

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.058/13/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000172329-43
Recurso de Revisão: 40.060133523-71, 40.060133216-89
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento
Telemar Norte Leste S/A
IE: 062149964.00-47
Recorrida: Telemar Norte Leste S/A, Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - BASE DE CÁLCULO - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. Constatou-se recolhimento a menor de ICMS em face da não inclusão na base cálculo do imposto dos valores oriundos da locação de equipamentos e de outras rubricas vinculadas à prestação de serviços de comunicação. Procedimento fiscal respaldado no inciso X e § 4º do art. 43 do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada, prevista no art. 54, inciso VI do citado diploma legal c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Restabelecidas as exigências relativas às rubricas referentes a aluguel/locação. Mantida a exclusão da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, por inaplicável à espécie, conforme decisão da câmara *a quo*.

Recurso de Revisão 40.060133216-89 conhecido e não provido à unanimidade. Recurso de Revisão 40.060133523-71 conhecido à unanimidade e parcialmente provido pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS incidente sobre a prestação de serviço de comunicação, no período de 01/01/07 a 31/12/07, em razão da não inclusão na base cálculo do imposto dos valores oriundos da locação de equipamentos e de outras rubricas vinculadas à prestação de serviços de comunicação, deixando de destacar ou, indicando incorretamente o valor do ICMS devido nas notas fiscais emitidas.

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

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

O Fisco se manifesta às fls. 583/660.

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

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 19.884/12/3^a, pelo voto de qualidade, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuado pela Fiscalização às fls. 305/312 e, ainda, para excluir as exigências relativas às rubricas referentes a aluguel/locação e a Multa Isolada do art. 54, VI da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Recorrente/Atuada interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 758/766, requerendo, ao final, que lhe seja dado provimento.

Considerando-se, ainda, que a decisão recorrida se deu pelo voto de qualidade e é desfavorável, em parte, à Fazenda Pública Estadual, fez-se necessário, também, o reexame da matéria pela Câmara Especial, nos termos do disposto no § 2º do art. 163 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos (RPTA).

DECISÃO

Da Preliminar

Superada, de plano, as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, I e § 2º do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida, parcialmente desfavorável tanto à empresa atuada quanto à Fazenda Pública Estadual, foi tomada pelo voto de qualidade, revelam-se cabíveis ambos os Recursos de Revisão.

Do Mérito

Os fundamentos expostos no bem fundamentado parecer da Assessoria do CC/MG, de fls. 665/726, foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações e adaptações de estilo.

Versa o presente contencioso sobre recolhimento a menor de ICMS incidente sobre a prestação de serviço de comunicação, no período de 01/01/07 a 31/12/07, em razão da não inclusão na base cálculo do imposto dos valores oriundos da locação de equipamentos e de outras rubricas vinculadas à prestação de serviços de comunicação, deixando de destacar ou, indicando incorretamente o valor do ICMS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

devido nas prestações, pelo que se exigiu de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 e Multa Isolada, prevista no art. 54, inciso VI do citado diploma legal c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” da Parte Geral do RICMS/02.

Em decorrência da inserção do § 4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75, com a redação dada pela Lei nº 19.978, de 28/12/11, o Fisco promove a adequação da Multa Isolada, conforme documentos de fls. 301/312, ficando limitada a 2,5 vezes o valor do ICMS devido no período.

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

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

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

Os “Anexos 4 e 6”, com a relação mensal das notas fiscais, contendo a individualização dos serviços não tributados, foram juntados por amostragem às fls. 51/92 e 95/130, com a íntegra dos documentos na mídia de 279.

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

A apuração da Multa Isolada encontra-se às fls. 10 e o Demonstrativo do Crédito Tributário à fl. 13, documentos estes substituídos pelos de fls. 306 e 309.

Quanto à obrigação principal, alega a Recorrente/Atuada que as atividades autuadas pelo Fisco, especialmente os serviços de informação 102 e o gerenciamento de redes (gerência pró-ativa), não estão sujeitas à incidência do ICMS, o que não se constata nem fática e nem legalmente, como se verá.

Ora, salta aos olhos que a interpretação feita pela Recorrente/Atuada quanto a não tributação pelo ICMS das espécies de prestações de serviços de telecomunicações, aqui autuadas, é totalmente equivocada, pois implica em admitir que nenhuma delas se sujeita ao imposto estadual previsto no art. 155, inciso II da Constituição Federal de 1988, o que seria um absurdo.

