

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.628/12/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000172291-61  
Impugnação: 40.010131165-41  
Impugnante: Tim Celular S/A  
IE: 062265683.00-86  
Proc. S. Passivo: André Gomes de Oliveira/Outro(s)  
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – BASE DE CÁLCULO - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.** Constatada a falta de recolhimento do ICMS proveniente da não inclusão na base de cálculo dos valores cobrados a título de planos e pacotes de serviços de comunicação e telecomunicação, utilizando-se indevidamente do benefício da isenção e da não incidência. Procedimento fiscal respaldado no art. 5º, § 1º, item 9; art. 6º, inciso XIII da Lei nº 6.763/75, e art. 15, inciso XIII, c/c art. 55, § 4º, inciso XVII do RICMS/02; art. 13, incisos VII e XI da Lei nº 6.763/75, c/c inciso X, art. 44 e § 4º; inciso II do art. 50 do RICMS/02. Infração caracterizada. Exigência de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL – FALTA DE INDICAÇÃO/REQUISITO – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO.** Imputação de descumprimento de obrigação acessória configurada pelo fato de a Autuada ter deixado de destacar nas notas fiscais de serviços de telecomunicações emitidas a parcela correspondente ao ICMS dos planos e pacotes de serviços de comunicação e telecomunicação cobrados dos usuários. Exigência de Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso 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 não há perfeita subsunção do fato concreto à sanção imposta. Exigência cancelada.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

Trata a autuação de recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2007, por ter a Autuada realizado prestação de serviços de comunicação/telecomunicação por meio de planos e pacotes pós-pagos de serviços, e acobertados por NFST modelo 22, sem o destaque do ICMS, como se as prestações de serviço discriminadas no Anexo 1 (fls. 10/17) tivessem ocorrido ao abrigo da isenção ou não incidência do imposto.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, impugnação às fls. 256/289, requerendo o cancelamento das exigências fiscais constantes no Auto de Infração.

### **Da Reformulação do crédito tributário e Manifestação Fiscal**

O Fisco, após a impugnação apresentada, efetua a reformulação do crédito tributário, às fls. 310/313, para adequação da Multa Isolada capitulada no inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75 a duas vezes e meia o valor do imposto, nos termos do disposto no § 4º do mesmo artigo.

Regularmente intimada da reformulação (fls. 316), a Impugnante retorna aos autos, às fls. 320/322, oportunidade em que reitera os termos da defesa.

O Fisco, em manifestação de fls. 325/350, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento, considerando a alteração efetuada no crédito tributário.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, às fls. 354/375, apresenta parecer de mérito, opinando, em preliminar, pela rejeição das prefaciais arguidas e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 310/313.

## **DECISÃO**

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

### **Da Preliminar de Nulidade do Auto de Infração**

A preliminar arguida de nulidade do Auto de Infração em razão de o lançamento ter se realizado sem a observação do dispositivo contido no art. 142 do CTN deve ser rejeitada de pronto.

Determina o citado artigo:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

(Grifou-se).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nos autos encontra-se regularmente demonstrada a infração em decorrência da prestação de serviços de telecomunicações ao indevido abrigo da isenção ou não incidência do ICMS e, portanto, sem o destaque do imposto devido nas respectivas prestações.

Compõe o Auto de Infração, o Relatório Fiscal que descreve as irregularidades apuradas, a capitulação das infringências e das penalidades aplicadas e o demonstrativo do crédito tributário, acompanhado dos seguintes anexos:

- Anexo 1 – Relação dos serviços de telecomunicações não tributados - fls. 10/17: identifica, individualmente, cada rubrica dos serviços de comunicação/telecomunicação não submetidos à tributação do imposto estadual;

- Anexo 2 – Relação de NF de serviços de telecomunicações não tributados – arquivo em formato eletrônico autenticado digitalmente por meio do programa MD5 (Message Digest 5) - fls. 19/21 e 27: discrimina em meio físico e eletrônico, as NFST e os respectivos destinatários dos serviços prestados (pessoas físicas ou jurídicas, sem quaisquer justificativas para incursão dos mesmos no beneplácito da isenção ou imunidade tributárias), conforme escrituração fiscal também colacionada no Anexo 7 (páginas impressas do livro Registro de Saídas), às fls. 187/246;

