

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.042/13/3ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000186902-28  
Impugnação: 40.010133490-40  
Impugnante: Way TV Belo Horizonte S/A  
IE: 062151564.00-77  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – NÃO INCIDÊNCIA - DESCARACTERIZAÇÃO - Constatada a falta de recolhimento do ICMS, em face da não tributação de serviços de comunicação faturados a título de locação de equipamentos, utilizando-se indevidamente do benefício da não incidência. Procedimento fiscal respaldado nos arts. 5º, § 1º, item 9; 6º, inciso XIII; 13, incisos VII e XI, todos da Lei nº 6.763/75 e arts. 15, inciso XIII; 44, inciso X; 50, inciso II, § 4º e 55, § 4º, inciso XVII, todos do RICMS/02. Corretas as exigências 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 da Autuada 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, inciso VI da Lei nº 6.763/75, c/c art. 215, inciso VI alínea “f” do RICMS/02, adequada ao disposto no § 4º do art. 54 da mesma lei. Entretanto, exclui-se a penalidade exigida por inaplicável à espécie. Exigência cancelada.**

**Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.**

### **RELATÓRIO**

#### **Da Autuação**

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2008 a abril de 2011, por ter sido constatado que a Autuada emitiu documentos fiscais de prestações de serviço de comunicação, faturadas a título de locação de roteador internet, locação de *cable moden* internet e locação roteador VPN internet, sem o destaque do imposto devido nas respectivas prestações.

Foram exigidas as parcelas de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI, adequada ao disposto no § 4º da mencionada lei, c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” da Parte Geral do RICMS/02.

### **Da Impugnação**

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 172/187, juntando documentos às fls. 189/280 e requer, ao final, a procedência da peça de Defesa.

### **Da Manifestação Fiscal**

O Fisco, em bem fundamentada manifestação de fls. 285/332, que foi utilizada para o parecer da Assessoria do CC/MG, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

### **Do Parecer da Assessoria do CC/MG**

A Assessoria do CC/MG, em bem fundamentado parecer de fls. 340/380, opina, em preliminar, pelo indeferimento do pedido de perícia. No mérito, pela procedência parcial do lançamento para excluir a penalidade isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie.

---

### **DECISÃO**

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

### **Do Pedido de Perícia**

Requer a Impugnante a produção de prova pericial, ocasião em que indica os assistentes técnicos e apresenta 3 (três) quesitos (fls. 186/187) para apreciação.

Como se sabe, a prova pericial é admitida no curso de um processo como meio ou forma de esclarecimento ao Juiz ou Órgão Julgador, quando se tem necessidade de se suprir insuficiências de conhecimentos sobre o objeto da prova.

No caso dos autos, todos os documentos necessários ao deslinde da questão estão presentes e as indagações a serem respondidas não influenciam no feito fiscal. Aliás, a Impugnante deseja que o perito tente fazer provas que ela deveria ou poderia ter trazido aos autos e não o fez, como é o caso do seu primeiro quesito.

Quanto ao segundo quesito, os documentos constantes nos autos são suficientes para esclarecer a questão, assim como no caso do terceiro quesito.

Cumprе registrar que a prova pericial, como de resto todo meio de prova, tem valor relativo, estando amparado o julgador pelo princípio de livre convencimento, podendo, desta forma, desconsiderar todas ou algumas conclusões de uma prova pericial realizada no curso de um processo.

Assim, deve ser verificada a real necessidade da realização de prova pericial. No caso dos autos, não se vislumbra essa necessidade, mormente quando fica claro e sobejamente provado que a Impugnante, se tivesse algo a fazer prova contra a autuação fiscal, bastaria carrear aos autos uma “amostragem” da documentação que pretende trazer com a prova pericial.

Por outro lado, a resposta aos quesitos apresentados em nada agrega à discussão, uma vez que os documentos constantes dos autos respondem a dois deles, enquanto o outro constitui matéria de conhecimento da Autuada.

Assim, indefere-se o pedido de realização de prova pericial, com fulcro no art. 142, inciso II, alínea “a” do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

### **Do Mérito**

Versa o presente contencioso sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de janeiro de 2008 a abril de 2011, por ter sido constatado que a Autuada emitiu documentos fiscais de prestações de serviço de comunicação, faturadas a título de locação de roteador internet, locação de *cable moden* internet e locação roteador VPN internet, sem o destaque do imposto devido nas respectivas prestações.

Os serviços prestados encontram-se relacionados no “Anexo 1” (fl. 20), enquanto a relação com quantidade mensal de notas fiscais emitidas e seus respectivos valores estão na planilha de fl. 22 dos autos.

O “Anexo 3” (fls. 57/91) contempla a relação mensal, por amostragem, das notas fiscais emitidas sem destaque do imposto devido, uma vez que a mídia (CD) de fl. 171 contém a relação completa das notas fiscais.

Os valores apurados pelo Fisco foram levados à recomposição da conta gráfica nos exercícios de 2008 e 2009 (fl. 116), enquanto nos demais períodos não se cogita de recomposição, em decorrência dos saldos devedores apresentados nos respectivos meses.

Frise-se, por oportuno, que o Fisco não exige qualquer parcela do imposto em relação às rubricas de estorno e cancelamento de locação, uma vez que os valores são redutores das parcelas apuradas nas mencionadas operações.

Citando decisões administrativas e judiciais, a Impugnante sustenta a não incidência do ICMS sobre as receitas de locação de bens móveis.

Destaca que a locação dos itens objeto do lançamento constitui uma prerrogativa contratual, podendo o usuário do serviço adquirir tais itens no mercado ou mediante locação com a Autuada, conforme consta em contrato.

Com efeito, a exigência do ICMS sobre as prestações de serviços de comunicação relacionadas nos autos, além de decorrer do art. 155, inciso II, da Constituição Federal/88, está amparada no art. 6º, inciso XI da Lei nº 6.763/75, que estabelece as hipóteses de ocorrência do fato gerador do ICMS, conforme adiante:

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;

Também é notório que o fato gerador do ICMS sobre as prestações de serviços de comunicação, consoante o disposto no inciso III do art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, não se manteve atado apenas ao serviço de transmissão de comunicação, se estendendo a todas as 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. E, assim sendo, como se verá, as receitas auferidas pela Impugnante e aqui tributadas são decorrentes da efetiva prestação de serviço de comunicação.

A interpretação feita pela Impugnante, quanto a não tributação dessas espécies pelo ICMS está equivocada, pois implica em admitir que a cessão onerosa de *cable modem e roteador* não se presta para a prestação de serviço de comunicação, atividade sujeita ao imposto estadual previsto no art. 155, inciso II da Constituição da República.

Aqui, repita-se, os aluguéis e locações de equipamentos caracterizam-se como instrumentos para prestação de serviço de telecomunicação, perfeitamente enquadrado na base de cálculo determinada pelo art. 44, § 4º, do RICMS/02. As atividades desenvolvidas pela Autuada estão voltadas para o desenvolvimento da prestação de serviço de comunicação e, assim sendo, otimizam e/ou agilizam o processo de comunicação.

Certo é que os serviços prestados pela Impugnante, que detém a sua concessão, são colocados à disposição do usuário, bem como os equipamentos e os meios necessários à realização dos mesmos, restando claro que ela é a real prestadora desses serviços, cabendo-lhe, por consequência, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente sobre tais serviços.

Portanto, não há dúvida de que os serviços de locação/aluguel de equipamentos fazem parte da infraestrutura técnica, mecânica e eletrônica necessária à comunicação, como instrumentos indispensáveis a sua atividade fim.

Os serviços disponibilizados pela Impugnante, ligando os seus clientes à rede pública de telecomunicações, por intermédio de seus equipamentos, que fornecem as condições materiais (meio) para que a comunicação se efetive, são serviços de comunicação, porquanto dizem respeito a uma relação negocial onerosa entre ela e o usuário (cliente), tratando-se, pois, de um fato imponível na relação jurídico-tributária, no campo de incidência do ICMS.

Assim, resta claro que a base de cálculo para a tributação do ICMS, nessas prestações de serviços de telecomunicação, deve incluir todos os valores cobrados dos clientes pela Autuada, uma vez 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. Resumindo, todas as importâncias recebidas do tomador do serviço de comunicação em decorrência da sua prestação de serviço são objeto de incidência do ICMS.

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Neste sentido, transcreve-se a seguir o voto do Conselheiro Ricardo Wagner Lucas Cardoso, no Acórdão nº 18.881/10/2ª, no qual a questão da base de cálculo do ICMS na prestação de serviço de comunicação foi atenta e corretamente abordada. Confira-se:

ACÓRDÃO: 18.881/10/2ª RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000159098-22

IMPUGNAÇÃO: 40.010123781-86

IMPUGNANTE: TELEMAR NORTE LESTE SA

IE: 062149964.00-47

PROC. S. PASSIVO: PAULA DE ABREU MACHADO DERZI BOTELHO/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/BELO HORIZONTE - DF/BH-1

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – FALTA DE

RECOLHIMENTO DO ICMS – DIVERSOS SERVIÇOS.

CONSTATADA A FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS, EM FACE DA NÃO TRIBUTAÇÃO DE DIVERSOS ITENS RELATIVOS À PRESTAÇÃO ONEROSA DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. PROCEDIMENTO FISCAL RESPALDADO NO INCISO III DO ART. 2º; NO INCISO VII DO ART. 12; NO INCISO III C/C ALÍNEA "A" DO INCISO II DO § 1º, AMBOS DO ART. 13, TODOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, BEM COMO NO DISPOSTO NO ITEM 8 DO § 1º DO ART. 5º E NO INCISO VII C/C ITEM 2 DO § 2º, AMBOS DO ART.13, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. TENDO EM VISTA A DISCUSSÃO EM JUÍZO DE PARTE DA MATÉRIA ORIGINALMENTE DISPOSTA NO PRESENTE FEITO FISCAL, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO FOI DESMEMBRADO PELO FISCO. MANTIDAS AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES DE ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.”

(...)

“VERSA A PRESENTE AUTUAÇÃO SOBRE A CONSTATAÇÃO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR RELATIVO À PRESTAÇÃO ONEROSA DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO SEM A CORRESPONDENTE TRIBUTAÇÃO DO ICMS.

O FISCO PROCEDEU À ANÁLISE DOS ARQUIVOS ELETRÔNICOS GERADOS PELA CONTRIBUINTE E CONSTATOU QUE ALGUNS ITENS COBRADOS DO USUÁRIO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO NÃO FORAM TRIBUTADOS PELO IMPOSTO ESTADUAL, CONFORME DETERMINAÇÃO DO ITEM 8 DO § 1º DO ART. 5º DA LEI Nº 6.763/75 (...)

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 DOCTRINA 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 FÁCTICA (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 IMPONÍVEL", ARREMATTA:

BASE IMPONÍVEL É UMA PERSPECTIVA DIMENSÍVEL 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 IMPONÍVEL É A DIMENSÃO DO ASPECTO MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. É, PORTANTO, UMA GRANDEZA ÍNSITA NA H.I. (ALFREDO AUGUSTO BECKER A COLOCA, ACERTADAMENTE, COMO CERNE DA H.I.). É, POR ASSIM DIZER, SEU ASPECTO DIMENSIONAL, UMA ORDEM DE GRANDEZA PRÓPRIA DO ASPECTO MATERIAL DA H.I.; É PROPRIAMENTE UMA MEDIDA SUA. [ATALIBA, GERALDO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, 6ª ED.-7ª TIRAGEM, 2005, P. 108]

VÊ-SE QUE A BASE DE CÁLCULO É A MEDIDA DE ALCANCE DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA, É POR MEIO DELA QUE O LEGISLADOR IMPÕE A MEDIDA DE GRANDEZA DO OBJETO QUE SE PRETENDE TRIBUTAR.

PAULO DE BARROS CARVALHO INCUMBE PARA SI A ESTIPULAÇÃO DE TRÊS FUNÇÕES DISTINTAS PARA A BASE DE CÁLCULO. ACOMPANHE:

TEMOS PARA NÓS QUE A BASE DE CÁLCULO É A GRANDEZA INSTITUÍDA NA CONSEQUÊNCIA DA REGRA-MATRIZ TRIBUTÁRIA, E QUE SE DESTINA, PRIMORDIALMENTE, A DIMENSIONAR A INTENSIDADE DO COMPORTAMENTO INSERTO NO NÚCLEO DO FATO JURÍDICO, PARA QUE, COMBINANDO-SE À ALÍQUOTA, SEJA DETERMINADO O VALOR DA PRESTAÇÃO PECUNIÁRIA.

PARALELAMENTE, TEM A VIRTUDE DE CONFIRMAR, INFIRMAR OU AFIRMAR O CRITÉRIO MATERIAL EXPRESSO NA COMPOSIÇÃO DO SUPOSTO NORMATIVO. A VERSATILIDADE CATEGORIAL DESSE INSTRUMENTO JURÍDICO SE APRESENTA EM TRÊS FUNÇÕES DISTINTAS: A) MEDIR AS PORÇÕES REAIS DO FATO; B) COMPOR A ESPECÍFICA DETERMINAÇÃO DA DÍVIDA; E C) CONFIRMAR, INFIRMAR OU AFIRMAR O VERDADEIRO CRITÉRIO MATERIAL DA DESCRIÇÃO CONTIDA NO ANTECEDENTE DA NORMA. [CARVALHO, PAULO DE BARROS. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 16ª ED., 2004, SARAIVA, PP. 327/328]

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 EXTRAÍ 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:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

LC 87/96

ART. 13. A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO É: (...)

III - NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO, O PREÇO DO SERVIÇO; (...)

§ 1º INTEGRA A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, INCLUSIVE NA HIPÓTESE DO INCISO V DO CAPUT DESTE ARTIGO:

I - O MONTANTE DO PRÓPRIO IMPOSTO, CONSTITUINDO O RESPECTIVO DESTAQUE MERA INDICAÇÃO PARA FINS DE CONTROLE;

II - O VALOR CORRESPONDENTE A:

A) SEGUROS, JUROS E DEMAIS IMPORTÂNCIAS PAGAS, RECEBIDAS OU DEBITADAS, BEM COMO DESCONTOS CONCEDIDOS SOB CONDIÇÃO;

B) FRETE, CASO O TRANSPORTE SEJA EFETUADO PELO PRÓPRIO REMETENTE OU POR SUA CONTA E ORDEM E SEJA COBRADO EM SEPARADO.

LEI Nº 6.763/75

ART. 13 - A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO É: (...)

VII - NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL E DE COMUNICAÇÃO, O PREÇO DO SERVIÇO; (...)

§ 2º - INTEGRAM A BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO: (...)

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.

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: (...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 DESTES ARTIGOS 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 ALUGUEL DE BENS MÓVEIS, COBRANÇA RELACIONADA COM CONFIGURAÇÃO E MONTAGEM DE EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS COMO AUXÍLIO À LISTA 102, 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 BENS ALUGADOS, A CONFIGURAÇÃO E MONTAGEM DE EQUIPAMENTOS E OS SERVIÇOS DE VALOR ADICIONADO SÃO REALIZADOS PELO CONTRIBUINTE EM DECORRÊNCIA DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, COMPONDO AS RECEITAS DAS PRESTADORAS DESSE SERVIÇO EM RAZÃO UNICAMENTE DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO PRESTADO, O QUAL COMPREENDE A ATIVIDADE ECONÔMICA PRECÍPUA DA IMPUGNANTE.