Em realidade, 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, *in verbis*:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 n.º 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 Autuada e aqui tributadas são decorrentes da efetiva prestação de serviço de comunicação.

1 - Tributabilidade da locação de bens móveis: “TC CPE SOLUTION-Aluguel”, aluguel de “modem”, locação de fax, demais rubricas de locação/aluguel de equipamentos, etc. Existência de prestação de serviço.

O Fisco não concorda com a tese apresentada na fase de impugnação e, muito menos, aceita a não tributação de atividades como *TC CPE SOLUTION-ALUGUEL/ PEQUENO, MÉDIO e GRANDE PORTE*”, RVI aparelho/CNEM, RVI Integração de redes, RVI-Locação de terminal, PABX VIT. INTEG RED após AGO98, TC VOICE NET-ALUG, APA PADRÃO, ROTEADOR –Aluguel nível 2, entre outros, porque estes equipamentos, cedidos aos usuários mediante remuneração, fazem parte do conjunto que possibilita a oferta do serviço de comunicação.

Em verdade, conforme demonstrado nas tabelas do Anexo 1 – “Relação consolidada dos serviços de comunicação prestados sem tributação Não AMPARADOS pela Liminar em MS” - (fls. 17 e 18) vários são os códigos tarifários que se referem a receitas originárias da prestação de serviços sob a rubrica de aluguel e/ou de locação, e entre esses se destacam aqueles com as rubricas de aluguel/locação de *modem*, aluguel datafone, aluguel de rádio monocanal e multicanal, aluguel de roteador, aluguel de *tc cpe solution/grande/médio/pequeno porte*, locação de fax, locação de equipamento PABX, locação de terminal RVI e RVI integração de rede, locação de aparelho, etc.

A interpretação quanto a não tributação pelo ICMS dessas espécies, salta aos olhos, pois implica em admitir que a cessão onerosa de *modem*, rádio, PABX, terminal RVI, etc. não se presta para a prestação de serviço de comunicação, atividade sujeita ao imposto estadual previsto no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988 e amparada no art. 6º, inciso XI, da Lei nº 6.763/75, já transcrito, que estabelece as hipóteses de ocorrência do fato gerador do ICMS.

Aqui, repita-se, os aluguéis e locações de equipamentos e meios 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 Autuada, que detém a sua concessão, são colocados à disposição do usuário, bem como os equipamentos e os meios

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Autuada, 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.

Ora, e se assim o é, forçoso é admitir-se que a base de cálculo para a tributação do ICMS, nestas prestações de serviços de telecomunicação, deve incluir todos os valores cobrados dos clientes pela Autuada. E tal entendimento é derivado do fato de que, de forma incontestada, 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 relacionado 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.

Neste sentido, vale transcrever aqui o voto do Rel. Ricardo Wagner Lucas Cardoso, no Acórdão nº 18.881/10/2ª, tendo como Impugnante a própria Telemar Norte Leste S/A, 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", ARREMATÁ:

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 DEBETUR. "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:

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 DESTES ARTIGOS:

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: (...)

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 ARCABUÇO 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COMPREENDE A ATIVIDADE ECONÔMICA PRECÍPUA DA IMPUGNANTE.

SOCORRE, NOVAMENTE, BECKER:

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

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

PELO EXPOSTO, BECKER CRISTALIZA A IMPORTÂNCIA DA BASE DE CÁLCULO COMO CRITÉRIO DEFINITIVO PARA AVALIAR A EXTENSÃO DO FATO GERADOR DE DETERMINADO TRIBUTO, COMO SE SEGUE:

A BASE DE CÁLCULO FOI ESCOLHIDA PELA PRÓPRIA REGRA JURÍDICA, POR ISSO ELA É CRITÉRIO OBJETIVO E JURÍDICO. E PORQUE ESTA ESCOLHA PROCEDEU-SE DENTRE OS MÚLTIPLOS ELEMENTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA, A BASE DE CÁLCULO É O NÚCLEO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA QUE ESTRUTURA A REGRA JURÍDICA DE TRIBUTAÇÃO. [BECKER, ALFREDO AUGUSTO. TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO, 2ª ED., 1972, SARAIVA, P. 343]

ASSIM, PARA SE ALCANÇAR EM SUA PLENITUDE O DESEJO DA ORDEM JURÍDICA É INARREDÁVEL A ANÁLISE DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA EM SUA INTEIREZA, EM TODOS OS SEUS ASPECTOS, DE MODO A PROPICIAR FIDELIDADE AO COMANDO LEGISLATIVO PARA A TRIBUTAÇÃO.