- Anexo 3 – Demonstrativo da Multa Isolada – fls. 23: encontra-se demonstrado o cálculo da multa isolada aplicada (posteriormente reformulada *ex officio*, fls. 312), calculada segundo o número de NFST emitidas e identificadas no Anexo 4, fls. 25/26, ou seja, 37.042 documentos;

- Anexo 4 – Relatório de contagem de NFST, em formato eletrônico autenticado digitalmente por meio do programa MD5 (Message Digest 5)- fls. 25/26 e 27,

- Anexo 5 – Amostragem das NFST emitidas – fls. 29/85, consignando as irregularidades descritas; e,

- Anexo 6 – Recibos de entrega de arquivo Convênio ICMS nº 115/03 – fls. 87/185, que embasa e dá suporte aos registros eletrônicos que foram analisados e manipulados relativos às NFST expedidas.

Deste modo, devem ser afastadas as hipóteses de cerceamento de defesa, atribuída a presunção de valores, ou de inobservância, pelo Fisco, do disposto no art. 142 do CTN.

Toda a base de dados, objeto do levantamento, teve como origem os registros eletrônicos representativos das 2ª vias das NFST emitidas e constantes da escrituração fiscal apresentada, cujos arquivos foram entregues pela própria Autuada em cumprimento ao Convênio ICMS nº 115/03 e também do RICMS/02.

Tem-se que, em substituição à segunda via do documento fiscal, cuja impressão é dispensada, as informações constantes da primeira via da nota fiscal deverão ser gravadas pelo contribuinte em meio eletrônico não regravável até o 5º dia do mês subsequente ao período de apuração, conforme dispõe o art. 40-B, inciso II, Parte I, Anexo VII do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 40-B. Para a emissão dos documentos fiscais de que trata o artigo anterior, além dos demais requisitos, deverão ser observadas as seguintes disposições:

II - em substituição à segunda via do documento fiscal, cuja impressão é dispensada, as informações constantes da primeira via do documento fiscal deverão ser gravadas em meio eletrônico não regravável até o 5º dia do mês subsequente ao período de apuração;

Nestes mesmos termos, a dicção do parágrafo único do art. 40-C, do mesmo Anexo VII, Parte 1 do RICMS/02, complementa:

Art. 40-C.

(...)

Parágrafo único. A via do documento fiscal representada pelo registro fiscal com os dados constantes do documento fiscal, gravados em meio óptico não regravável e com chaves de codificação digital vinculadas, se equipara à via impressa do documento fiscal para todos os fins legais.

Conclui-se, consoante a norma de presunção legal acima, a qual equiparou as segundas vias eletrônicas como se primeiras vias fossem, que todas as análises que resultaram na expedição do presente levantamento foram promovidas considerando-se, sempre, as primeiras vias das NFST emitidas, desqualificando por completo a alegação da defesa de que o Fisco não investigou as primeiras vias dos respectivos documentos fiscais.

Nenhuma dúvida paira sobre a legalidade e legitimidade do lançamento, pois a identificação dos fatos geradores e a matéria tributável foram detectadas e coletadas, segundo os registros eletrônicos correspondentes às primeiras vias das NFST emitidas e informadas à Secretaria de Fazenda/MG, não havendo justificativa para se falar em presunção dos valores.

O relatório do Auto de Infração foi complementado pelo Relatório Fiscal de fls. 06/08, e demais anexos explicativos do lançamento, e, regularmente enviados ao Contribuinte, identificam plenamente todos os requisitos do ato administrativo previsto no art. 142 do CTN. São eles: o sujeito passivo, a matéria tributável, a base de cálculo do imposto, o valor do imposto devido, os dispositivos legais que foram infringidos e as respectivas penalidades cabíveis.

Com efeito, o fato de o sujeito passivo discordar das acusações que lhe são imputadas não retira a presunção de legitimidade do lançamento. Logo, inexistindo os vícios formais ou materiais arguidos, rejeita-se a prefacial de nulidade arguida.