SOCORRE, NOVAMENTE, BECKER:

A QUALIDADE JURÍDICA (GÊNERO JURÍDICO DO TRIBUTO) FOI CONFERIDA UNICAMENTE PELA BASE DE CÁLCULO, PORQUE, COMO SE DEMONSTROU, O TRIBUTO - SEMPRE E LOGICAMENTE - CONSISTE NUMA PARCELA DAQUELE FATO QUE FOI TRANSFIGURADO EM CIFRA (BASE DE CÁLCULO) POR ESCOLHA E DETERMINAÇÃO DA REGRA QUE ESTRUTURA A REGRA JURÍDICA DE TRIBUTAÇÃO. [BECKER, ALFREDO AUGUSTO. TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO, 2ª ED., 1972, SARAIVA, P. 343]

RESSALTE-SE QUE A DESCONSIDERAÇÃO DO ASPECTO QUANTITATIVO (BASE DE CÁLCULO) DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA SIGNIFICA TRANSFERIR O PODER DE DEFINIÇÃO DO QUANTUM DEBEATUR DO LEGISLADOR PARA O CONTRIBUINTE, NA MEDIDA EM QUE ESSE DESPREZO CIRCUNSCREVE A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA APENAS AO SEU ASPECTO MATERIAL, O QUE POSSIBILITA MANIPULAÇÕES DAS RECEITAS AUFERIDAS EM DECORRÊNCIA DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO EM DIVERSAS RUBRICAS QUE SUPOSTAMENTE ESTARIAM À MARGEM DO ELEMENTO MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

POR TODO O EXPOSTO, CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DO FISCO RELATIVAS À COBRANÇA DO ICMS SOBRE AS QUANTIAS COBRADAS, RELACIONADAS ÀS FLS. 286/288, DO TOMADOR DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO EM RAZÃO DA SUA PRESTAÇÃO PELA IMPUGNANTE. (...)

No mesmo sentido, a decisão favorável ao Fisco constante do Acórdão nº 19.533/10/1ª e outras tantas decisões proferidas pelo Conselho de Contribuintes.

No tocante ao conceito de locação, cujo termo “aluguel” aqui tem o mesmo significado, este mereceu por parte da ANATEL, autarquia responsável pela fiscalização e regulamentação dos serviços de telecomunicações no território nacional, normatização específica, como a Norma N° 05, de 07/05/79, disponibilizada no *site* da Anatel, *in verbis*:

NORMA N° 5/79

DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO TELEFÔNICO PÚBLICO

OBJETIVO

1 - Esta Norma tem por objetivo regular as condições gerais de prestação do serviço telefônico público, dispondo sobre direitos e obrigações entre Prestadora, Usuário, Assinante e Locatário.

DEFINIÇÕES

2 - Para os efeitos desta Norma, são adotadas as seguintes definições:(...)

2.7 - Locação - é o direito de usar, em caráter individualizado, equipamentos e circuitos especiais de telefonia, ou de haver a prestação do serviço telefônico público, em caráter individualizado e temporário, em instalações de uso particular.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ressalte-se que, pela definição dada pela norma citada, a locação é o direito de usar equipamentos e circuitos e não existe sem a prestação de um serviço de comunicação, portanto, sujeito ao ICMS.

O Fisco não toma a Impugnante como uma empresa que se dedica à locação de bens móveis e, sim, como uma prestadora de serviços de comunicação. Assim sendo, não é o Fisco que tributa a locação de coisas, mas é a Autuada que assim faz parecer ao relacionar inúmeros códigos tarifários para uma mesma atividade, subdividindo-a, apenas para obter proveitos na tributação.

Ademais, é pacífico que qualquer serviço oneroso de comunicação está sujeito ao pagamento de ICMS e, sendo a relação entre o prestador de serviço e o usuário de natureza negocial, visando a possibilitar a comunicação desejada, é suficiente para constituir fato gerador de ICMS.

O trabalho do Fisco baseia-se também no art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 que trata da base de cálculo do ICMS e, no art. 50 da Parte Geral do RICMS/02, que reproduz a norma constitucional, afirmando que os valores referentes a alugueis ou locação de equipamentos/aparelhos de propriedade da operadora do serviço, necessários à prestação do serviço de comunicação, integram a base de cálculo do ICMS, por expressa previsão legal.

Por delegação da Constituição da República, a Lei Complementar nº 87/96, norma máxima em matéria de ICMS, sobre a base de cálculo do imposto na prestação de serviço de comunicação, assim dispõe:

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:

II - o valor correspondente a:

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

(...)

Da mesma forma, a legislação estadual reproduz a previsão expressa da LC nº 87/96, estando assim estabelecido no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02:

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Sendo assim, os valores referentes a aluguéis ou locação de equipamentos e aparelhos, de propriedade da operadora do serviço, que são necessários à prestação do serviço de comunicação, integram o valor da prestação do serviço e, conseqüentemente, a base de cálculo do ICMS, por expressa previsão legal.

Por tudo isso, é de se salientar que a locação é serviço e, principalmente no caso em tela, serviço de telecomunicação. Aliás, é de transcrever o questionamento sobre serviço de telecomunicação feito pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ - à Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL, por meio do Ofício 0260/06/SE-CONFAZ de 20/03/06:

b) no entendimento da ANATEL, os equipamentos e a infraestrutura necessários à prestação do serviço de telecomunicação (ex: roteador, multiplex, circuitos, porta, etc.) fazem parte da prestação do serviço de telecomunicação?

A resposta ao questionamento veio com o Ofício nº 113/2006/SUE-ANATEL, de 27/04/06, confirmando, de forma plena e indubitosa, o posicionamento do Fisco sobre a questão:

De acordo com o artigo 60 da Lei nº. 9472 – Lei Geral de Telecomunicações (LGT), os equipamentos e a infraestrutura necessários à prestação do serviço de telecomunicação (exemplo: roteador, multiplex, circuitos, porta, etc.) são parte integrante da prestação dos serviços de telecomunicações.

Certo é que o esclarecimento prestado pela ANATEL, a pedido do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, acerca de aspectos regulamentares relacionados ao provimento de serviços de telecomunicações veio consagrar o posicionamento do Fisco e, trazer importante contribuição à definição da tributação sobre a utilização da infraestrutura de suporte à prestação dos serviços.

Assim, verifica-se que a Lei Geral de Telecomunicações (LGT), em seu art. 60, na linha do que dispõe o art. 1.216 do Código Civil, firma sentido ao termo serviço de telecomunicação, ao dispor que “Serviço de telecomunicação é conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”.

Neste caso, prestar, mediante remuneração ou retribuição, a determinada pessoa (usuário), uma atividade que possibilite a oferta de telecomunicação é, em consequência do conceito legal, prestar serviço de telecomunicação tributável que é pelo imposto estadual. Portanto, possibilitar a oferta é, em outras palavras, disponibilizar meios.

Quanto aos trechos de contrato de fornecimento de produtos diversos envolvidos na prestação de serviço de comunicação, apresentados pela Impugnante mostrando que a locação é realizada de forma apartada da contratação dos serviços de telecomunicações, prestada unicamente aos clientes que optam por utilizar os acessórios fornecidos pela Impugnante, este fato não descaracteriza o feito fiscal e, pelo contrário,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o robustece, eis que somente ocorreu a tributação pelo ICMS quando houve a locação e a prestação de serviço de comunicação simultaneamente.

Se o aluguel dos equipamentos é cobrado separadamente, o que está comprovado por notas fiscais exemplificativas constantes do Anexo 4 do AI (fls. 92/111) e existe a prestação do serviço, não pode haver a tributação em separado, porque há de prevalecer a unicidade do negócio jurídico celebrado.

Assim, somente haverá incidência do ICMS quando se completa o negócio jurídico oneroso entre prestador e tomador (usuário) do serviço, isto é, quando o contratante, tomador do serviço, é cobrado por ter disponíveis os meios aptos e necessários à comunicação individualmente.

A Impugnante busca demonstrar a natureza locatícia das atividades autuadas trazendo aos autos um contrato padrão de adesão ao serviço “oi velox cabo”, informando que são cobrados separados dos clientes os valores decorrentes do aluguel de equipamentos, para os usuários que não os possuem, o que não merece guarida, posto que contrário aos fatos e à unicidade do serviço prestado.

De início cai em contradição a Autuada ao afirmar, em várias oportunidades, que a locação sequer constitui um serviço como, por exemplo, se observa às fls. 173/174, para, logo em seguida, comentar um contrato e anexar trecho dele aos autos, tendo em seu cabeçalho e em sua cláusula primeira, como definição de seu objeto, que se trata de contrato de adesão ao serviço ‘oi velox cabo’; ‘a prestação do Serviço Oi Velox inclui’; Cable modem – equipamento terminal, indispensável ao acesso e fruição do Serviço Oi Velox Cabo” (fl. 216); Plano de Serviço (fl. 216); características do Serviço Oi Velox Cabo (fl. 217); etc. Aliás, em todo o contrato (fls. 216/224), o que não falta é a especificação de que se trata de uma prestação de serviço.

E, se por ventura, tal prova não for ainda suficiente, a continuidade da análise do contrato apresentado pela Impugnante não só demonstra que o contrato é de prestação de serviço mas, sobretudo, que é de serviço de comunicação, com base no que foi contratado entre as partes.

Aliás, é fato que a Impugnante só foi contratada para prestar referido serviço de locação porque detém a qualidade de empresa concessionária do serviço de comunicação multimídia (SCM).

Destaque-se, por oportuno, que a Defendente, apesar da veemência com que defende a intributabilidade da locação, adota procedimento diametralmente oposto em determinadas ocasiões, ao tributar as locações de equipamentos (decodificador) utilizados nas suas prestações de serviços de comunicação a usuários finais, como demonstra o Fisco às fls. 302/303 dos autos.

Assim, numa prova inequívoca da legalidade da tributação levada a efeito pelo Fisco e da unicidade do contrato celebrado com o usuário final, no caso aqui apresentado de TV por assinatura, a base de cálculo para efeitos do cálculo do ICMS é considerada de forma global, incluindo-se a prestação de serviço e os valores da locação de equipamentos e, especialmente, aplicando-se a redução da base de cálculo, nos termos do item 25, Parte 1, do Anexo IV do RICMS/02.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por tudo isso, insista-se, na composição da base de cálculo sujeita à tributação, devem ser considerados todos e quaisquer valores cobrados, seja a que título for, na intenção da realização da atividade fim de prestação de serviço de comunicação, aquela que levou o tomador do serviço a contratar o seu prestador. E esse é o teor da legislação.

Registre-se que enquanto a Impugnante faz alegação de segregação de receitas, o Fisco traz a constatação de um contrato de prestação de serviço de telecomunicação, não na condição de empresa apenas locadora de bens e equipamentos, mas na condição única e especialíssima de empresa concessionária do Serviço de Comunicação Multimídia (SCM).

É de se repetir que a unicidade do contrato é prevalente, e de natureza determinada pela prestação de serviço essencial que levou o tomador do serviço a contratar a Impugnante. Se a Impugnante se dedicasse à atividade isolada de locação ou aluguel de equipamentos e aparelhos, neste caso, com certeza a CNAEF - Classificação Nacional de Atividades Econômicas e Fiscais da Impugnante seria relacionada com a locação de equipamentos e não, como é o caso, com os serviços de telecomunicações.

O que se depreende da pretensão da Impugnante é que ela quer desqualificar um contrato-base de prestação de serviço de comunicação por um contrato, derivado daquele principal, a título de aluguel ou locação, que é necessário à prestação dos serviços de comunicação e telecomunicação.

Aliás, o mesmo entender do Fisco se aplica à citação pela Impugnante da Súmula Vinculante nº 31 do Supremo Tribunal Federal, pois, mais uma vez, fala-se em locação de bens móveis sem qualquer prestação de serviço por parte da empresa locadora, o que não é o caso dos autos.

E, por tudo isso, claro está que não se tem aqui a tributação de locação pura e simples de equipamentos como tenta defender a Impugnante e, sim, prestação de serviços de telecomunicação, o que é coisa bem diversa. E, sendo assim, o ICMS incide sobre a atividade econômica da Impugnante, que é o serviço de telecomunicação por ela prestado.

Quanto à afirmação de que o próprio RICMS/MG, em seu art. 5º, inciso XIII, dispõe que as atividades de locação e assemelhadas não sofrem incidência do ICMS, esta não prevalece no caso dos autos, pois como dito, o aluguel e/ou a locação de equipamentos/aparelhos são necessários à prestação dos serviços de comunicação e telecomunicação, não se tratando, pois, de atividades distintas, desvinculadas de uma prestação de serviço, visto serem parte do serviço previsto em um contrato.

Tal como o fisco mineiro, outros Estados da federação adotam a mesma interpretação da legislação. Nesta linha, merece destaque as definições contidas na "Decisão Normativa CAT-5", de 2-12-2004 (DOE 03/12/2004), da Secretaria de Estado de Fazenda de São Paulo, que trata o tema da seguinte forma:

ICMS - O contrato de prestação de serviço de comunicação engloba o fornecimento de equipamentos necessários à sua execução - Descaracterização de autonomia ou acessoriedade em "Contrato de Locação

de Bens Móveis" - Incidência do imposto sobre a prestação global.”:

“O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista o disposto no artigo 522 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000, decide:

1. Fica aprovado o entendimento exarado pela Consultoria Tributária, em 12 de dezembro de 2002, relativamente ao expediente de nº 62-5344749/2002, cujo texto é reproduzido em anexo a esta decisão.

2. Consequentemente, com fundamento no inciso II do artigo 521 do Regulamento do ICMS, ficam reformadas todas as demais respostas dadas pela Consultoria Tributária que, versando sobre a mesma matéria, concluíram de modo diverso. (...)

7. Em comentário ao artigo 110 do Código Tributário Nacional, disse Aliomar Baleeiro ("Direito Tributário Brasileiro", 9ª ed., São Paulo: Forense, 1980, p. 403) que "a lei complementar supre a Constituição, mas não a substitui. Se esta instituiu um tributo, elegendo para fato gerador dele um contrato, ato ou negócio jurídico, o legislador não pode restringir por via complementar, o campo de alcance do ato ou negócio nem dilatá-lo a outras situações. A menção constitucional fixa rígidos limites. Atos de transmissão de propriedade imóvel, p. ex., são os do Direito Privado. Todos eles. Nenhum outro senão eles."

8. A Constituição Federal de 1988 determinou a incidência de ICMS sobre prestações de serviço de comunicação, no seu artigo 155, inc. II. Ora, prestações de serviço decorrem de contratos de prestação de serviço. Assim é que são fatos geradores do ICMS, previstos na Constituição Federal de 1988, as prestações de serviço de comunicação decorrentes de contratos desse gênero.

9. Por um lado, é juridicamente possível que duas pessoas se vinculem duas vezes, com independência, por meio de dois contratos, através de um único instrumento. E é possível que esses dois contratos tratem, um deles, da prestação de serviço de comunicação e o outro, independentemente, da locação de bens móveis.

10. No entanto, para que isso ocorra, as respectivas obrigações devem ser independentes. Pois obrigações interdependentes, tantas quantas possam ser, denunciam vontades contratuais interdependentes, convergentes em apenas um contrato.