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. (...) (GRIFOU-SE)

Também, no mesmo sentido, a decisão favorável ao Fisco constante do Acórdão nº 19.533/10/1ª:

ACÓRDÃO: 19.533/10/1ª RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000154857-63

IMPUGNAÇÃO: 40.010120072-51

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IMPUGNANTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A

IE: 062149964.00-47

PROC. S. PASSIVO: SACHA CALMON NAVARRO
COELHO/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/BH-1- BELO HORIZONTE

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – DIVERSOS SERVIÇOS.

CONSTATADO FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS AO ESTADO DE MINAS GERAIS, EM FACE DA NÃO TRIBUTAÇÃO DE DIVERSOS SERVIÇOS DE TELEFONIA. PROCEDIMENTO FISCAL RESPALDADO NOS ARTS. 2º, INCISO III, 12, INCISO VII E 13, INCISO III DA LC 87/96; NO ART. 6º, INCISO XI DA LEI Nº 6.763/75 E NOS ARTS. 43, ALÍNEAS “A” E “F”, 44, INCISO X, § 4º, AMBOS DO RICMS/96.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO RECONHECIDO, EM PARTE, PELA AUTUADA. A CÂMARA DEIXA DE SE PRONUNCIAR SOBRE OS ITENS ABRANGIDOS PELA AÇÃO JUDICIAL INTERPOSTA PELA AUTUADA, CONFORME DISPOSTO NO ART. 157 DA LEI Nº 6.763/75. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO. MANTIDAS AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES DE ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO. PRECEDENTES DESTES CONSELHO: ACÓRDÃO NºS 3.347/08 E 3.350/08/CE. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO PELO VOTO DE QUALIDADE.”

Especificamente quanto à locação, cujo termo “aluguel” aqui tem o mesmo significado, mereceu por parte da ANATEL, autarquia responsável pela fiscalização e regulamentação dos serviços de telecomunicações no território nacional, normatização específica, como a Norma Nº. 05, de 07/05/1979, disponibilizada no site da Anatel, *in verbis*:

NORMA N.º 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 Autuada 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 se baseia, também, no art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, que trata da base de cálculo do ICMS e no art. 50 do RICMS/2002, que reproduz a norma constitucional, afirmando que os valores referentes a aluguéis 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 dispôs:

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; (grifou-se)

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 43.080/2002:

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

(...)

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

Sendo assim, os valores referentes a aluguéis ou locação de equipamentos e aparelhos e outros meios físicos, de propriedade da operadora do serviço, que são

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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 0260/2006/SE-CONFAZ, de 20 de março de 2006:

(...)” (b) no entendimento da ANATEL, os equipamentos e a infra-estrutura 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 de abril de 2006, confirmando, de forma plena e incontestável, 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 infra-estrutura 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 de informação apresentada pelo 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 artigo 60, muito na linha do art. 1.216 do Código Civil, dá sentido ao termo serviço de telecomunicação, revelando substancial face ao termo telecomunicação, ao dispor no art. 60 que “Serviço de telecomunicação é conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”.

Ora, 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.

Só 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.

Por outro lado, descreve a Autuada, na fase de impugnação, as rubricas “TC CPE SOLUTION - aluguel” , incluindo as modalidades “Pequeno Porte”, “Médio

Porte” e “Grande Porte”, informando que consistem na manutenção, instalação, garantia e atualização de “*softwares*”, além da locação de equipamentos.

Ora, este serviço nada mais é do que criação de infraestrutura de comunicação interna em clientes corporativos, através da locação de equipamentos, instalação, configuração e manutenção e que através desta rede privativa, o cliente poderá utilizar de serviços contratados para transmissão de voz, dados e imagens junto à prestadora de serviços. Novamente aqui, patente a prestação do serviço de telecomunicação, que não pode ser dissociado para a cobrança de locação de aparelhos.

Consta dos autos, tendo sido apresentada pela Autuada, um contrato padrão de “CPE”, informando que são cobrados segregadamente dos clientes os valores decorrentes do aluguel de equipamentos, para os usuários que não os possuam, o que não merece guarida, posto que contrário aos fatos e ao próprio documento por ela apresentado, ainda que desacompanhado dos seus aditivos, como se vê de fls. 393 a 400 dos autos.