A alegação de inclusão indevida de notas fiscais emitidas a título de “Ajuste de Uso de Serviços” será tratada adiante, haja vista que essa questão se confunde com as de mérito propriamente dito.

### **Do Mérito**

Como relatado acima, trata de imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2007, em face de serviço de telecomunicação prestado e cobrado dos usuários sem tributação do imposto, e descumprimento de obrigação acessória, na medida em que nas notas fiscais de serviços de telecomunicações emitidas houve destaque a menor do imposto.

### **Do Sujeito Passivo**

A Autuada Tim Celular S/A, na condição de sucessora da Tim Nordeste S/A responde pelo crédito tributário constante deste Auto de Infração, tendo em vista o processo de incorporação registrado em Ata da Assembleia Geral Extraordinária realizada em 31 de dezembro de 2009 e arquivada na JUCESP sob o nº 32/335/10-6. Documento reproduzido na Manifestação Fiscal às fls. 328/329.

### **Da prestação de serviços de comunicação/telecomunicação por meio de planos e pacotes pós-pagos de serviços, sem o destaque do ICMS**

Alega a Impugnante que os serviços considerados pela Fiscalização como serviços de comunicação tratam-se de:

- a) atividades meio e serviços suplementares, que não se confundem com a prestação de serviços de comunicação;
- b) aplicativos e *softwares* e
- c) ajustes; não configurando, portanto, serviços que ensejam a tributação do ICMS.

A alegação da Impugnante de que os serviços de comunicação autuados pelo Fisco se tratam de atividades-meio e suplementares não condiz com a verdade.

Cabe ressaltar que, o Fisco, em respeito à decisão emanada do Mandado de Segurança – MS nº 1.0000.10.002977-6/000 (fls. 248/249) impetrado pela Autuada, não incluiu no lançamento os serviços porventura taxados como de atividade-meio ou suplementar, tais como a adesão, habilitação, ativação e outros serviços intitulados intermediários, cuja segurança fora parcialmente deferida pelo TJ/MG no citado MS, estando esta lide ainda pendente de recursos manejados pelas partes.

As atividades citadas pela Impugnante como atividade-meio foram identificadas como: a) serviço de auxílio à lista telefônica, b) alteração de número e número VIP, c) assinatura mensal durante a suspensão e d) habilitação e bloqueio.

Esclarece o Fisco que os serviços objeto do presente Auto de Infração, foram disponibilizados aos usuários/clientes por meio dos planos/pacotes de minutos então comercializados, onde especialmente se destacam os serviços de chamadas (locais, do exterior e promocionais), ligações de/para números especiais, pacotes (de minutos, de dados, compartilhado, promocionais, especiais, etc.), planos (Tim, Família, Prediletos, etc.).

A relação dos serviços foi carreada aos autos por meio do Anexo 1 (fls. 10/17), não fazendo parte do rol de serviços ali elencados “Assinatura mensal durante suspensão” e “Habilitação e bloqueio”, conforme alegou a Impugnante. Portanto, indevida a contestação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação ao serviço de “auxílio à lista”, cabe esclarecer que o referido serviço não se trata apenas de fornecimento de informações ao usuário, mas se enquadra no conceito de serviço de valor adicionado já que tem como objetivo intermediar a troca de mensagens entre dois pontos distintos.

Destaque-se que o Glossário Brasileiro de Direito das Telecomunicações/ Márcio Iorio Aranha (Organizador) - Brasília: Grupo de Estudos em Direito das Telecomunicações da Universidade de Brasília, 2006, página 288, traz o seguinte conceito para o serviço de valor adicionado (SVA):

“Serviço de valor adicionado (Resolução 40/98). Atividade que acrescenta, a um serviço de telecomunicação que lhe dá suporte e com o qual não se confunde, novas utilidades relacionadas ao acesso, armazenamento, apresentação, movimentação ou recuperação de informações.”

Como se depreende da simples leitura da definição dada pela ANATEL, trata-se de tipo de serviço que é prestado em conjunto com os demais serviços de comunicação ofertados, não podendo, dessa forma, ser desassociado para fins de tributação pelo ICMS.

