOU-SE)

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

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 estariam tais operações 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

alíquota correspondente e discrimina os valores tidos pelo Fisco Estadual como suprimidos da tributação. Ao final, calcula o imposto devido, segundo seu entendimento, lançando-o em campo próprio.

Depurando os dispositivos sancionadores, tem-se que a infração foi 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;

Importante ressaltar ainda que 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 encontram-se 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 referentes às prestações de serviços de comunicação e telecomunicação, bem como à emissão 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, 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. Entende-se 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 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 à autuação dizem respeito à interpretação 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, entende-se parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75 por inaplicável à espécie, bem como as exigências relativas à locação de equipamentos.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 08/11/12. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuado pela Fiscalização às fls. 305/312 e, ainda, para excluir as exigências relativas às rubricas referentes a aluguel/locação e a Multa Isolada do art. 54, VI da Lei nº 6.763/75. Vencidos, em parte, os Conselheiros Ricardo Wagner Lucas Cardoso (Relator) e Fernando Luiz Saldanha, que o julgavam parcialmente procedente, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização. Designado relator o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Alice Gontijo Santos Teixeira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças. Conforme art. 163, § 2º do RPTA, esta decisão estará sujeita a Recurso de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha e Ricardo Wagner Lucas Cardoso.

Sala das Sessões, 27 de novembro de 2012.

André Barros de Moura
Presidente

Sauro Henrique de Almeida
Relator designado

MI

CC/MIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	19.884/12/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000172329-43	
Impugnação:	40.010131327-09	
Impugnante:	Telemar Norte Leste S/A	
	IE: 062149964.00-47	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-1 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso, 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.

Trata-se de discordância relativa à decisão da 2ª Câmara, pelo voto de qualidade, que excluiu as exigências relativas às rubricas referentes a aluguel/locação e a Multa Isolada do art. 54, VI da Lei nº 6.763/75, ficando vencidos o signatário deste voto e o Conselheiro Fernando Luiz Saldanha.

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.

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, 16^a 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

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. (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 debeat* 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.

Pelo exposto, mantenho as exigências relacionadas com a rubrica “aluguel/locação”.

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 (escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma regulamentar), 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, consoante incisos VI c/c X e XI do art. 143 da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02.

2) consignação no documento fiscal da base de cálculo prevista na legislação tributária, conforme inciso IX do art. 143 referido;

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, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 lhes 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 artigo retrotranscrito, 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, inclusive com a adequação necessária ao disposto no § 4º do art. 54 mencionado, realizada pelo Fisco na reformulação do crédito tributário.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Pelo exposto, também mantenho a multa isolada conforme aplicada pelo Fisco, julgando assim parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 305/312.

Sala das Sessões, 27 de novembro de 2012.

**Ricardo Wagner Lucas Cardoso
Conselheiro**

CC/MIG