De início há uma contradição na afirmativa de que, em várias oportunidades, a locação sequer constitui um serviço, como, por exemplo, se vê de fls. 339 e 340, para, logo em seguida, comentar um contrato e anexá-lo aos autos, tendo em cabeçalho e em sua cláusula primeira, como definição de seu objeto, **que se trata de fornecimento de um serviço: prestação do serviço “TC CPE SOLUTIONS”**. Aliás, em todo o contrato (fls. 393 a 400 dos autos), 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 Autuada, na fase de impugnação, 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 Empresa só foi contratada para prestar referido serviço porque detém a qualidade de empresa concessionária do serviço telefônico fixo comutado (STFC) e autorizatária para exploração de SRTT - serviços de rede de transporte de telecomunicações.

Constam dos autos explicações sobre como é o serviço de “*TC CPE Solution*”, que atua nas aplicações de dados e de voz, com a criação de uma rede privativa de voz, discagem abreviada e otimização dos acessos telefônicos, tendo como objetivo evitar investimentos diretos em ativos fora do “*core busines*”s da empresa e gastos com uma equipe de manutenção própria. Ou seja, confirma-se o fato de tratar-se de um serviço de telecomunicação, como o Fisco sempre afirmou.

E, se como informa a Autuada, a locação dos equipamentos do “*TC CPE SOLUTION*” é dispensável quando o consumidor já os possui, claro é que neste caso ela não lhe cobrará pelo serviço e, via de consequência, nada haverá quanto à tributação pelo ICMS.

Assim, se o “*TC CPE Solution*” é um serviço de comunicação, em que o usuário pode contratar apenas o serviço de comunicação, como também, a locação, a manutenção, a instalação, a configuração, etc., quando o fizer, não há como cobrar de forma segregada cada serviço contratado, que faz parte de um todo.

O Fisco apresenta como exemplo prático a criação da infraestrutura de um banco, com a instalação de caixas eletrônicos interligados aos computadores da agência, instalação de computadores interligados em rede e instalação de PABX, todos estes serviços devidamente instalados, configurados e mantidos pela Autuada e neste caso, se o banco contratar da Empresa qualquer serviço de comunicação, deverá ela tributá-lo pelo ICMS.

Ora, mais uma vez insiste-se que, no caso de cessão onerosa de uso de equipamentos e aparelhos relacionados com a prestação de serviço de comunicação, a tese da intributabilidade pelo ICMS de tais serviços não encontra sustentação no arcabouço normativo estipulado pelo legislador no que se refere à incidência do ICMS, pois desconsidera, por completo, o núcleo de sua hipótese de incidência, qual seja a sua base de cálculo.

Dentro deste contexto, se a Autuada destaca partes do referido contrato (Serviço e VOZ) para tentar mostrar que outros serviços de comunicação são contratados de forma apartada, o Fisco, não concordando com tais alegações, vem demonstrar que neste caso existe a prestação de um serviço de comunicação, a ser tributado pelo ICMS, utilizando-se de informações extraídas do contrato apresentado, onde se destaca que a finalidade é a disponibilidade onerosa de meios para a prestação de um serviço de telecomunicação. É de ver:

1. Nas partes e no objeto do contrato: CONTRATADA: Telemar Norte Leste S/A, sociedade anônima, concessionária do serviço telefônico fixo comutado (STFC) e autorizatória para exploração de Serviços de Rede de Transporte de Telecomunicações (SRTT) - (fl. 393); “o fornecimento do Serviço *TC CPE SOLUTIONS* (*hardware, software, cabos e complementos*) pela CONTRATADA À CONTRATANTE (Serviço)” (...)(fl. 393); **“O serviço *TC CPE SOLUTIONS* compreende o aluguel de CPE da CONTRATADA pela CONTRATANTE, bem como: a) Configuração/Montagem do CPE pela CONTRATADA. B) A manutenção do CPE (...). c) A prestação de outros serviços adicionais previstos neste instrumento.”** (fl.393). (GN)

2. Na definição de CPE: “CPE é a sigla para “*Customer Premises Equipment*”, utilizada para designar os equipamentos terminais de rede situados dentro do limite de propriedade de um usuário, ou seja, equipamento da CONTRATADA instalado no ambiente da CONTRATANTE, necessário para a utilização do serviço de telecomunicação contratado junto à CONTRATADA” (fl. 394). (GN)