Nesta toada, o art. 89 do “Regulamento do Serviço Telefônico Fixo Comutado”, aprovado pela Resolução da Anatel nº 85, de 30 de Dezembro de 1998, ao tratar de outras formas de 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.  
(Grifou-se)

No caso em tela, fica patente que o serviço de auxílio à lista não é ofertado de maneira autônoma e independente da contratação do serviço de telecomunicação, que é a atividade-fim e preponderante das concessionárias de telefonia, assim como não se caracteriza nova modalidade de serviço.

A alegação da Impugnante de que não presta este tipo de serviço e que o mesmo é executado pela Telemar Norte Leste S/A, realizando tão somente a ligação telefônica não se mostra verdadeira. Ora, as NFST juntadas por amostragem aos autos (fls. 29/30), demonstram a cobrança de valores a esse título na conta telefônica de emissão da própria Autuada e, como se comprova, não se trata de um co-faturamento (co-billing) com a Telemar. Os valores faturados referem-se a serviços prestados pela Tim Nordeste S/A em Minas Gerais.

Da mesma forma que demonstrado no tópico anterior, constitui também serviço de valor adicionado, as rubricas de “alteração/inclusão de número e número VIP TIM”, na medida em que tais valores estão diretamente associados à respectiva prestação do serviço de telecomunicação.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, correta a exigência formulada quanto aos serviços de auxílio à lista e serviço de alteração/inclusão de número e número VIP TIM.

Com relação aos serviços de internet disponibilizados pela operadora TIM a partir de aparelhos celulares, o Fisco estabelece a distinção entre o serviço de conexão e acesso e o serviço de conteúdo existente na rede.

Não há dúvidas que em relação aos conteúdos da rede (notícias, publicidades, esportes, etc.) estes sejam ofertados por terceiras empresas. Entretanto, o que se discute no presente PTA é o serviço de conexão (acesso) à grande rede de computadores (internet) que se perfaz a partir dos aparelhos celulares e por intermédio dos planos de serviços comercializados pela Operadora.

Assim sendo, o usuário/cliente terá que, necessariamente, adquirir um plano de serviços para utilizar a infraestrutura de redes administrada pela Operadora TIM, para ter acesso aos conteúdos por intermédio do celular. Sem ultrapassar essas duas barreiras condicionantes, ou seja, primeiro, adquirir o plano de serviços para depois poder usar da infraestrutura de redes administrada pela operadora TIM, o cliente não conseguirá ter acesso ao serviço desejado.

Por sua vez, o conceito jurídico de prestação de serviço de comunicação/telecomunicação é a disponibilização onerosa, em caráter negocial, dos meios materiais necessários para que a comunicação ocorra.

Segundo o Prof. Roque Antonio Carrazza (O ICMS na Constituição, Malheiros, p. 71), o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a “relação comunicativa”, ou seja, a atividade de fornecer a terceiros a infraestrutura mecânica, eletrônica e técnica necessárias à realização da comunicação. Esta infraestrutura é exatamente o que a Impugnante oferta aos seus clientes.

Conforme a Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL, órgão federal regulador da atividade, em resposta ao questionamento do CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária, no Ofício nº 113/06/SUE-ANATEL de 27/04/06, assim se posicionou:

Ofício nº 113/2006/SUE-Anatel

4.2 - DA ANÁLISE

(...)

2) De acordo com o artigo 60 da Lei nº 9.472 - Lei Geral de Telecomunicações (LGT), os equipamentos e a infraestrutura necessários à prestação do serviço de telecomunicação (exemplo: roteadores, multiplexadores, circuitos, portas, etc.) são parte integrante da prestação dos serviços de telecomunicações. Cabe adicionalmente ressaltar que alguns dos citados equipamentos são também utilizados nos ambientes dos usuários e de provedores de Serviço de Valor Adicionado (SVA), como o Serviço de Conexão à Internet, regularmente enquadrados como usuários dos serviços de telecomunicações, conforme disposto na Norma nº 04/95, aprovada pela Portaria nº 148, de 31 de maio de 1995. (Grifou-se)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por consequência, os serviços de internet referentes aos serviços de TORPEDOS e SMS (mensagens), serviços de DADOS, IMAGENS, SONS, VÍDEOS, VOZ, etc., foram recepcionados e/ou transmitidos a partir da infraestrutura material e tecnológica da rede pertencente e administrada pela Impugnante, colocada à disposição dos usuários, passíveis, deste modo, de serem levados à tributação neste Auto de Infração.