11. Por outro lado, pode haver contratos que dependam da existência de outros, os quais a doutrina chama de "contratos acessórios", porque dependem dos "contratos principais", visando predominantemente a garantir as obrigações nele contraídas. Assim, por exemplo, com a fiança e o penhor. Para Orlando Gomes (in "Contratos", 18ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 78), "a distinção entre contratos principais e acessórios justifica-se em face da aplicação do princípio geral de que o acessório segue a sorte do principal" e, pois, conseqüentemente, "a extinção do contrato principal acarreta a do contrato acessório".

12. No caso em questão, o serviço que a (A / B) deve fornecer é o "Serviço de Comunicação IP Multiserviços", objetivando implantar a infraestrutura da... Rede do Sistema..., a qual viabilizará o acesso ao... Sistema de Pagamentos... ", que se sujeita à incidência do ICMS. E a falta da instalação da conexão à rede, inclusive pela falta de equipamentos, por parte da contratada, a leva à inadimplência de todo o contrato.

13. Ou seja, do lado do contratado, se a (A / B) cumprir todas as suas obrigações contratuais, exceto a de "ceder à outra o uso e gozo" (termos do artigo 1.188 do Código Civil de 1917) dos equipamentos de conexão, estará inadimplente com relação a todo o contrato, ou ao "acordo operacional", conforme a denominação dada, e não a um contrato de aluguel independente ou acessório ao de comunicação.

14. E, do lado do contratante, dispõe, por exemplo, a Cláusula 28 do Acordo Operacional, que o atraso ou não pagamento pelo (empresa de processamento de dados), de valores devidos, seja relativo às instalações, seja relativos às mensalidades, pode acarretar a suspensão da prestação do serviço (item "b"), e até mesmo a rescisão contratual (item "c").

15. Fica claro que, não obstante a forma escolhida pelas partes, não se trata aqui de dois serviços independentes, nem um serviço principal e outro acessório, seja um de comunicação, seja o outro de locação. Trata-se de apenas de um serviço, de comunicação, com fornecimento de materiais para sua viabilização, cobrado em separado, mas não por causa separada. Pois não apenas o chamado contrato de aluguel de equipamentos, pretensamente acessório, segue a sorte do pretensamente principal, de prestação de serviço de comunicação, mas também vice-versa, já que a falta do fornecimento dos equipamentos de conexão importa inadimplência da obrigação de fornecer serviço de comunicação. Vê-se que essa

situação é bem diversa, por exemplo, do aluguel com fiança.

16. Em situação semelhante, assim manifestou-se o STJ, no AI 63.963-0-RS, DJU de 02/05/95: "ICMS. Serviço de comunicação. Radiochamada. ("bip"). Incide o ICMS sobre a prestação de serviço de comunicação de radiochamada. Afasta-se a incidência do tributo municipal sobre serviços listados de secretaria e de aluguel de equipamento, eis que não constituem substancialmente o serviço prestado, mas instrumentos da atividade-fim de comunicação."

17. Pelas razões expostas, entendemos que há execução de um contrato que trata da prestação de serviço de comunicação, que se sujeita ao ICMS em sua totalidade, por força do disposto no art. 2º, inc. III, da Lei Complementar nº. 87/96 (Lei paulista nº. 6.374/89, art. 1º, III). Fica afastada a possibilidade de, nessas condições, haver locação de bens móveis, conforme a Nota Fiscal de Serviços de nº. 8608, anexada ao presente Ofício.

18. Por fim, não foram apresentados elementos suficientes para determinação da parcela do imposto devido ao Estado de São Paulo, já que, tratando-se de serviço não medido, nos termos do § 6º do artigo 11 da Lei Complementar nº. 87/96, faz-se necessário o conhecimento de todos os locais onde o serviço está sendo prestado, assim entendidos todos os pontos de sua efetiva execução e suas respectivas condições.

Assim, estão corretas as exigências de ICMS e a respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

No tocante ao descumprimento de obrigação acessória, aplicou o Fisco a penalidade prevista no art. 54, inciso VI, adequada ao disposto no § 4º da mencionada lei, c/c art. 215, inciso VI, alínea "f" da Parte Geral do RICMS/02.

O cálculo da penalidade está demonstrado no "Anexo 5", às fls. 113/114 dos autos.

A Impugnante afirma não ser cabível a penalidade por ausência de descumprimento de obrigação acessória, uma vez que a falta de destaque do imposto decorre da interpretação da incidência da obrigação principal, citando decisões do CC/MG em que tal imputação restou afastada.

O Fisco, por sua vez, sustenta a exigibilidade da multa isolada, citando decisões do Conselho de Contribuintes nesse sentido e transcrevendo o voto do Conselheiro Mauro Heleno Galvão, no Acórdão nº 3.824/12/CE.

Cumpra registrar que a adequação determinada pela lei nova e adotada pelo Fisco, afasta as alegações em relação à desproporcionalidade da sanção, uma vez que,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

agora, será apurada tendo como limite máximo o valor do imposto exigido na operação, multiplicado por 2,5 (duas vezes e meia).

Mas a adequação não afasta a análise de eventual incompatibilidade da norma ao caso concreto. Com efeito, em relação à matéria, a decisão prolatada no Acórdão 19.434/10/3ª (PTA 01.000160587-11) adotou a seguinte fundamentação:

NO QUE TANGE AO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, CONFORME ESTABELECIDO NO § 2º DO ART. 113 DO CTN, A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DECORRE DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E TEM POR OBJETO AS PRESTAÇÕES, POSITIVAS OU NEGATIVAS, PREVISTAS NO INTERESSE DA ARRECADAÇÃO OU DA FISCALIZAÇÃO DOS TRIBUTOS.

CONFORME DISPÕE O ART. 115 DO CTN, “FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA É QUALQUER SITUAÇÃO QUE, NA FORMA DA LEGISLAÇÃO APLICÁVEL, IMPÕE A PRÁTICA OU A ABSTENÇÃO DE ATO QUE NÃO CONFIGURE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL”.

TRATA-SE DE OBRIGAÇÃO *EX LEGE*, CUJO OBJETO SE REFERE A UMA OBRIGAÇÃO DE FAZER OU DEIXAR DE FAZER PREVIAMENTE ESTABELECIDO NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO IMPORTANTE AO CONTROLE DO CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PRINCIPAL.

SE A AUTORIDADE TRIBUTÁRIA APURA QUE DO DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA DECORREU TAMBÉM O INADIMPLEMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, É DEVER DA IMPUGNANTE PAGAR O ICMS DEVIDO ACRESCIDO DAS MULTAS QUE PARA A HIPÓTESE FORAM ESTIPULADAS NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

NOS TERMOS DO ART. 16, INCISO VI C/C O ART. 39 DA LEI Nº 6.763/75, SÃO OBRIGAÇÕES DA IMPUGNANTE A ESCRITURAÇÃO DOS LIVROS E A EMISSÃO DOS DOCUMENTOS FISCAIS NA FORMA DO RICMS/02.

AS INDICAÇÕES ESTABELECIDAS NOS INCISOS IX, X E XI DO ART. 143, ANEXO V DO RICMS/02 NÃO CONSTITUEM INFORMAÇÕES MERAMENTE FACULTATIVAS. AO CONTRÁRIO, SÃO VERDADEIRAS OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS *EX LEGE*, CUJO DESCUMPRIMENTO ENSEJA A APLICAÇÃO DE SANÇÃO.

É IRRELEVANTE PARA A CONSEQUÊNCIA ESTABELECIDO NA NORMA TRIBUTÁRIA A INTENÇÃO DO SUJEITO PASSIVO QUANDO FEZ A INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA E CONCLUIU PELO NÃO RECOLHIMENTO DO ICMS. NÃO OBSTANTE A ENORME ESTRUTURA ADMINISTRATIVA COLOCADA À DISPOSIÇÃO DOS CONTRIBUINTES, A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTABELECEU MECANISMOS E PROCEDIMENTOS CAUTELARES ESPECÍFICOS QUE LHE PROPORCIONAM FORMULAR CONSULTAS NOS TERMOS DO ART. 37 DO RPTA/08. SOBRE O ASSUNTO LEciona O PROFESSOR SACHA CALMON:

“NÃO FAZ SENTIDO INDAGAR SE O CONTRIBUINTE DEIXOU DE EMITIR UMA FATURA FISCAL POR DOLO OU CULPA (NEGLIGÊNCIA,

IMPERÍCIA OU IMPRUDÊNCIA). DE QUALQUER MODO A LEI FOI LESADA. DE RESTO SE SE PUDESSE ALEGAR QUE O CONTRIBUINTE DEIXOU DE AGIR POR DESCONHECER A LEI, POR ESTAR OBNUBILADO OU POR TER-SE DELA ESQUECIDO, DESTRUÍDO ESTARIA TODO O SISTEMA DE PROTEÇÃO JURÍDICA DA FAZENDA PÚBLICA.”

TAMBÉM NÃO É PROCEDENTE O ARGUMENTO DE QUE HÁ EQUIVOCO EM FAZER INCIDIR AS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E A ISOLADA, UMA VEZ QUE TAIS PENAS POSSUEM CARÁTER DISTINTO. A PRIMEIRA, A DE REVALIDAÇÃO, CONSTITUI-SE EM PENA REPARADORA, UMA VEZ QUE O TRIBUTO NÃO FORA RECOLHIDO A TEMPO E HORA. A SEGUNDA, POR SUA VEZ, DERIVA DO DESCUMPRIMENTO DE EVENTUAL OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, SENDO CERTO QUE FORAM APURADOS PELO MENOS DOIS FATOS AUTÔNOMOS: UMA DE NATUREZA ACESSÓRIA E OUTRA DE NATUREZA PRINCIPAL.

A APLICAÇÃO DAS SANÇÕES ESTABELECIDAS NA LEI Nº 6.763/75 FICARAM ASSIM DISCIPLINADAS:

ART. 53 - AS MULTAS SERÃO CALCULADAS TOMANDO-SE COMO BASE:

I - O VALOR DA UNIDADE FISCAL DE REFERÊNCIA - UFIR -, PREVISTA NO ARTIGO 224 DESTA LEI, VIGENTE NA DATA EM QUE TENHA OCORRIDO A INFRAÇÃO E, QUANDO FOR O CASO, O VALOR DO IMPOSTO NÃO DECLARADO; (NOTA: CONFORME O § 1º DO ART. 224, AS MENÇÕES, NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA ESTADUAL, À UNIDADE FISCAL DE REFERÊNCIA - UFIR - CONSIDERAM-SE FEITAS À UFEMG, BEM COMO OS VALORES EM UFIR CONSIDERAM-SE EXPRESSOS EM UFEMG.)

II - O VALOR DAS OPERAÇÕES OU DAS PRESTAÇÕES REALIZADAS;

III - O VALOR DO IMPOSTO NÃO RECOLHIDO TEMPESTIVAMENTE NO TODO OU EM PARTE.

IV - O VALOR DO CRÉDITO DE IMPOSTO INDEVIDAMENTE UTILIZADO, APROPRIADO, TRANSFERIDO OU RECEBIDO EM TRANSFERÊNCIA.

§ 1º - AS MULTAS SERÃO CUMULATIVAS, QUANDO RESULTAREM CONCOMITANTEMENTE DO NÃO CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA E PRINCIPAL.

§ 2º - O PAGAMENTO DE MULTA NÃO DISPENSA A EXIGÊNCIA DO IMPOSTO, QUANDO DEVIDO, E A IMPOSIÇÃO DE OUTRAS PENALIDADES.

PORTANTO, O ARGUMENTO DA IMPUGNANTE NÃO ENCONTRA RESPALDO NA LEGISLAÇÃO MINEIRA, QUE É EXPRESSA AO AFIRMAR QUE “AS MULTAS SERÃO CUMULATIVAS, QUANDO RESULTAREM CONCOMITANTEMENTE DO NÃO CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA ACESSÓRIA E PRINCIPAL”.

TAMBÉM NÃO É A HIPÓTESE DE APLICAÇÃO DO DISPOSTO NO ART. 211 DO REGULAMENTO DO ICMS. NO CASO, FOI APURADO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O DESCUMPRIMENTO DE UMA ÚNICA E ESPECÍFICA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. O ART. 211 DO RICMS/02 ESTABELECE:

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.

A QUESTÃO QUE SE APRESENTA, ENTÃO, É VERIFICAR SE A INFRAÇÃO APONTADA PELO FISCO SE AMOLDA AOS EXATOS TERMOS DO TIPO PREVISTO NO DISPOSITIVO SANCIONADOR. NO CASO DOS AUTOS, FOI APLICADA A PENALIDADE PREVISTA NO ART. 54, VI DA LEI Nº 6763/75 C/C O ART. 215, VI, "F" DO RICMS/02. OS COMANDOS EMANADOS DOS DISPOSITIVOS ESTÃO ASSIM POSTOS:

LEI Nº 6763/75

ART. 54 - AS MULTAS PARA AS QUAIS SE ADOTARÁ O CRITÉRIO A QUE SE REFERE O INCISO I DO CAPUT DO ART. 53 DESTA LEI SÃO AS SEGUINTE:

.....  
VI - POR EMITIR DOCUMENTO COM FALTA DE QUALQUER REQUISITO OU INDICAÇÃO EXIGIDA EM REGULAMENTO OU EMITIR-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 EMITIR-LO COM INDICAÇÕES INSUFICIENTES OU INCORRETAS, BEM COMO IMPRIMIR OU MANDAR IMPRIMIR DOCUMENTO FISCAL EM DESACORDO COM A AUTORIZAÇÃO DA REPARTIÇÃO COMPETENTE - POR DOCUMENTO:

.....  
F) NATUREZA DA OPERAÇÃO OU DA PRESTAÇÃO E CONDIÇÕES DO PAGAMENTO; ALÍQUOTA DO ICMS E DESTAQUE DO IMPOSTO DEVIDO; NOME DA EMPRESA DE TRANSPORTE E SEU ENDEREÇO, OU O NÚMERO DA PLACA DO VEÍCULO, MUNICÍPIO E ESTADO DE EMPLACAMENTO, QUANDO SE TRATAR DE TRANSPORTADOR AUTÔNOMO: 42 (QUARENTA E DUAS) UFEMG;

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COM EFEITO, PARA QUE SE CONSIGA INTERPRETAR A LEGISLAÇÃO À LUZ DOS FATOS CONCRETOS, NECESSÁRIO SE FAZ UM CAMINHAR PELA ATIVIDADE DA EMPRESA AUTUADA.

TRATA-SE DE EMPRESA DO RAMO DE TELEFONIA CELULAR, CUJAS PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO SÃO TRIBUTADAS PELO ICMS, CONFORME AMPLAMENTE ABORDADO NO QUE SE REFERE AO MÉRITO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL.

NA HIPÓTESE DA PRESTAÇÃO DOS SERVIÇOS ELENCADOS NO PRESENTE LANÇAMENTO, A IMPUGNANTE DEIXA DE OFERECÊ-LOS À TRIBUTAÇÃO DO ICMS AO ENTENDIMENTO DE SE TRATAR DE FATO GERADOR VINCULADO AO IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS, DE COMPETÊNCIA MUNICIPAL OU DE NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, NA HIPÓTESE DA PRESTAÇÃO INTERNACIONAL, QUANDO OS CLIENTES DA EMPRESA, EM VIAGENS AO EXTERIOR, UTILIZAM-SE DOS TELEFONES CELULARES PARA CONVERSAÇÃO COM OUTROS CLIENTES NO BRASIL OU NO ESTRANGEIRO.