Salienta-se que não tem cabimento a alegação da Impugnante de que o Fisco teria incluído na autuação documentos fiscais relativos a crédito constantes da rubrica “Ajuste de Uso de Serviços”.

É certo que o termo AJUSTE, por sua própria natureza, pode ter sentidos inversos, ou seja, AJUSTAR para mais ou para menos. Logo, ajuste equivale a acertamento. Do ponto de vista contábil, pode constituir-se de um valor registrado ou lançado a débito, ou de um valor cujo lançamento refere-se a um crédito.

Conforme a legislação o estorno de débito das parcelas indevidas, leia-se, CRÉDITOS, poderá se processar de três formas distintas: a) lançamento no próprio documento fiscal, por meio de item contendo a descrição da ocorrência e as correspondentes deduções do valor do serviço, da base de cálculo e do respectivo imposto, com sinal NEGATIVO (-); b) por meio de apresentação à Repartição Fazendária competente de pedido de autorização para recuperação do imposto indevidamente recolhido e emissão de respectiva NFST global; c) por meio de pedido de restituição de indébito, nos termos da legislação tributária. Mas, frise-se, este não foi o foco do trabalho em questão.

Diferentemente, nos documentos objeto da ação fiscal (juntados por amostragem), percebe-se claramente que a rubrica AJUSTE DE USO DE SERVIÇOS refere-se a valores (+) POSITIVOS, representativos de cobranças realizadas a MENOR de serviços, constituindo-se, portanto, de valores contabilizados a DÉBITO do cliente da Autuada, portanto passível de exigência fiscal.

Para confirmar tal constatação, o Fisco cita as NFST 000.274.472 – Série U, fls. 31, cuja rubrica AJUSTE DE USO DE SERVIÇOS, está representada POSITIVAMENTE pelo valor de R\$ 102,37 (cento e dois reais e trinta e sete centavos), ou ainda a NFST 000.018.427, de mesma série, fls. 33, cuja rubrica AJUSTE DE CHAMADAS está representada pelo valor POSITIVO de R\$ 132,62 (cento e trinta e dois reais e sessenta e dois centavos), dentre tantas outras anexadas ao PTA.

Contradizendo a afirmativa da Impugnante de que a mera realização de lançamentos a débito na NFST não tem o condão de materializar a hipótese de incidência do ICMS, veja o que diz o RICMS/02:

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

(...)

II - nas prestações, todas as importâncias recebidas ou debitadas ao tomador do serviço, como juro, seguro, desconto concedido sob condição e preço de serviço de coleta e entrega de carga. (Grifou-se)



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No presente caso não se trata, portanto, de meros lançamentos a débito existentes nas NFST compulsadas, mas sim, lançamentos a débito exigindo parcelas de serviços identificadas no presente trabalho sob os títulos de “AJUSTE DE CHAMADAS, AJUSTE DE MENSALIDADES, AJUSTE DE FRANQUIAS, AJUSTE DE USO DE SERVIÇOS”.

Da análise dos documentos fiscais carreados aos autos, conclui-se que todos os valores constantes das rubricas de AJUSTES representaram sempre somas ou adições nas faturas, cujos acréscimos estão a compor os totais das NFST emitidas, juntamente com a cobrança dos demais itens de serviços que foram efetivamente prestados. Assim, esses ajustes significaram receita efetiva para a Autuada e, como tais, devem compor a base de cálculo do imposto.

Dessa maneira, todos os itens que compreendem o trabalho fiscal, a pretexto de quaisquer denominações que lhes sejam dadas (pacotes, planos, promoções), ou independentemente da modalidade da prestação de serviço, representam valores cobrados dos usuários dos serviços de telecomunicação, tendo sido comercializados e disponibilizados ao cliente da operadora por meio de um único instrumento contratual do pacote de serviços.

Portanto, todas as rubricas referentes aos serviços de comunicação elencados pela Fiscalização estão corretamente autuadas na peça fiscal, não cabendo exclusão de nenhum dos serviços requeridos pela Autuada.

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

LEI COMPLEMENTAR nº 87/96

Art.2º - O imposto incide sobre:

(...)

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

O Regulamento do ICMS, por sua vez, também esclarece quais serviços se enquadram como fato gerador do imposto e integram sua base de cálculo.

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, a base de cálculo do imposto é:

(...)

X - na geração, emissão, transmissão ou retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior, observado o disposto no § 4º deste artigo, o preço do serviço, ou, nas prestações sem preço determinado, o valor usual ou corrente,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

assim entendido o praticado na praça do prestador do serviço, ou, na sua falta, o constante de tabelas baixadas pelos órgãos competentes;

(...)

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

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

Diante do exposto, revelam-se corretas as exigências de ICMS e da multa exigida em razão do descumprimento da obrigação principal, sendo aplicável aquela prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

No tocante à penalidade isolada exigida por descumprimento de obrigação acessória, em razão de a Impugnante/Autuada ter deixado de destacar nas notas fiscais de serviços de telecomunicações emitidas a parcela correspondente ao ICMS dos planos e pacotes de serviços de comunicação e telecomunicação cobrados dos usuários, por não ser adequada ao caso dos autos, deve ser afastada.

Confira-se o teor das normas que tipificam a conduta, tida como descumprida:

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

(...)

O que se tem, na realidade, é que a Impugnante/Autuada deixou de oferecer à tributação parte dos valores dos serviços de telecomunicação cobrados dos usuários de telefonia, a título de “ajustes, pacotes, planos, etc.”, conforme relação constante no Anexo 1, às fls. 10/17. Essa situação pode ser confirmada por meio da análise do espelho das notas fiscais anexadas pela Fiscalização, por amostragem, às fls. 29/85.

Pode ser observado ainda que a situação tributária das rubricas referentes aos serviços cobrados dos usuários e não oferecidos à tributação foi informada nos arquivos eletrônicos do Convênio nº 115/03, transmitidos pela Impugnante/Autuada, como sendo prestação de serviço “Isenta/Não Tributada”, cópias às fls. 87/185.

Não há dúvidas de que o recolhimento a menor de imposto pressupõe a inobservância de normas relacionadas com o fato gerador do imposto, no qual estão compreendidas a alíquota e a base de cálculo. Reafirma-se que, no caso, a infração restou configurada pelo fato de a Impugnante/Autuada ter deixado de incluir na base de cálculo, parcela da prestação de serviços, as quais, segundo o seu entendimento, não estariam sujeitas à tributação.

Nesse contexto, caberia então indagar se a conduta da Impugnante/Autuada se amolda ao disposto no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, reproduzida acima. A luz dos dispositivos sancionadores, frente à situação relatada nos autos, extrai-se que a tipicidade da conduta estar-se-ia configurada, 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.

Na primeira hipótese, não é possível afirmar que ocorreu a emissão de documento fiscal sem indicação de tais requisitos, pois nas notas fiscais constam a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

indicação da alíquota e do imposto devido, isso em relação às prestações que a Impugnante/Autuada entende como sujeitas à tributação.

Na segunda situação, a falta da indicação das alíquotas e do destaque a menor do ICMS devido se restringe aos serviços de telecomunicação cobrados dos usuários de telefonia, a título de “ajustes, pacotes, planos, etc.”, conforme relação constante no Anexo 1, às fls. 10/17, cuja situação tributária dessas prestações a Impugnante/Autuada classifica como sendo prestações “isentas e/ou não tributadas”.

Ainda com relação a esses serviços se verifica, por meio dos espelhos das notas fiscais, fls. 29/85, que a informação constante no campo “base de cálculo do ICMS” corresponde a 0,00 (zero), e no campo “alíquota de ICMS” também 0,00 (zero).