ASSIM, AO EMITIR OS DOCUMENTOS FISCAIS, QUE O FAZ EM ESCALA E MAGNITUDE, A AUTUADA LANÇA OS VALORES INDIVIDUALIZADOS DAS PRESTAÇÕES, ORA COM A INDICAÇÃO DA ALÍQUOTA CORRESPONDENTE, ORA SEM A INDICAÇÃO DESSE ITEM, QUANDO SE TRATA DOS SERVIÇOS AUXILIARES E DA MENCIONADA PRESTAÇÃO INTERNACIONAL. AO FINAL, CALCULA O IMPOSTO DEVIDO, SEGUNDO SEU ENTENDIMENTO, LANÇANDO-O EM CAMPO PRÓPRIO.

DEPURANDO OS DISPOSITIVOS SANCIONADORES, TEMOS QUE A INFRAÇÃO SERÁ IMPUTADA, NA HIPÓTESE DOS AUTOS, QUANDO:

- 1) OCORRER A EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL SEM A INDICAÇÃO DA ALÍQUOTA DO ICMS E SEM DESTAQUE DO IMPOSTO DEVIDO;
- 2) OCORRER A EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL COM INDICAÇÕES INCORRETAS DA ALÍQUOTA DO ICMS E DO DESTAQUE DO IMPOSTO DEVIDO;
- 3) A PENALIDADE APLICÁVEL SERÁ DE 42 (QUARENTA E DUAS) UFGMS POR DOCUMENTO FISCAL EMITIDO.

NA PRIMEIRA HIPÓTESE, 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 DEFENDENTE ENTENDE COMO SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.

NA SEGUNDA SITUAÇÃO, NÃO HOUVE A INDICAÇÃO DAS ALÍQUOTAS E DO ICMS DEVIDO, EM RELAÇÃO AOS SERVIÇOS QUE A CONTRIBUINTE ENTENDE COMO SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO MUNICIPAL OU AMPARADOS PELA IMUNIDADE CONSTITUCIONAL, OU MESMO FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

ANALISANDO, ENTÃO, A SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA, TEMOS QUE APENAS PARCIALMENTE SE OBSERVA OS ILÍCITOS

APONTADOS PELO FISCO, OU SEJA, OS DOCUMENTOS FORAM EMITIDOS, AO MESMO TEMPO, COM E SEM OS REQUISITOS.

ASSIM, A PENALIDADE APLICADA, POR DOCUMENTO FISCAL EMITIDO COM AQUELAS IRREGULARIDADES, NÃO SE MOSTRA ABSOLUTAMENTE PERFEITA, HIPÓTESE QUE CONDUZ À ANÁLISE DE OUTRAS REGRAS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN, COMO O ART. 112, QUE ASSIM PRESCREVE:

ART. 112. A LEI TRIBUTÁRIA QUE DEFINE INFRAÇÕES, OU LHE COMINA PENALIDADES, INTERPRETA-SE DA MANEIRA MAIS FAVORÁVEL AO ACUSADO, EM CASO DE DÚVIDA QUANTO:

I - À CAPITULAÇÃO LEGAL DO FATO;

II - À NATUREZA OU ÀS CIRCUNSTÂNCIAS MATERIAIS DO FATO, OU À NATUREZA OU EXTENSÃO DOS SEUS EFEITOS;

III - À AUTORIA, IMPUTABILIDADE, OU PUNIBILIDADE;

IV - À NATUREZA DA PENALIDADE APLICÁVEL, OU À SUA GRADUAÇÃO.

COM EFEITO, SEGUNDO PROFESSOR FLÁVIO LÚCIO CHAVES DE RESENDE, “A RESPONSABILIDADE PELA PRÁTICA DE INFRAÇÕES TRIBUTÁRIAS NÃO DELITUOSAS” “A SANÇÃO, OU PENA *IN ABSTRACTO*, ATUA COMO INSTRUMENTO A DESANIMAR AS EXCITAÇÕES QUE LEVAM O CONTRIBUINTE A REALIZAR O ATO ILÍCITO. A CONVICÇÃO DO INFRATOR EM POTENCIAL DE QUE, CASO REALIZE A CONDUTA ILÍCITA, SERÁ PUNIDO, TENDE A DESESTIMULÁ-LO. DESSA FORMA, EM SEUS ANSEIOS DE FUGIR À TRIBUTAÇÃO, O INFRATOR IRÁ PONDERAR SOBRE A REALIZAÇÃO, OU NÃO, DE ACORDO COM O GRAU DE CERTEZA QUE ELE TEM DE QUE SERÁ, OU NÃO, PUNIDO.

TAMBÉM É IMPORTANTE RESSALTAR QUE A FUNÇÃO PREVENTIVA DAS SANÇÕES CONFERE MAIOR ESTABILIDADE ÀS RELAÇÕES JURÍDICAS TRIBUTÁRIAS, FAZENDO COM QUE O ENTE ARRECADADOR TENHA MAIOR CERTEZA DE QUE PODE CONTAR COM ESSA RECEITA. É EXATAMENTE ESSA EXPECTATIVA DE ENTRADA DE RECEITAS ADVINDA DESSA MAIOR ESTABILIDADE QUE POSSIBILITA INCLUIR AS FUTURAS RECEITAS TRIBUTÁRIAS NO ORÇAMENTO ANUAL DO ENTE TRIBUTÁRIO ARRECADADOR. É FÁCIL IMAGINAR QUE CASO AS SANÇÕES NÃO TIVESSEM ESSA FUNÇÃO PREVENTIVA, QUE INTIMIDA SEUS POSSÍVEIS INFRADORES, OS TRIBUTOS NÃO TERIAM ESSA CARACTERÍSTICA DE CERTA CERTEZA QUANTO À ENTRADA DE SUAS RECEITAS.

JÁ EM SUA FUNÇÃO REPRESSIVA OU PUNITIVA A SANÇÃO, AGORA COMO PENA *IN CONCRETO*, TEM TALVEZ O SEU MAIS PRIMÁRIO OBJETIVO. REPRESSIVAMENTE A PENA É APLICADA EM DECORRÊNCIA DE UM COMANDO NORMATIVO JURIDICAMENTE VÁLIDO. NÃO SE TRATA, NESSE ASPECTO REPRESSIVO/PUNITIVO DA SANÇÃO, DE REPARAÇÃO DO DANO. TRATA-SE EM VERDADE, DE ATENDIMENTO AOS ANSEIOS SOCIAIS DE VER O INFRATOR PUNIDO, CASTIGADO.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A PENA, NO ENTANTO, PARA QUE POSSA CUMPRIR SUAS FUNÇÕES PREVENTIVA OU REPRESSIVA, DEVE GUARDAR CERTA PROPORCIONALIDADE ENTRE O ATO ILÍCITO APONTADO PELO FISCO E O PROVÁVEL DESVIO DE RECEITA, SOB PENA DE SE TORNAR FORMALMENTE VÁLIDA MAS SOCIALMENTE REJEITADA E IMPERFEITA.

DE OUTRO MODO, DEVE-SE ADEQUAR PERFEITAMENTE AO CASO CONCRETO, SOB PENA DE SE PUNIR O CONTRIBUINTE POR ATO QUE ELE NÃO COMETEU.

AO SE ANALISAR A HIPÓTESE DE APLICAÇÃO DO ART. 112 DO CTN, NÃO SE TRATA, A TODA EVIDÊNCIA, DE NEUTRALIZAR OS EFEITOS DO DISPOSTO NO ART. 136 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, MAS DE DAR VALIDADE A OUTRAS NORMAS DE IGUAL HIERARQUIA, QUE COMPÕEM O MENCIONADO CODEX.

LECIONANDO SOBRE O TEMA, O PROFESSOR SACHA CALMON (2001, P-577), DESTACA:

“O ARTIGO 112 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL RELATIVIZA A OBJETIVIDADE DO ILÍCITO FISCAL, QUE DISPENSA PARA A SUA CARACTERIZAÇÃO A PESQUISA DO ELEMENTO SUBJETIVO. COM EFEITO, QUALQUER DÚVIDA OU IMPERFEITA CARACTERIZAÇÃO DA ILICITUDE REDUNDA EM VANTAGEM PARA O CONTRIBUINTE.”

POR SUA VEZ, LUCIANO AMARO (2008 – P. 222/223), AO DISCORRER SOBRE A INTERPRETAÇÃO BENIGNA PRESENTE NO CTN ASSIM EXPÕE:

“EMBORA O ART. 112 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL PRÉTENDA DISPOR SOBRE A “INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA”, ELE PREVÊ, NOS SEUS INCISOS I A III, DIVERSAS SITUAÇÕES NAS QUAIS NÃO SE CUIDA DA IDENTIFICAÇÃO DO SENTIDO E DO ALCANCE DA LEI, MAS SIM DE VALORIZAÇÃO DOS FATOS. NESSAS SITUAÇÕES, A DÚVIDA (QUE SE DEVE RESOLVER A FAVOR DO ACUSADO, SEGUNDO DETERMINA O DISPOSITIVO) NÃO É DE INTERPRETAÇÃO DA LEI, MAS DE INTERPRETAÇÃO DO FATO (OU MELHOR, DE QUALIFICAÇÃO DO FATO). DISCUTIR SE O FATO “X” SE ENQUADRA OU NÃO NA LEI, OU SE ELE SE ENQUADRA NA LEI “A” OU “B”, OU SE A AUTORIA DO FATO É OU NÃO DO INDIVÍDUO “Z”, DIZ RESPEITO AO EXAME DO FATO E DAS CIRCUNSTÂNCIAS EM QUE ELE TERIA OCORRIDO, E NÃO AO EXAME DA LEI. A QUESTÃO ATEM-SE À SUBSUNÇÃO, MAS A DÚVIDA QUE SE PÕE NÃO É SOBRE A LEI, E SIM SOBRE O FATO”.

PROSSEGUE O MESTRE DIZENDO:

“JÁ O INCISO IV DO DISPOSITIVO PODE SER REFERIDO TANTO A DÚVIDAS SOBRE SE O FATO OCORRIDO SE SUBMETE A ESTA OU ÀQUELA PENALIDADE (PROBLEMA DE VALORIZAÇÃO DO FATO) COMO À DISCUSSÃO SOBRE O CONTEÚDO E ALCANCE DA NORMA PUNITIVA OU SOBRE OS CRITÉRIOS LEGAIS DE GRADUAÇÃO DA PENALIDADE”.

DESSE MODO, AS DIGRESSÕES ORA EFETUADAS NÃO PROCURAM NEGAR O CRITÉRIO OBJETIVO DA PENA ORA TRATADA (INFRAÇÃO

FORMAL), MAS SIM DE SE VERIFICAR A SUBSUNÇÃO DOS FATOS À NORMA PUNITIVA.

PELO EXPOSTO, É POSSÍVEL AFIRMAR QUE A PENALIDADE APLICADA NÃO SE MOSTRA PERFEITA DIANTE DA VINCULAÇÃO ENTRE O FATO E A NORMA PUNITIVA, ENSEJANDO DÚVIDAS QUANTO:

CAPITULAÇÃO LEGAL DO FATO;

B) CIRCUNSTÂNCIAS MATERIAIS DO FATO, E

C) NATUREZA DA PENALIDADE APLICÁVEL.

NO PRIMEIRO CASO, ENSINA HUGO DE BRITO MACHADO (2002 – P. 105), QUE APARECE A DÚVIDA EM RELAÇÃO À CAPITULAÇÃO LEGAL DO FATO QUANDO “O FATO É CERTO, É CONHECIDO PLENAMENTE, MAS SE TEM DÚVIDA QUANTO AO DIREITO APLICÁVEL”.

DE IGUAL MODO E ABSORVENDO OS ENSINAMENTOS DE LUCIANO AMARO, A MATERIALIDADE DO ILÍCITO “DIZ RESPEITO AO EXAME DO FATO E DAS CIRCUNSTÂNCIAS EM QUE ELE TERIA OCORRIDO, ENQUANTO A DÚVIDA NA PUNIBILIDADE, SEGUNDO O MESMO AUTOR, OCORRE QUANDO EXISTAM “DÚVIDAS SOBRE SE O FATO OCORRIDO SE SUBMETE A ESTA OU ÀQUELA PENALIDADE (PROBLEMA DE VALORIZAÇÃO DO FATO)”.

EM RELAÇÃO À CAPITULAÇÃO LEGAL DO FATO, EXISTEM DÚVIDAS QUANTO À CORRETA IMPUTAÇÃO DO FISCO, UMA VEZ QUE OS DOCUMENTOS FORAM EMITIDOS PARCIALMENTE CORRETOS, ESTANDO ASSIM, QUANDO MUITO, PARCIALMENTE INCORRETOS. TAL SITUAÇÃO CONDUZ A OUTRA DÚVIDA, OU SEJA, QUANTO ÀS CIRCUNSTÂNCIAS MATERIAIS DO FATO, PODENDO-SE QUESTIONAR SE A AUTUADA PRATICOU OU NÃO O DESCUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, AINDA MAIS QUANDO SE TRATA DE NÃO LANÇAMENTO DA ALÍQUOTA E IMPOSTO EM DECORRÊNCIA DA TRIBUTAÇÃO DE TAIS PRESTAÇÕES PELO IMPOSTO MUNICIPAL (ISSQN) OU DIANTE DE UMA POSSÍVEL IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.

LADO OUTRO, SURGE UM NOVO CONFLITO EM RELAÇÃO À PUNIBILIDADE, UMA VEZ QUE O INCISO VII DO ART. 55 DA LEI Nº 6763/75 CONTEMPLA PENALIDADE ESPECÍFICA PARA A HIPÓTESE DE NÃO LANÇAMENTO DA CORRETA BASE DE CÁLCULO NOS DOCUMENTOS FISCAIS. NESTE CASO, AO QUE PARECE, A PENA ORA EM ANÁLISE DE REFERE A UMA SITUAÇÃO EM QUE O DESTAQUE DO IMPOSTO TENHA SIDO LANÇADO, MAS SEM A INDICAÇÃO DA ALÍQUOTA, O QUE, EM TESE, DIFICULTARIA A AÇÃO CONTROLÍSTICA DO FISCO.

DE MODO IDÊNTICO, A FALTA DE LANÇAMENTO DO IMPOSTO NOS DOCUMENTOS É UM REFLEXO DA AUSÊNCIA DA BASE DE CÁLCULO, CUJA IMPUTAÇÃO ESTÁ PRESENTE NO DISPOSITIVO MENCIONADO NO PARÁGRAFO ANTERIOR.

ASSIM, HAVENDO FUNDADAS DÚVIDAS QUANTO À ADEQUAÇÃO DA NORMA AO FATO CONCRETO, HÁ DE SE APLICAR O DISPOSTO NO

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ART. 112 DO CTN, DE MODO A CONSIDERAR IMPROCEDENTE A EXIGÊNCIA DA PENALIDADE ISOLADA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

POR TUDO, NÃO HÁ POSSIBILIDADE DE VALIDAÇÃO DA PENALIDADE POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA, UMA VEZ QUE NÃO RESTOU CONFIGURADA A PRÁTICA DA ILICITUDE APONTADA PELO FISCO NOS EXATOS TERMOS DA PENA APLICADA. SENDO ASSIM, DEVE-SE APLICAR A INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE, NOS TERMOS DO ART. 112 DO CTN.