Ainda com relação a esses serviços se verifica, por meio dos espelhos das notas fiscais, fls. 29/85, que a Impugnante/Autuada discrimina em cada documento fiscal, qual seja, Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação, Modelo 22, todos os serviços que presta e cobra do usuário, o valor total do serviço, bem como a “Base de cálculo do ICMS” e a “Alíquota do ICMS”. Evidentemente que com relação aos dois últimos elementos (“Base de cálculo do ICMS” e “Alíquota do ICMS”), as informações correspondem às prestações as quais a Impugnante/Autuada entende que sejam passíveis de incidência do ICMS.

Assim, pode-se facilmente constatar que a Impugnante/Autuada em nenhum momento tenta ocultar do Fisco ou criar-lhe dificuldade em verificar quais serviços presta e cobra, o valor de cada serviço está perfeitamente discriminado e quando entende tributável pelo ICMS, em todos os casos, o valor do serviço coincide com o valor base de cálculo.

Não é possível ver nenhuma intenção de não exibir ao Fisco os serviços prestados, como de fato não o fez, ou de se enganar na aplicação da alíquota. A Impugnante/Autuada, por razões que expõe em sua Impugnação, não concorda que estes serviços sejam tributados pelo ICMS e, assim, indica “zero” como base de cálculo e alíquota do imposto em relação aos serviços ora autuados.

Não é o presente caso como aqueles, visto com frequência, de contribuintes que, independentemente da intenção, erram na alíquota correta a ser aplicada, ou não oferecem determinada operação à tributação e, por consequência, não destacam o imposto devido, quando não existem mais dúvidas quanto à tributação e a correta alíquota daquela operação. Para esses casos, a aplicação da penalidade em comento é perfeitamente adequada.

Nos casos em que, por exemplo, existe conflito de competência entre Estados e Municípios para se saber se determinado serviço pertence ao campo de incidência do ICMS ou do ISSQN, o que se vê, comumente, é o Fisco Estadual exigir apenas o ICMS e a respectiva multa de revalidação, sem exigir qualquer penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Por outro, há que ser ponderado que o modelo oficial da Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação Modelo 22, sequer contempla campo para indicação de alíquotas de forma individualizada (por serviço). Significa dizer que o modelo

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

possibilita o lançamento de apenas uma informação em cada um dos campos (“Base de cálculo do ICMS” e “Alíquota do ICMS”), tal e qual procedeu a Impugnante/Autuada.

Em face disso, mesmo que se reconheça que a forma de preenchimento dos documentos tenha ocorrido por opção do Contribuinte, uma vez que ele poderia ter emitido notas fiscais para cada modalidade de serviço, não se pode ignorar o fato de que os documentos (objeto da autuação) foram preenchidos de acordo com o que o modelo “oficial” lhe permite, portanto, com a aquiescência do Fisco.

Resta claro que a irregularidade apontada pela Fiscalização “recolhimento a menor do imposto” se deve a interpretação (errônea), por parte da Impugnante/Autuada, quanto ao tratamento tributário dispensado a uma parte das prestações, e não, propriamente ao preenchimento (incorreto) dos documentos fiscais.

Pelo exposto, deve ser cancelada a penalidade por descumprimento de obrigação acessória, por inadequação da norma ao fato concreto. Menciona-se, por oportuno, decisão desta Casa tomada, por unanimidade, em trabalhos semelhantes a este, nos Acórdãos nº 19.434/10/3ª, nº 19.513/10/3ª, nº 20.054/11/3ª e 20.389/12/3ª.

Por fim, quanto às questões de cunho constitucional alegadas pela Impugnante (*princípios da capacidade contributiva, da razoabilidade, da proporcionalidade, da vedação ao confisco, etc.*) não serão aqui analisadas, uma vez que não compete a este órgão julgador, nos termos do art. 110, inciso I do RPTA – Regulamento do Processo e Procedimentos Tributários Administrativos – aprovado pelo Decreto nº 44.747/08 “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”.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir requerimento de juntada de documento. Também em preliminar, à unanimidade, em rejeitar a arguição de nulidade do lançamento. No mérito, ainda à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Gabriel Manica Mendes de Sena e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Luciana Trindade Fogaça. Participaram do julgamento, além do signatário, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

**Sala das Sessões, 17 de setembro de 2012.**

**José Luiz Drumond**  
**Presidente / Relator**