Na mesma decisão, este Conselheiro, acompanhando a posição da 3ª Câmara de Julgamento quanto à exclusão da penalidade, proferiu seu voto com a seguinte fundamentação:

A PRESENTE AUTUAÇÃO VERSA SOBRE A FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS INCIDENTE NA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, NO PERÍODO COMPREENDIDO ENTRE 01/09/06 A 31/12/08, POR TER O AUTUADO PROMOVIDO PRESTAÇÕES DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO AO ABRIGO INDEVIDO DA ISENÇÃO E DA NÃO INCIDÊNCIA DO ICMS, DEIXANDO DE DESTACAR OU INDICANDO INCORRETAMENTE O VALOR DO ICMS DEVIDO, PELO QUE SE EXIGIU ICMS, MULTA DE REVALIDAÇÃO E MULTA ISOLADA PREVISTA NO INC. VI DO ART. 54 DA LEI Nº 6.763/75 C/C ART. 215, INC. VI, ALÍNEA "F" RICMS/02.

A 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CC/MG, À UNANIMIDADE, JULGOU PARCIALMENTE PROCEDENTE O LANÇAMENTO PARA EXCLUIR A MULTA ISOLADA, COM FULCRO NO ART. 112 DO CTN.

ESTE CONSELHEIRO CONCORDOU COM A EXCLUSÃO DA MULTA ISOLADA, MAS POR FUNDAMENTOS DIFERENTES DAQUELES EXPOSTOS PELO RELATOR.

NO CASO DOS AUTOS, FOI APLICADA A PENALIDADE PREVISTA NO ART. 54, INC. VI DA LEI Nº 6.763/75 C/C O ART. 215, INC. VI, ALÍNEA "F" DO RICMS/02, ABAIXO TRANSCRITOS:

### 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 SEGUINTE:

(...)

VI - POR EMITIR DOCUMENTO COM FALTA DE QUALQUER REQUISITO OU INDICAÇÃO EXIGIDA EM REGULAMENTO OU EMITILLO 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 EMITIR-LO COM INDICAÇÕES INSUFICIENTES OU INCORRETAS, BEM COMO IMPRIMIR OU MANDAR IMPRIMIR DOCUMENTO FISCAL EM DESACORDO COM A AUTORIZAÇÃO DA REPARTIÇÃO COMPETENTE - POR DOCUMENTO:

(...)

F) NATUREZA DA OPERAÇÃO OU DA PRESTAÇÃO E CONDIÇÕES DO PAGAMENTO; ALÍQUOTA DO ICMS E DESTAQUE DO IMPOSTO DEVIDO; NOME DA EMPRESA DE TRANSPORTE E SEU ENDEREÇO, OU O NÚMERO DA PLACA DO VEÍCULO, MUNICÍPIO E ESTADO DE EMPLACAMENTO, QUANDO SE TRATAR DE TRANSPORTADOR AUTÔNOMO: 42 (QUARENTA E DUAS) UFEMG;

COMO BEM DISCORRIDO NO VOTO DO RELATOR, A INFRAÇÃO SERÁ IMPUTADA, NA HIPÓTESE DOS AUTOS, QUANDO:

- 1) OCORRER A EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL SEM A INDICAÇÃO DA ALÍQUOTA DO ICMS E SEM DESTAQUE DO IMPOSTO DEVIDO;
- 2) OCORRER A EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL COM INDICAÇÕES INCORRETAS DA ALÍQUOTA DO ICMS E DO DESTAQUE DO IMPOSTO DEVIDO.

NA PRIMEIRA HIPÓTESE, DE FATO, 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 O IMPUGNANTE ENTENDE COMO SUJEITAS AO IMPOSTO ESTADUAL.

NA SEGUNDA SITUAÇÃO, COMO SE PODE VER NA REPRESENTATIVA AMOSTRA DAS NOTAS FISCAIS ACOSTADAS AOS AUTOS ÀS FLS. 103/202, O AUTUADO DISCRIMINA, EM CADA DOCUMENTO FISCAL, TODOS OS SERVIÇOS QUE PRESTA E COBRA DO USUÁRIO. EM RELAÇÃO AOS SERVIÇOS QUE ENTENDE COMO NÃO SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO DO ICMS, INDICA "BASE DE CÁLCULO DO ICMS" 0,00 (ZERO) E ALÍQUOTA DE ICMS TAMBÉM 0,00 (ZERO). ENTENDEU O FISCO, POR SE TRATAR, NOS CASOS APONTADOS NA PRESENTE AUTUAÇÃO, DE SERVIÇOS SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO PELO ICMS, COMO DETERMINA A LEGISLAÇÃO DESTE ESTADO E COMO TAMBÉM ENTENDEU ESTA 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO, QUE O AUTUADO EMITIU OS DOCUMENTOS FISCAIS COM INDICAÇÃO INCORRETA DA ALÍQUOTA DO IMPOSTO E, CONSEQUENTEMENTE, INDICAÇÃO INCORRETA DO IMPOSTO DEVIDO. POR ESSE MOTIVO APLICOU A MULTA ISOLADA EM COMENTO.

COMO BEM INFORMOU O RELATOR, O MODELO OFICIAL DA NOTA FISCAL DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÕES (MODELO 22)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SEQUER CONTEMPLA A INDICAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DE FORMA INDIVIDUALIZADA, OU SEJA, SERÁ LANÇADO APENAS UM VALOR DE ICMS. A DESCRIÇÃO INDIVIDUALIZADA FOI UMA OPÇÃO DO AUTUADO, EVIDENTEMENTE COM A AQUIESCÊNCIA DO FISCO, UMA VEZ QUE ELE PODERIA TER EMITIDO NOTAS FISCAIS PARA CADA MODALIDADE.

ASSIM, PODE-SE FACILMENTE CONSTATAR QUE O AUTUADO 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 SE CONSEGUE 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. O AUTUADO, 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.

DESSE MODO, DÚVIDAS NÃO EXISTEM QUANTO À ADEQUAÇÃO DA NORMA AO FATO QUE PUDESSE ENSEJAR A APLICAÇÃO DO ARTIGO 112 DO CTN.

TAMBÉM É FATO QUE O FISCO, DESDE QUE O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO PASSOU A COMPOR O CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS PELA CONSTITUIÇÃO DE 1988, VEM SISTEMATICAMENTE EFETUANDO LANÇAMENTOS PARA TODAS AS OPERADORAS DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, COMO NO PRESENTE CASO, PARA EXIGIR O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO QUE A LEGISLAÇÃO DETERMINA COMO TRIBUTÁVEIS PELO ICMS. É FATO TAMBÉM QUE, NESSES CASOS, O FISCO EXIGIU DAS DIVERSAS EMPRESAS OS VALORES DO ICMS DEVIDO E DA RESPECTIVA MULTA DE REVALIDAÇÃO SEM QUALQUER PENALIDADE POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA.

ENTRETANTO, ESTE COMPORTAMENTO DO FISCO PODE SER ENTENDIDO COMO “NORMAS REITERADAMENTE OBSERVADAS PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS” PARA OS FINS PREVISTOS NO ARTIGO 100 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL? EVIDENTEMENTE QUE NÃO. COMO TAMBÉM BEM DITO PELO RELATOR “É EVIDENTE QUE O SIMPLES ‘COSTUME FAZENDÁRIO’, NÃO PODE SER VALIDAMENTE INVOCADO PARA EXIMIR O CONTRIBUINTE DE UMA OBRIGAÇÃO LEGAL, CLARAMENTE PREVISTA NOS DIPLOMAS NORMATIVOS DE REGÊNCIA”. EVIDENTE, TAMBÉM, QUE PRÁTICA REITERADA OU COSTUME FAZENDÁRIO DIZEM RESPEITO A SITUAÇÕES QUE INFLUENCIAM DIRETAMENTE NA TRIBUTAÇÃO, MAS NUNCA NA APLICAÇÃO DE SANÇÃO. PARA APLICAÇÃO DE SANÇÃO, OS EFEITOS DA EQUIPARAÇÃO DE PRÁTICA REITERADA A NORMA COMPLEMENTAR DA LEGISLAÇÃO, COMO PRECONIZADO PELO ART. 100 DO CTN, NÃO PODEM SER OPOSTOS AO FISCO.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

OCORRE QUE A AÇÃO FISCAL É UMA AÇÃO DE ESTADO, NÃO UMA AÇÃO PRIVADA OU PARTICULAR. QUANDO UM AGENTE DO FISCO ENTRA EM AÇÃO, AGE POR DELEGAÇÃO DO ESTADO, EM NOME DO INTERESSE PÚBLICO QUE O ESTADO REPRESENTA. ASSIM, O FATO DE NÃO TER NUNCA APLICADO UMA PENALIDADE E PASSAR A ENTENDER QUE DEVA SER APLICADA A DETERMINADA SITUAÇÃO É APENAS MUDANÇA DE ENTENDIMENTO QUE, JUSTIFICADA, DENTRO DA FINALIDADE A QUE SE PROPORRIA A SANÇÃO, É POSSÍVEL E NÃO QUEBRARIA O PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA. APENAS FARIA CUMPRIR SUA FUNÇÃO DESESTIMULADORA DAQUELE COMPORTAMENTO LESIVO OU SUA FUNÇÃO PUNITIVA. CONTUDO, SERIA NECESSÁRIO DEMONSTRAR QUE A SITUAÇÃO FÁTICA, TALVEZ DECORRENTE DE UMA NOVA REALIDADE OU DE UM NOVO “MODUS OPERANDI” DO CONTRIBUINTE, ESTARIA DENTRO DO TIPIFICADO NA SANÇÃO.

NÃO É O QUE ACONTECEU NO PRESENTE CASO, NÃO PODENDO, ENTÃO, SER INVOCADO O INC. III DO ART. 100 DO CTN.

AINDA ASSIM DUAS PERGUNTAS SE IMPÕEM E PRECISAM SER RESPONDIDAS:

1 - POR QUE O FISCO, DESDE A INCLUSÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO NA BASE DE INCIDÊNCIA DO ICMS, PELA CF/88, NUNCA APLICOU ANTES ESTA PENALIDADE PARA SITUAÇÕES SEMELHANTES?

2 – PODE O FISCO APLICAR ESTA PENALIDADE QUANDO O CONTRIBUINTE ENTENDER NÃO SER DETERMINADO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO SUJEITO AO ICMS?

É NOTÓRIO QUE NÃO HÁ, AINDA, JURISPRUDÊNCIA PACIFICADA QUANTO À INCIDÊNCIA DO ICMS A TODOS OS SERVIÇOS PRESTADOS PELAS OPERADORAS DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. COM A EVOLUÇÃO TECNOLÓGICA, VEEM-SE SERVIÇOS NOVOS SURTIREM A CADA INSTANTE, PRESTADOS PELAS OPERADORAS DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO E COBRADOS DOS USUÁRIOS. VÊ-SE, TAMBÉM, QUE A LEGISLAÇÃO NÃO TEM SIDO SUFICIENTEMENTE ABRANGENTE E ÁGIL PARA PREVER TODOS OS CASOS. MUITOS CASOS SERÃO DECIDIDOS PELO JUDICIÁRIO E A EXPERIÊNCIA TEM MOSTRADO QUE NEM SEMPRE TEM SIDO A FAVOR DOS ESTADOS. NÃO SE TRATA O PRESENTE CASO, PORTANTO, DE MATÉRIA PACIFICADA.

EXEMPLO DISSO É A RECENTE DECISÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - STJ NO RECURSO ESPECIAL Nº 816512/PI, PUBLICADA EM 01/02/10, DE ONDE SE EXTRAÍ:

### EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS SOBRE HABILITAÇÃO, LOCAÇÃO DE APARELHOS CELULARES E ASSINATURA (ENQUANTO CONTRATAÇÃO DO SERVIÇO). SERVIÇOS SUPLEMENTARES AO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. ATIVIDADE-MEIO. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES

JURISPRUDENCIAIS. "FACILIDADES ADICIONAIS" DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR. SÚMULA 07 DO STJ. ART. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. OS SERVIÇOS DE HABILITAÇÃO, INSTALAÇÃO, DISPONIBILIDADE, ASSINATURA (ENQUANTO SINÔNIMO DE CONTRATAÇÃO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO), CADASTRO DE USUÁRIO E EQUIPAMENTO, ENTRE OUTROS SERVIÇOS, QUE CONFIGUREM ATIVIDADE-MEIO OU SERVIÇOS SUPLEMENTARES, NÃO SOFREM A INCIDÊNCIA DO ICMS. (PRECEDENTES: RESP 945037/AM, REL. MINISTRO LUIZ FUX, DJE 03/08/2009; RESP666.679/MT, REL. MINISTRO TEORI ZAVASCKI, DJE 17/12/2008; RESP909.995/RJ, REL. MINISTRA ELIANA CALMON, DJE 25/11/2008; RESP1022257/RS, REL. MINISTRO CASTRO MEIRA, DJE 17/03/2008) RESP703695 / PR, REL. MIN. LUIZ FUX, DJ 20/09/2005; RESP 622208 / RJ, REL. MIN. CASTRO MEIRA, DJ 17/05/2006; RESP 418594 / PR, REL. MIN. TEORI ZAVASCKI, DJ 21/03/2005; RMS 11368 - MT, RELATOR MINISTRO FRANCISCO FALCÃO, DJ 09/02/2005).

(...)

8. À MÍNGUA DE DETALHAMENTO, IN CASU, PELAS DECISÕES PROLATADAS NA INSTÂNCIA DE ORIGEM, SOBRE OS SERVIÇOS QUE ESTARIAM INSERIDOS NO AMPLO CONCEITO DE "FACILIDADES ADICIONAIS", NÃO CABE A ESTE TRIBUNAL SUPERIOR O EXAME DA QUESTÃO, PORQUANTO ESCAPA À COMPETÊNCIA DO E. STJ AVERIGUAR OS SERVIÇOS PROPRIAMENTE DITOS QUE SE ENCAIXAM NO CONCEITO PRESSUPOSTO DE COMUNICAÇÃO, POR QUE A ISSO EQUIVALERIA A ANÁLISE FÁTICA, VEDADA PELA SÚMULA 07 DO STJ, SEM PREJUÍZO DE A VAGUEZA DO PLEITO DESCARACTERIZAR O DIREITO LÍQUIDO E CERTO. (PRECEDENTES: RESP 945037/AM, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, JULGADO EM 24/06/2009, DJE 03/08/2009; RESP1022257/RS, REL. MINISTRO CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/03/2008, DJE 17/03/2008).

10. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO, PARA AFASTAR A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE AS ATIVIDADES DE HABILITAÇÃO, INSTALAÇÃO, DISPONIBILIDADE, ASSINATURA (ENQUANTO SINÔNIMO DE CONTRATAÇÃO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO), ENTRE OUTROS SERVIÇOS, QUE CONFIGUREM ATIVIDADE-MEIO OU SERVIÇOS SUPLEMENTARES, CONSOANTE JURISPRUDÊNCIA PACIFICADA DESTA CORTE SUPERIOR, NOS TERMOS DA FUNDAMENTAÇÃO EXPENDIDA. ACÓRDÃO SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008.

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.

DESSE MODO, ENTENDO QUE O FISCO NÃO PODE APLICAR ESTA PENALIDADE QUANDO O CONTRIBUINTE ENTENDER NÃO SER DETERMINADO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO SUJEITO AO ICMS, MAS EXCLUSIVAMENTE QUANDO A INCIDÊNCIA DAQUELE SERVIÇO ESTIVER AINDA SOB APRECIÇÃO DO JUDICIÁRIO SEM DECISÃO PACIFICADA. NÃO SE TRATA, OBTIVAMENTE, DO SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO NA MODALIDADE DE TELEFONIA, PARA O QUAL NÃO EXISTE NENHUMA DÚVIDA JURÍDICA EM APRECIÇÃO PELO JUDICIÁRIO.

O FISCO, DESDE A INCLUSÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO NA BASE DE INCIDÊNCIA DO ICMS, PELA CF/88, NUNCA APLICOU A PENALIDADE PREVISTA NO ART. 54, INC. VI, DA LEI Nº 6.763/75 C/C O ART. 215, INC. VI, ALÍNEA "F" DO RICMS/02, EM SITUAÇÕES SEMELHANTES AO PRESENTE CASO, PORQUE ELA NÃO É ADEQUADA PARA TAL SITUAÇÃO.

OS FUNDAMENTOS UTILIZADOS NO ACÓRDÃO Nº 18.541/07/1ª, EXCERTOS ABAIXO TRANSCRITOS, DA LAVRA DO CONSELHEIRO ROBERTO NOGUEIRA PARA JUSTIFICAR A EXCLUSÃO DA APLICAÇÃO DA PENALIDADE ISOLADA CAPITULADA NO ART. 55, INC. VII DA LEI Nº 6.763/75, QUANDO EXIGIDA EM CASOS ONDE O ICMS/ST NÃO FOI RECOLHIDO E O FISCO UTILIZOU O VALOR BASE DE CÁLCULO INFORMADO PELO CONTRIBUINTE NO DOCUMENTO FISCAL OBJETO DA AUTUAÇÃO, SÃO OS MESMOS QUE ADOTO PARA O PRESENTE CASO:

"PARA SE DIRIMIR A QUESTÃO DA APLICAÇÃO DA NORMA AO CASO CONCRETO, NECESSÁRIO SE FAZ UMA CURTA REGRESSÃO PELAS REGRAS DE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A HERMENÊUTICA NO BRASIL GANHOU ESPAÇO SURPREENDENTE, ATÉ MESMO EM DETRIMENTO DE ASSUNTOS RELEVANTES. É GRANDE O NÚMERO DE MILITANTES DO DIREITO QUE SE APROFUNDAM NA DISCUSSÃO DA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO, QUE SE APLICA, POR EXCEÇÃO, AO TEXTO TRIBUTÁRIO.

O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN TRATA DA QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NOS ARTIGOS 107 A 112. NESTE CONTEXTO, A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA SERÁ INTERPRETADA NOS MOLDES DESCRITOS NOS ARTIGOS 108 A 112. EM SEGUIDA, PERSISTINDO DÚVIDAS, APLICAM-SE AS REGRAS GERAIS DO DIREITO.

O BROCARDO JURÍDICO "IN DUBIO PRO-REU", ENCONTRA-SE PRESENTE NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, MAIS ESPECIFICAMENTE NO ART. 112 DO CTN, ADMITINDO-SE A TESE DO "IN DUBIO CONTRA FISCUM".

DE INÍCIO CABE DIFERENCIAR O SENTIDO DE INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. O ART. 108 DO CTN CUIDA DE REGRAS DE INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, OU SEJA, DIANTE DA AUSÊNCIA DE DISPOSITIVO LEGAL, BUSCA-SE, NA ORDEM INDICADA NO ARTIGO, PRINCÍPIOS QUE POSSAM SER APLICADOS NA CORRELAÇÃO ENTRE O FATO E A NORMA DE DIREITO. QUER DIZER, UTILIZA-SE DE OUTROS CONCEITOS JURÍDICOS PARA APLICAÇÃO DA REGRA (NORMALMENTE DENTRO DO TEXTO TRIBUTÁRIO).

JÁ A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO É DIFERENTE. NESTE CASO, EXISTE O TEXTO LEGAL. O QUE FAZ O INTÉRPRETE É ENXERGAR IGUAL, MAIS OU MENOS DAQUILO QUE ESTÁ DISPOSTO NO TEXTO LEGAL.

PARA ISSO, SÃO CONSAGRADAS ALGUMAS REGRAS DE INTERPRETAÇÃO, CONSIDERADAS AUTÊNTICAS, EXTENSIVAS OU RESTRITIVAS. DENTRE ELAS DESTACAM-SE: A) LITERAL OU GRAMATICAL; B) LÓGICA; C) SISTEMÁTICA; D) HISTÓRICA E E) FINALÍSTICA OU TELEOLÓGICA.

A PRIMEIRA DELAS, A LITERAL OU GRAMATICAL, DIZ RESPEITO À INTERPRETAÇÃO DO TEXTO NA FORMA EM QUE SE ENCONTRA, OU SEJA, NADA PODE SER SUPRIMIDO NEM INCLUÍDO. E ESTA É A PRIMEIRA REGRA DE INTERPRETAÇÃO NA HIPÓTESE PREVISTA NO ART. 111 DO CTN.

AQUI, O QUE SE PRETENDE É PERQUIRIR O SIGNIFICADO GRAMATICAL DAS PALAVRAS USADAS NO TEXTO, TENDO COMO PARÂMETRO O DICIONÁRIO.

NECESSÁRIO SE FAZ DISTINGUIR OS SIGNIFICADOS DAS TERMINOLOGIAS EMPREGADAS, QUE PODEM ENCERRAR CONCEITOS TÉCNICOS OU VULGARES.

CONTRA ESTE SISTEMA DE INTERPRETAÇÃO INSURGEM AQUELES QUE ENTENDEM QUE NEM SEMPRE O LEGISLADOR É FELIZ NA ELABORAÇÃO DO TEXTO LEGAL.

A OUTRA MODALIDADE, A INTERPRETAÇÃO LÓGICA, É DERIVADA DA INTERPRETAÇÃO GRAMATICAL OU LITERAL. NELA, O QUE SE BUSCA, NOS DIZERES DE LUCIANO AMARO, É A INTELIGÊNCIA DO TEXTO, DE FORMA QUE NÃO DESCAMBE PARA O ABSURDO, DANDO À NORMA UM SENTIDO COERENTE.

POR SUA VEZ, A INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA PROCURA O SENTIDO DA REGRA JURÍDICA VERIFICANDO A POSIÇÃO EM QUE A MESMA SE ENCARTELA NO DIPLOMA LEGAL E A RELAÇÃO DESTA COM AS DEMAIS DISPOSIÇÕES LEGAIS, VISANDO INTERPRETAR A NORMA DENTRO DE TODO O SEU CONTEXTO. NESTE ASPECTO, DEVE-SE OBSERVAR O ITEM, A ALÍNEA, O INCISO, O ARTIGO, A

SEÇÃO E O CAPÍTULO. NÃO SE PODE DAR SENTIDO AO TEXTO DE FORMA FRAGMENTADA, SEM SE ATER AO CONTEÚDO GERAL.

POR OUTRO LADO, A INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA CONSISTE NO EXAME DO SENTIDO DA NORMA ATRAVÉS DOS TEMPOS, COMPARANDO O DIREITO ANTERIOR E O ATUAL, DE FORMA A BUSCAR O SEU SENTIDO, SE A FINALIDADE É AMPLIAR OU RESTRINGIR DIREITOS. ATÉM-SE, TAMBÉM, AO CONTEXTO GERAL DA APROVAÇÃO DA LEI, VERIFICANDO O ANTEPROJETO, AS EMENDAS E O PROCESSO LEGISLATIVO.

POR FIM, A FINALÍSTICA OU TELEOLÓGICA. NESTE PONTO, PROCURA-SE A INTENÇÃO DO LEGISLADOR, O QUE ELE (LEGISLADOR) BUSCAVA COM A EDIÇÃO DO ATO NORMATIVO, E PARA QUAL FIM ELA (A NORMA) SE DESTINAVA. CABE OBSERVAR QUE AS REGRAS HISTÓRICA E TELEOLÓGICA PODEM SE INTERAGIR, OU MESMO RESULTAR EM UM SÓ PROCESSO DE INTERPRETAÇÃO.”

NESTE CONTEXTO, CABE EXAMINAR A VIGÊNCIA DO DISPOSITIVO EM DISCUSSÃO AO LONGO DO TEMPO:

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 SEGUINTE: (EFEITOS A PARTIR DE 1º/11/03 - REDAÇÃO DADA PELO ART. 29 E VIGÊNCIA ESTABELECIDADA PELO ART. 42. I, AMBOS DA LEI 14.699/03).

"ART. 54 - AS MULTAS PARA AS QUAIS SE ADOTARÁ O CRITÉRIO A QUE SE REFERE O INCISO I DO ARTIGO 53 SERÃO AS SEGUINTE: (EFEITOS DE 1º/01/76 A 31/10/03 - REDAÇÃO ORIGINAL)

(...)

VI - POR EMITIR DOCUMENTO COM FALTA DE QUALQUER REQUISITO OU INDICAÇÃO EXIGIDA EM REGULAMENTO OU EMITILLO 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; (EFEITOS A PARTIR DE 1º/11/03 - REDAÇÃO DADA PELO ART. 29 E VIGÊNCIA ESTABELECIDADA PELO ART. 42. I, AMBOS DA LEI 14.699/03).

"VI - POR EMITIR DOCUMENTO COM FALTA DE QUALQUER REQUISITO OU INDICAÇÃO EXIGIDA EM REGULAMENTO - POR DOCUMENTO: DE 1 (UMA) A 100 (CEM) UFLRS;" (EFEITOS DE 31/12/17 A 31/10/03 - REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º E VIGÊNCIA ESTABELECIDADA PELO ART. 17, AMBOS DA LEI Nº 12.729/97)

"VI - POR EMITIR DOCUMENTO COM FALTA DE QUALQUER INDICAÇÃO EXIGIDA EM REGULAMENTO: 1/20 (UM VIGÉSIMO) DA UPFMG, A 1 (UMA) UPFMG, POR DOCUMENTO;" (EFEITOS DE 19/09/79 A 30/12/97 - REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º E VIGÊNCIA ESTABELECIDADA PELO ART. 3º, AMBOS DA LEI Nº 7.544/79)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"VI - POR EMITIR DOCUMENTO FISCAL COM FALTA DE QUAISQUER DAS INDICAÇÕES MÍNIMAS PREVISTAS EM REGULAMENTO - 1 (UMA) UPFMG;" (EFEITOS DE 1º/01/76 A 18/09/79 - REDAÇÃO ORIGINAL)

VERIFICA-SE QUE ATÉ À EDIÇÃO DA LEI Nº 14.699/03 A REDAÇÃO DA PENALIDADE ERA PRATICAMENTE A MESMA E QUE NÃO HOUE QUALQUER ALTERAÇÃO QUANDO DA RECEPÇÃO DESTA LEI APÓS A CONSTITUIÇÃO DE 1988, O QUE FOI FEITO PELA LEI Nº 9.758/89, MOMENTO EM QUE OS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO PASSARAM A COMPOR A INCIDÊNCIA DO ICMS.

FOI COM A EDIÇÃO DA LEI Nº 14.699/03 É QUE PASSOU A SER TIPIFICADO EM LEI, PASSÍVEL DE PENALIDADE, A EMISSÃO DE DOCUMENTO COM INDICAÇÕES INSUFICIENTES OU INCORRETAS. AINDA ASSIM, O FISCO NUNCA ENTENDEU, ATÉ AGORA, QUE A SITUAÇÃO DO PRESENTE CASO ERA PASSÍVEL DA APLICAÇÃO DESTA PENALIDADE.

O REGULAMENTO DO ICMS, CUMPRINDO O MANDAMENTO DA LEI, ASSIM DISCIPLINOU A MATÉRIA:

RICMS/02 (DEC. 43080/02, EM VIGOR DESDE 15/12/02)

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 EMITI-LO COM INDICAÇÕES INSUFICIENTES OU INCORRETAS, BEM COMO IMPRIMIR OU MANDAR IMPRIMIR DOCUMENTO FISCAL EM DESACORDO COM A AUTORIZAÇÃO DA REPARTIÇÃO COMPETENTE - POR DOCUMENTO: (EFEITOS A PARTIR DE 1º/11/03 - REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º E VIGÊNCIA ESTABELECIDADA PELO ART. 5º, II, AMBOS DO DEC. Nº 43.785, DE 15/04/04).

"VI - POR EMITIR DOCUMENTO FISCAL COM FALTA DAS SEGUINTE INDICAÇÕES, EXIGIDAS NESTE REGULAMENTO, OU EMITI-LO COM INDICAÇÕES INSUFICIENTES OU INCORRETAS - POR DOCUMENTO: "(EFEITOS DE 15/12/02 A 31/10/03 - REDAÇÃO ORIGINAL)

A- NOME, ENDEREÇO, INSCRIÇÃO ESTADUAL OU INSCRIÇÃO NO CNPJ DO ESTABELECIMENTO DESTINATÁRIO, EM NOTAS FISCAIS, INCLUSIVE NA NOTA FISCAL DE PRODUTOR, E EM CONHECIMENTO DE TRANSPORTE: 100 (CEM) UFEMG; (EFEITOS A PARTIR DE 1º/11/03 - REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º E VIGÊNCIA ESTABELECIDADA PELO ART. 5º, II, AMBOS DO DEC. Nº 43.785, DE 15/04/04).

"A - NOME, ENDEREÇO, INSCRIÇÃO ESTADUAL E NO CNPJ DO ESTABELECIMENTO DESTINATÁRIO, EM NOTAS FISCAIS, EM NOTA FISCAL DE PRODUTOR E EM CONHECIMENTO DE TRANSPORTE: 48,98 (QUARENTA E OITO INTEIROS E NOVENTA E OITO CENTÉSIMOS) UFEMG;"(EFEITOS DE 15/12/02 A 31/10/03 - REDAÇÃO ORIGINAL)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

B - NOME, ENDEREÇO, INSCRIÇÃO ESTADUAL OU INSCRIÇÃO NO CNPJ, SE FOR O CASO, DO REMETENTE, EM NOTA FISCAL, NA ENTRADA DE MERCADORIAS: 100 (CEM) UFEMG;(EFEITOS A PARTIR DE 1º/11/03 - REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º E VIGÊNCIA ESTABELECIDADA PELO ART. 5º, II, AMBOS DO DEC. Nº 43.785, DE 15/04/04).

"B - NOME, ENDEREÇO, INSCRIÇÃO ESTADUAL E NO CNPJ, SE FOR O CASO, DO REMETENTE, EM NOTA FISCAL, NA ENTRADA DE MERCADORIAS: 48,98 (QUARENTA E OITO INTEIROS E NOVENTA E OITO CENTÉSIMOS) UFEMG;" (EFEITOS DE 15/12/02 A 31/10/03 - REDAÇÃO ORIGINAL)

C - NOME, ENDEREÇO, INSCRIÇÃO ESTADUAL OU INSCRIÇÃO NO CNPJ, SE FOR O CASO, DO REMETENTE DA MERCADORIA OU DO BEM, EM CONHECIMENTO DE TRANSPORTE: 100 (CEM) UFEMG;(EFEITOS A PARTIR DE 1º/11/03 - REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º E VIGÊNCIA ESTABELECIDADA PELO ART. 5º, II, AMBOS DO DEC. Nº 43.785, DE 15/04/04).

"C - NOME, ENDEREÇO, INSCRIÇÃO ESTADUAL E NO CNPJ, SE FOR O CASO, DO REMETENTE DA MERCADORIA OU DO BEM, EM CONHECIMENTO DE TRANSPORTE: 48,98 (QUARENTA E OITO INTEIROS E NOVENTA E OITO CENTÉSIMOS) UFEMG;" (EFEITOS DE 15/12/02 A 31/10/03 - REDAÇÃO ORIGINAL)

D - DISCRIMINAÇÃO DA MERCADORIA (QUANTIDADE, MARCA, TIPO, MODELO, ESPÉCIE, QUALIDADE E DEMAIS ELEMENTOS QUE PERMITAM SUA PERFEITA IDENTIFICAÇÃO), VALOR UNITÁRIO DA MERCADORIA, VALOR TOTAL DA MERCADORIA, VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO OU DATA DE EMISSÃO, EM NOTAS FISCAIS, INCLUSIVE EM NOTA FISCAL DE PRODUTOR, RESSALVADO O DISPOSTO NO § 2º DO ARTIGO 35 DA PARTE 1 DO ANEXO V: 70 (SETENTA) UFEMG; (EFEITOS A PARTIR DE 1º/11/203 - REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º E VIGÊNCIA ESTABELECIDADA PELO ART. 5º, II, AMBOS DO DEC. Nº 43.785, DE 15/04/04).

"D - DISCRIMINAÇÃO DA MERCADORIA (QUANTIDADE, MARCA, TIPO, MODELO, ESPÉCIE, QUALIDADE E DEMAIS ELEMENTOS QUE PERMITAM SUA PERFEITA IDENTIFICAÇÃO), VALORES UNITÁRIO E TOTAL DA MERCADORIA, VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO E DATA DE EMISSÃO, EM NOTAS FISCAIS, INCLUSIVE EM NOTA FISCAL DE PRODUTOR, RESSALVADO O DISPOSTO NO § 2º DO ARTIGO 35 DA PARTE 1 DO ANEXO V: 48,98 (QUARENTA E OITO INTEIROS E NOVENTA E OITO CENTÉSIMOS) UFEMG;" (EFEITOS DE 15/12/02 A 31/10/03 - REDAÇÃO ORIGINAL)

E- NÚMERO DA NOTA FISCAL RESPECTIVA, VALOR DA MERCADORIA, NATUREZA DA CARGA, ESPECIFICAÇÃO DA QUANTIDADE, EM CONHECIMENTO DE TRANSPORTE: 70 (SETENTA) UFEMG; (EFEITOS A PARTIR DE 1º/11/203 - REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º E VIGÊNCIA ESTABELECIDADA PELO ART. 5º, II, AMBOS DO DEC. Nº 43.785, DE 15/04/04).

"E - NÚMERO DA NOTA FISCAL RESPECTIVA, VALOR E NATUREZA DA CARGA E ESPECIFICAÇÃO DA QUANTIDADE, EM

CONHECIMENTO DE TRANSPORTE: 48,98 (QUARENTA E OITO INTEIROS E NOVENTA E OITO CENTÉSIMOS) UFEMG;" (EFEITOS DE 15/12/02 A 31/10/03 - REDAÇÃO ORIGINAL)

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; (EFEITOS A PARTIR DE 1º/11/203 - REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º E VIGÊNCIA ESTABELECIDADA PELO ART. 5º, II, AMBOS DO DEC. Nº 43.785, DE 15/04/04).

"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: 4,90 (QUATRO INTEIROS E NOVENTA CENTÉSIMOS) UFEMG;" (EFEITOS DE 15/12/02 A 31/10/03 - REDAÇÃO ORIGINAL)

G - DEMAIS INDICAÇÕES NÃO ESPECIFICADAS NAS ALÍNEAS ANTERIORES: 42 (QUARENTA E DUAS) UFEMG;(EFEITOS A PARTIR DE 1º/11/203 - REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º E VIGÊNCIA ESTABELECIDADA PELO ART. 5º, II, AMBOS DO DEC. Nº 43.785, DE 15/04/04).

"G - DEMAIS INDICAÇÕES NÃO ESPECIFICADAS NAS ALÍNEAS ANTERIORES: 2,45 (DOIS INTEIROS E QUARENTA E CINCO CENTÉSIMOS) UFEMG;" (EFEITOS DE 15/12/02 A 31/10/03 - REDAÇÃO ORIGINAL)

#### RICMS/96 (DEC. 38.104/96–VIGOROU ATÉ 14/12/02)

ART. 215 - AS MULTAS CALCULADAS COM BASE NA UFIR, OU NO VALOR DO IMPOSTO NÃO DECLARADO SÃO: (EFEITOS A PARTIR DE 01/01/98 - REDAÇÃO DADA PELO ART. 1º E VIGÊNCIA ESTABELECIDADA PELO ART. 17, AMBOS DO DEC. Nº 39.473, DE 06/03/98 - MG DE 07.)

“ART. 215 - AS MULTAS CALCULADAS COM BASE NA UFIR SÃO:” (EFEITOS DE 01/08/96 A 31/12/97 - REDAÇÃO ORIGINAL DESTA REGULAMENTO:

(...)

VI - POR EMITIR DOCUMENTO FISCAL COM FALTA DAS SEGUINTE INDICAÇÕES, EXIGIDAS NESTE REGULAMENTO, OU EMITI-LO COM INDICAÇÕES INSUFICIENTES OU INCORRETAS - POR DOCUMENTO:

A - NOME, ENDEREÇO, INSCRIÇÃO ESTADUAL E CNPJ DO ESTABELECIMENTO DESTINATÁRIO, EM NOTAS FISCAIS, EM NOTA FISCAL DE PRODUTOR E EM CONHECIMENTO DE TRANSPORTE:

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

48,98 (QUARENTA E OITO INTEIROS E NOVENTA E OITO CENTÉSIMOS) UFIR;

B - NOME, ENDEREÇO, INSCRIÇÃO ESTADUAL E CNPJ, SE FOR O CASO, DO REMETENTE, EM NOTA FISCAL NA ENTRADA DE MERCADORIAS: 48,98 (QUARENTA E OITO INTEIROS E NOVENTA E OITO CENTÉSIMOS) UFIR;

C - NOME, ENDEREÇO, INSCRIÇÃO ESTADUAL E CNPJ, SE FOR O CASO, DO REMETENTE DA MERCADORIA OU BEM, EM CONHECIMENTO DE TRANSPORTE: 48,98 (QUARENTA E OITO INTEIROS E NOVENTA E OITO CENTÉSIMOS) UFIR;

D - DISCRIMINAÇÃO DA MERCADORIA: QUANTIDADE, MARCA, TIPO, MODELO, ESPÉCIE, QUALIDADE E DEMAIS ELEMENTOS QUE PERMITAM SUA PERFEITA IDENTIFICAÇÃO; VALOR UNITÁRIO E TOTAL DA MERCADORIA E VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO; DATA DE EMISSÃO, EM NOTAS FISCAIS, INCLUSIVE EM NOTA FISCAL DE PRODUTOR, RESSALVADO O DISPOSTO NO § 2º DO ARTIGO 33 DO ANEXO V: 48,98 (QUARENTA E OITO INTEIROS E NOVENTA E OITO CENTÉSIMOS) UFIR;

E - NÚMERO DA NOTA FISCAL RESPECTIVA, VALOR E NATUREZA DA CARGA E ESPECIFICAÇÃO DA QUANTIDADE, EM CONHECIMENTO DE TRANSPORTE: 48,98 (QUARENTA E OITO INTEIROS E NOVENTA E OITO CENTÉSIMOS) UFIR;

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: 4,90 (QUATRO INTEIROS E NOVENTA CENTÉSIMOS) UFIR;

G - DEMAIS INDICAÇÕES NÃO ESPECIFICADAS NAS ALÍNEAS ANTERIORES: 2,45 (DOIS INTEIROS E QUARENTA E CINCO CENTÉSIMOS) UFIR;

(GRIFOS NOSSOS)

A LEI Nº 6.763/75, EM SEUS ARTS. 54 E 55, LISTA UM CONJUNTO DE INFRAÇÕES QUE ENSEJAM A APLICAÇÃO DE PENALIDADES. PODE-SE AFIRMAR QUE É BEM COMPLETA E QUE, AO LONGO DE SUA VIGÊNCIA, SOFREU GRANDE MODIFICAÇÃO APENAS PELA LEI Nº 14.699/03, QUANDO QUASE TUDO O QUE FOI INCLUÍDO DIZ RESPEITO A CONTROLES FISCAIS SOBRE PROCESSAMENTO ELETRÔNICO DE DADOS E PROCEDIMENTOS ELETRÔNICOS A QUE OS CONTRIBUINTES PASSARAM A SER OBRIGADOS EM VIRTUDE DA EVOLUÇÃO TECNOLÓGICA, CAMPOS NOVOS PARA O CONTROLE FISCAL. PODE-SE AFIRMAR, TAMBÉM, QUE A LEI EM COMENTO ABRANGE QUASE TODAS AS INFRAÇÕES CONHECIDAS, DEIXANDO PARA O REGULAMENTO APENAS A DISCRIMINAÇÃO DO TIPIFICADO NO ART. 54, INC. VI, CASO EM ANÁLISE. DEIXOU AINDA EM ABERTO APENAS A PREVISÃO CONSTANTE DO SEU ART. 57, ONDE PREVÊ QUE “AS INFRAÇÕES PARA AS QUAIS NÃO HAJA PENALIDADE ESPECÍFICA SERÃO PUNIDAS COM MULTA DE 500

(QUINHENTAS) A 5.000 (CINCO MIL) UFEMGs, NOS TERMOS DE REGULAMENTO”, REGULAMENTADA PELOS ARTIGOS 219 E 220 DO RICMS/02, NÃO APLICÁVEL À SITUAÇÃO EM ANÁLISE E SEMPRE CALCULADA EM FUNÇÃO DO VALOR DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇO, DA OPERAÇÃO OU DA MERCADORIA A QUE SE REFERIR A INFRAÇÃO. INFRAÇÕES PARA AS QUAIS NÃO HAJA PENALIDADE ESPECÍFICA NA LEI Nº 6.763/75 RARAMENTE SÃO DETECTADAS PELO FISCO, HAJA VISTA A TENTATIVA DE COMPLETUDE DA LEI.

CONSTATA-SE, EM RELAÇÃO À PENALIDADE EM ANÁLISE, QUE NÃO HÁ INOVAÇÃO SIGNIFICATIVA AO LONGO DO TEMPO, A NÃO SER O SENSÍVEL AUMENTO NO VALOR DA PENALIDADE, PRINCIPALMENTE PELO DEC. Nº 43.785, DE 15/04/04, QUE IMPLEMENTOU AS ALTERAÇÕES PROCESSADAS PELA LEI Nº 14.699/03. NO CASO DA PENALIDADE EM DISCUSSÃO, SEU VALOR PASSOU DE 4,90 (QUATRO INTEIROS E NOVENTA CENTÉSIMOS) PARA 42 (QUARENTA E DUAS) UFEMGs.

CONSTATA-SE, TAMBÉM, QUE HÁ UMA GRADUAÇÃO NA PENALIDADE VARIANDO ELA DE 42 (QUARENTA E DUAS) ATÉ 100 (CEM) UFEMGs. ANALISANDO-SE O CONTEÚDO DAS PENALIDADES, VÊ-SE QUE O LEGISLADOR ENTENDEU MAIS GRAVE, PORQUE EXIGE PENALIDADE MAIOR, POR EXEMPLO, A EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL COM FALTA OU INDICAÇÕES INSUFICIENTES OU INCORRETAS DE NOME, ENDEREÇO, INSCRIÇÃO ESTADUAL OU INSCRIÇÃO NO CNPJ DO ESTABELECIMENTO DESTINATÁRIO OU DO REMETENTE (PENALIDADE DE 100 – CEM – UFEMGs) DO QUE DISCRIMINAÇÃO DA MERCADORIA (QUANTIDADE, MARCA, TIPO, MODELO, ESPÉCIE, QUALIDADE E DEMAIS ELEMENTOS QUE PERMITAM SUA PERFEITA IDENTIFICAÇÃO), VALOR UNITÁRIO DA MERCADORIA, VALOR TOTAL DA MERCADORIA, VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO OU DATA DE EMISSÃO (PENALIDADE DE 70 – SETENTA – UFEMGs).

TODAS ESSAS INFRAÇÕES ACIMA SERIAM TAMBÉM MAIS GRAVES QUE A EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL COM FALTA OU INDICAÇÕES INSUFICIENTES OU INCORRETAS DE ALÍQUOTA DO ICMS E DESTAQUE DO IMPOSTO DEVIDO, COMO NO PRESENTE CASO, OU DAS DEMAIS INDICAÇÕES NÃO ESPECIFICADAS NO DISPOSITIVO, PORQUE APENADAS COM 42 (QUARENTA E DUAS) UFEMGs.

QUISESSE O LEGISLADOR PUNIR COM ESTA PENALIDADE A INDICAÇÃO DE ALÍQUOTA ZERO QUANDO O CONTRIBUINTE QUER DISCUTIR NO JUDICIÁRIO A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE DETERMINADA PRESTAÇÃO, SERIA LÓGICO QUE FOSSE ESSA INFRAÇÃO MENOS GRAVE DO QUE INDICAR ERRONEAMENTE, POR EXEMPLO, A DISCRIMINAÇÃO DA MERCADORIA (QUANTIDADE, MARCA, TIPO, MODELO, ESPÉCIE, QUALIDADE E DEMAIS ELEMENTOS QUE PERMITAM SUA PERFEITA IDENTIFICAÇÃO), O VALOR UNITÁRIO DA MERCADORIA, O VALOR TOTAL DA MERCADORIA OU O VALOR TOTAL DA OPERAÇÃO? EVIDENTEMENTE QUE NÃO. PODE-SE CONCLUIR, ENTÃO, QUE A

PENALIDADE EM DISCUSSÃO TEVE A FINALIDADE DE PUNIR AQUELES CASOS EM QUE, PREENCHIDOS CORRETAMENTE TODOS OS DEMAIS REQUISITOS DO DOCUMENTO FISCAL, O CONTRIBUINTE, NAS OPERAÇÕES EM QUE NÃO EXISTE DÚVIDA JURÍDICA DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO, INFORMA, SEJA LÁ QUAL FOR A INTENÇÃO, ALÍQUOTA ERRÔNEA OU DEIXA DE DESTACAR O IMPOSTO DEVIDO. NÃO É O QUE SE VÊ NO PRESENTE CASO.

NO CASO DA PENALIDADE EM EXAME, QUANDO DIZ INDICAÇÃO INCORRETA DE ALÍQUOTA, PODE-SE AFIRMAR QUE O LEGISLADOR NÃO QUIS PUNIR QUEM ENTENDE QUE OS SERVIÇOS CONTEMPLADOS NO PRESENTE AUTO DE INFRAÇÃO NÃO ESTÃO SUJEITOS À TRIBUTAÇÃO, MAS AQUELES QUE, NÃO HAVENDO DÚVIDA SOBRE SUA INCIDÊNCIA, DESTACA, INDEPENDENTEMENTE DO MOTIVO, ALÍQUOTA DE 12% (DOZE POR CENTO), 7% (SETE POR CENTO) OU OUTRA ALÍQUOTA QUALQUER QUANDO A ALÍQUOTA CORRETA É 18% (DEZOITO POR CÉNTO).

POR O CONTRIBUINTE NÃO RECOLHER O IMPOSTO, EM HAVENDO AÇÃO FISCAL, AUTOMATICAMENTE LHE É IMPOSTO UMA MULTA DE REVALIDAÇÃO QUE TEM A FINALIDADE DE PUNI-LO APENAS PELO FATO DE NÃO TÊ-LO RECOLHIDO, QUER TENHA ELE O DECLARADO OU NÃO. ASSIM É EM TODOS OS CASOS, INCLUSIVE NAS SITUAÇÕES QUANDO DECLARA O IMPOSTO AO FISCO, MAS NÃO O RECOLHE, O CHAMADO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NÃO CONTENCIOSO.

O QUE A LEI QUER PUNIR É A INTENÇÃO DE ESCONDER DO FISCO, DE NÃO OFERECER À TRIBUTAÇÃO, COM OU SEM INTENÇÃO (ART. 136 DO CTN). NÃO É A DISCORDÂNCIA FUNDAMENTADA, COMO NO CASO. TEMOS GRANDE LITÍGIO NA QUESTÃO, COM DECISÕES BASTANTE CONTRÁRIAS ÀS PRETENSÕES DOS FISCOS ESTADUAIS, COMO EXEMPLIFICADO ACIMA.

*IN CASU*, TRATA-SE DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO QUE A LEI MINEIRA PREVÊ COMO TRIBUTADOS, MAS NÃO SE VERIFICA A HIPÓTESE DE ILÍCITO PRATICADO COM A FINALIDADE DE OCULTAR A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. O QUE SE VÊ É UMA DISCORDÂNCIA DO CONTRIBUINTE EM RELAÇÃO À TRIBUTAÇÃO, FUNDADA EM RAZÕES QUE NÃO PODEM SER TAXADAS DE PROTETÓRIAS, PORQUANTO EXISTEM DECISÕES CONFLITANTES EM INSTÂNCIAS SUPERIORES DA JUSTIÇA A ESTIMULAR A QUE O CONTRIBUINTE VENHA A DISCORDAR DO ESTADO DE MINAS GERAIS.

PELO CONTEXTO ATÉ AQUI NARRADO, É POSSÍVEL AFIRMAR:

1 – QUE O FISCO NUNCA APLICOU ESTA PENALIDADE PARA SITUAÇÕES SEMELHANTES PORQUE NÃO FOI CRIADA PARA ISTO, MAS PARA SITUAÇÕES ONDE NÃO HÁ DÚVIDA SOBRE A TRIBUTAÇÃO, ONDE O CONTRIBUINTE ERRA NA INDICAÇÃO E NA APLICAÇÃO DA ALÍQUOTA COM A FINALIDADE DE RECOLHER IMPOSTO A MENOR;

2 - QUE O DISPOSITIVO NÃO SE APLICA ÀS HIPÓTESES EM QUE HÁ EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL COM DISCRIMINAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO COM INDICAÇÃO DE BASE DE

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CÁLCULO E ALÍQUOTA DE ICMS 0,00 (ZERO) POR O CONTRIBUINTE NÃO CONCORDAR COM SUA SUJEIÇÃO AO ICMS.

Como visto, a matéria ora em análise é exatamente a mesma do PTA anterior, e as argumentações do primeiro também se encontram no presente contencioso.

Registre-se, por oportuno, que a Advocacia-Geral do Estado interpôs Recurso de Revisão contra a decisão mencionada e que, levado à Câmara Especial, não obteve êxito, uma vez que o recurso não foi conhecido, mantendo-se a decisão da Câmara *a quo* (Acórdão nº 3.589/10/CE).

Assim, adotando-se as fundamentações ora trazidas, cancela-se a Multa Isolada aplicada, capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c o disposto no art. 215, inciso VI, alínea “f” da Parte Geral do RICMS/02.

Decisão semelhante ocorreu por ocasião do julgamento do PTA 01.000166750-94, quando a 3ª Câmara excluiu a exigência do art. 54, inciso VI da mencionada lei.

Naqueles autos, a matéria subiu à Câmara Especial apenas com recurso da Impugnante, contentando-se a Fazenda Pública com a decisão da Câmara de Julgamento (Acórdão 3.765/11/CE).

A título de informação, cumpre destacar que em decisão recente, envolvendo o mesmo Sujeito Passivo, a 2ª Câmara de Julgamento tomou rumo diverso, no sentido de manter em parte a penalidade isolada, com sua adequação ao disposto no § 2º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, conforme Acórdão nº 19.312/11/2ª.

Importante registrar, mais uma vez, que o crédito tributário em análise já se encontra adequado ao disposto no § 4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75, que cuida do mesmo ajuste tratado na decisão.

Em linhas anteriores, alertou-se para eventual conflito da penalidade aplicada pelo Fisco em decorrência da previsão contida no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, que contempla penalidade específica para a hipótese de não lançamento da correta base de cálculo nos documentos fiscais.

Com o advento da Lei nº 19.978/11, com vigência a partir de 01/01/12, o dispositivo em questão foi alterado. A nova redação é a seguinte:

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

a) importância diversa do efetivo valor da operação ou da prestação - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

b) valor da base de cálculo da substituição tributária menor do que a prevista na legislação, em decorrência de aposição, no documento fiscal, de importância diversa do efetivo valor da prestação ou da operação própria - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

Neste caso, a nova redação veio estabelecer punição clara para os casos de emissão de documentos fiscais com adoção de valor de base de cálculo menor que a devida, trazendo ainda mais dúvidas quanto a correta sanção ao caso concreto ora em análise.

Na mesma ocasião, a nova lei criou a penalidade específica para o caso em tela, para as operações ocorridas após 01/01/12, com a inserção do disposto no inciso XXXVII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, com a seguinte redação:

**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:

(...)

XXXVII - por deixar de consignar, em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação, ainda que em virtude de incorreta aplicação de diferimento, suspensão, isenção ou não incidência, a base de cálculo prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária - 20% (vinte por cento) do valor da base de cálculo;

(...)

Assim, a multa isolada lançada pelo Fisco é inaplicável ao caso dos autos.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a multa isolada por inaplicável à espécie. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, que o julgava improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Alice Gontijo Santos Teixeira e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Fabrícia Lage Fazito Rezende Antunes. Participou do julgamento, além dos signatários, e da Conselheira vencida, o Conselheiro Orias Batista Freitas (Revisor).

**Sala das Sessões, 02 de julho de 2013.**

**José Luiz Drumond**  
**Presidente**

**René de Oliveira e Sousa Júnior**  
**Relator**

CI

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

---

Acórdão:	21.042/13/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000186902-28	
Impugnação:	40.010133490-40	
Impugnante:	Way TV Belo Horizonte S/A	
	IE: 062151564.00-77	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-1 - Belo Horizonte	

---

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

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

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2008 a abril de 2011, em face de que a ora Impugnante teria deixado de incluir na base de cálculo do imposto os valores faturados à título de locação de roteador internet, locação de *cable moden* internet e locação roteador VPN internet.

Exigências de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 54, inciso VI, adequada ao disposto no § 4º da mencionada lei, c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” da Parte Geral do RICMS/02.

A Impugnante insurge-se contra o lançamento afirmando, dentre outros pontos, que as atividades autuadas pelo Fisco não estão sujeitas a incidência do ICMS.

Sustenta também a intributabilidade das locações de equipamentos e aparelhos, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal e tece considerações sobre diversos serviços e as cláusulas contratuais firmadas entre a Impugnante e os contratantes de seus serviços.

Tem-se dos autos, portanto, que a Impugnante tem razão ao afirmar que os itens faturados à título de locação de roteador internet, locação de *cable moden* internet e locação roteador VPN internet 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 (...)"

O conceito de comunicação, para fins de ICMS, foi restringido pela Constituição Federal. Não foi erigida como fato gerador a comunicação em si mesma considerada, mas a prestação onerosa do serviço de comunicação.

E, além da necessária valoração econômica, é objeto do imposto tão somente a comunicação interativa, (bi ou poli) direcional, o que exclui todas as formas unidirecionais de mensagens, como jornais, rádio ou televisão.

Este requisito é enfatizado pelo ilustre jurista Hugo de Brito Machado:

"(...) a atividade de radiodifusão não se pode incluir no conceito jurídico de comunicação. Enquanto esta estabelece uma ligação entre quem comunica e o destinatário da comunicação, aquela consiste na expedição de mensagem a destinatários diversos, não identificados. Consiste na difusão da mensagem e não no envio desta a destinatário certo e determinado" (O ICMS e a radiodifusão, in *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 23, 1997, São Paulo).

A lição é complementada por Vera Maria Nusdeo Lopes: "*comunicação é a resposta discriminativa de um organismo a um estímulo. A mensagem que não tem resposta não é comunicação*" (O direito à informação e as concessões de rádio e televisão).

Roque Antônio Carrazza sintetiza, com habitual maestria, as hipóteses em que se terá a tributação do processo comunicativo:

"Note-se que o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a 'relação comunicativa', isto é, a atividade, em caráter negocial, de alguém fornecer, a terceiro, condições materiais para que a comunicação ocorra. Mas não apenas isso: é mister, ainda, que a mensagem seja captada pelo destinatário (fruidor) do serviço.

Isto é feito mediante a instalação de microfones, caixas de som, telefones, rádio-transmissores, centrais, terminais, linhas de transmissão, satélites etc.. Tudo, enfim, que faz parte da infra-estrutura mecânica necessária à comunicação.

Noutras palavras, o serviço de comunicação tributável por meio de ICMS exige, preliminarmente, a colocação, à disposição do usuário, dos meios e modos

necessários à transmissão e recepção de imagens. E depois, é claro, que a comunicação se complete (ou, pelo menos, que esteja potencialmente apta a completar-se) porque, afinal, o que se tributa, no caso, não é a simples contratação do serviço. De fato, o ICMS sobre serviços de comunicação – como, de resto, qualquer imposto que nasce da prestação de serviços (v.g., o ISS) – só incide depois de concreta (real, efetiva) prestação do serviço" (ICMS, São Paulo: Malheiros, 2000, p. 132-133).

A exigência do imposto sobre os serviços de comunicação decorre, como não poderia deixar de ser, da Constituição Federal, art. 155, inciso II, *in verbis*:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

.....  
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.  
.....

Por delegação da Carta Constitucional, coube à Lei Complementar n.º 87/96 detalhar o comando transcrito, delineando a hipótese de incidência:

Art. 2º - O imposto incide sobre:

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

No âmbito estadual, a incidência do imposto sobre os serviços de comunicação encontra guarida na Lei n.º 6.763/75.

Os seus limites podem ser percebidos tanto na definição do fato gerador, como na fixação do momento de sua ocorrência:

Art. 5º- O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º- O imposto incide sobre:

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

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

.....  
Este patamar foi ampliado através do Convênio ICMS n.º 69/98, sob o argumento de que era necessária a uniformização dos procedimentos tributários relativamente a estes serviços.

O comando constante do mencionado Convênio ICMS n.º 69/98 foi inserido nas normas regulamentares do Estado de Minas Gerais, pelo Decreto n.º 39.836/98, que alterou a redação do § 4º do art. 44 do Regulamento do ICMS então vigente e assim dispôs:

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

.....  
X - na geração, emissão, transmissão ou retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 a alínea X do dispositivo acima transcrito fale na incidência do imposto sobre a *"geração, emissão, transmissão ou retransmissão, repetição, ampliação ou recepção"*, o § 4º acrescenta outros serviços à base sobre a qual será quantificado. Ao fazê-lo, no entanto, usa termos genéricos, não especificando exatamente o que ou quais são estes *'serviços ou facilidades'*.

A interpretação deste dispositivo, portanto, há de ser feita de forma a manter o enquadramento constitucional do dispositivo - *interpretação conforme à Constituição*, o que, vale ressaltar, difere da declaração (total ou parcial) de inconstitucionalidade de uma norma.

Nas palavras de Gilmar Ferreira Mendes, *"oportunidade para interpretação conforme a Constituição existe sempre que determinada disposição legal oferece diferentes possibilidades de interpretação, sendo algumas delas incompatíveis com a própria Constituição"* (Jurisdição Constitucional, São Paulo, Saraiva, 1996, p. 222). Assim, dada a *presunção de constitucionalidade das normas*, deve prevalecer a interpretação constitucional.

No mesmo sentido a manifestação do Ministro Moreira Alves na Rp. nº 1.417: *"a interpretação da norma sujeita a controle deve partir de uma hipótese de trabalho, a chamada presunção de constitucionalidade, da qual se extrai que, entre dois entendimentos possíveis do preceito impugnado, deve prevalecer o que seja conforme à Constituição"* (RTJ 126/53).

Com base no dispositivo regulamentar mineiro acima transcrito, foram analisados os itens das planilhas anexadas aos autos.

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.

Consideradas as premissas postas, não são passíveis de tributação pelo imposto estadual os itens relativos a locação de roteador internet, *cable moden* internet e roteador VPN internet.

No que tange a esses itens não há qualquer dificuldade, pois o comando excludente está expresso no art. 5º do Regulamento mineiro do ICMS, *in verbis*:

Art. 5º - O imposto não incide sobre:

.....  
XIII - a saída de bem em decorrência de comodato, locação ou arrendamento mercantil, observado o disposto no § 6º deste artigo;  
.....

Assim, nenhuma empresa que tenha por atividade o aluguel de aparelhos ou equipamentos sofrerá a incidência do ICMS.

O fato de a Impugnante ser uma prestadora de serviços de comunicação não altera a natureza jurídica da atividade e não autoriza ao Fisco impor-lhe este ônus.

A exigência viola o princípio da isonomia insculpido no art. 5º, inciso I, e, mais especificamente, no art. 150, inciso II da Constituição Federal de 1988.

O princípio da isonomia, também designado princípio da igualdade econômica, ou igualdade tributária, proíbe ao legislador instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. Em outras palavras, é proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional, atividade ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (Janczeski, Célio Armando. *Das Taxas - Aspectos Jurídicos e Caracterização*, Curitiba: Juruá, 2000, p. 88).

Pimenta Bueno, com propriedade, sentencia:

"A lei deve ser uma e a mesma para todos; qualquer especialidade ou prerrogativa que não for fundada só e unicamente em uma razão muito valiosa do bem público será uma injustiça e poderá ser uma tirania". (Apud Mello, Celso A. Bandeira de. *Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*. p. 18)

Mas, a prevalecer a tese do Fisco, restaria violado também o princípio da especificação conceitual (ou tipicidade cerrada).

Esse princípio impõe-se onde há necessidade de reforço da segurança jurídica, como nos ramos do Direito Penal e do Direito Tributário, evitando-se, assim, a gradualidade e certa subjetividade da concreção do fato à norma.

Exige ele que a lei defina de modo exaustivo os elementos ou notas características da hipótese de incidência, sempre necessários, ocorrendo, assim, a subsunção do fato concreto ao tipo, ou seja, o fato deve se encaixar ou cair perfeitamente dentro do tipo legal para que esse lhe possa ser aplicado, funcionando com a rigidez do conceito abstrato.

A Carta Magna, ao adotar a discriminação rígida de competência tributária, torna inviável que o legislador infraconstitucional ou o próprio intérprete venham a utilizar conceitos por ela determinados, consagrando, assim, o pensamento conceitual no Direito Tributário, pelo que o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou sobre a desnecessidade do art. 110 do Código Tributário Nacional, que estatui que "*A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias*", uma vez que tal dispositivo constitui apenas uma interpretação do que já se encontra expresso pelos principais princípios e limitações constitucionais do poder de tributar.

Diante do exposto, julgo improcedente o lançamento.

**Sala das Sessões, 02 de julho de 2013.**

**Luciana Mundim de Mattos Paixão**  
**Conselheira**