3. Nas obrigações da contratada: **“Instalar e testar nos locais indicados pela Contratante os equipamentos objetos do presente contrato...”** (fl. 394); “Substituir e reparar, sem ônus para a Contratante, todos os itens fornecidos que apresentarem defeitos...” (fl. 394; “Garantir a manutenção, o reparo e o correto funcionamento dos itens (*hardwares e softwares*)...” (fl. 394) “Diagnosticar e restabelecer os Serviços afetados, a partir da solicitação da CONTRATANTE...” (fl. 394) (GN)

4. Nas obrigações da contratante: “**Utilizar os equipamentos fornecidos exclusivamente na prestação dos Serviços de telecomunicações prestados pela CONTRATADA à CONTRATANTE**” (fl. 395); “Realizar tempestivamente o pagamento dos Serviços prestados pela CONTRATADA, na forma da Cláusula Sexta deste instrumento” (fl. 395); “Autorizar à Contratada, quando do cancelamento de qualquer CPE, rescisão do presente instrumento, por qualquer motivo ou término de vigência do presente Contrato, **a retirada dos equipamentos e bens de propriedade desta utilizados na prestação do serviço**, nas mesmas condições em que os recebeu...” (fl.395). (GN)

5. No desconto compulsório por falha na prestação do serviço: Se verificada uma falha na prestação do serviço *TC CPE SOLUTIONS*, por responsabilidade da Telemar, será concedido à contratante um desconto sobre o valor mensal do serviço (fl. 396). E, “**Entende-se por falhas na prestação do Serviço a ocorrência de interrupções ou anormalidades que afetem a utilização dos Serviços de Telecomunicações prestados pela CONTRATADA à CONTRATANTE**” (fl. 396). (GN)

6. No preço e forma de pagamento: “Pela prestação do serviço na configuração discriminada na Solicitação de Serviço anexa ao contrato, a CONTRATADA receberá da CONTRATANTE a respectiva remuneração igualmente discriminada na Solicitação de Serviço” (fl. 396);” Este valor compreende os valores de locação, do serviço de configuração/montagem do(s) CPE e de eventuais serviços adicionais...” (fl. 396); “A eventual mudança de endereço do serviço caberá à CONTRATANTE o pagamento à CONTRATADA da taxa..., conforme o praticado é época” (fl. 397); **Os preços discriminados na Solicitação de Serviço são brutos, já estando incluídos todos os tributos e contribuições incidentes, quer do âmbito federal, estadual e municipal, de responsabilidade de recolhimento da CONTRATADA** (fl. 397); **A CONTRATADA emitirá fatura para a cobrança dos serviços prestados à CONTRATANTE**, para o pagamento no prazo de 5 dias a contar da data de emissão... (fl. 397); “**O início do faturamento dos Serviços dar-se-á a partir da data da instalação do(s) CPE contratados**” (fl. 397).(GN)

7. Na rescisão do contrato: Em caso de rescisão do contrato a CONTRATANTE deverá permitir imediatamente a **retirada pela CONTRATADA dos respectivos equipamentos utilizados para os serviços rescindidos** (fl. 398). (GN)

O exame das situações destacadas acima demonstra, à saciedade, que a Autuada foi contratada não apenas para locar equipamentos e, sim, para prestar um serviço de telecomunicações, para o qual é necessária a utilização de equipamentos com a sigla “*TC CPE SOLUTIONS*”, estando neles incluídos o *hardware*, *software*, cabos, equipamentos, complementos, etc. e que se destinam, exclusivamente, à prestação de serviços de telecomunicações pela Empresa.

Com relação à sigla “CPE”, é oportuno trazer a definição dada também pelo Glossário de termos técnicos da ANATEL, a conferir:

CPE *Customer Premisse Equipment* 1. (*nisdn*)
equipamentos terminais como aparelhos
telefônicos, modems e PBXs localizados nas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

acomodações dos assinantes e conectados à rede telefônica

Por outro lado, verifica-se que dentre as obrigações tanto da empresa Contratada, quanto da empresa Contratante, o que importa é o estabelecimento e a manutenção de condições para que a prestação de serviço se mantenha inalterada e que os equipamentos sejam utilizados exclusivamente para este fim. E, é digno de nota o fato de que, em casos de falha por culpa da Contratada/Autuada na operacionalidade dos equipamentos (CPE) que afetem a utilização dos serviços de telecomunicações prestados pela Contratada, haverá um desconto compulsório, sobre o valor mensal do serviço.

De outra forma, ocorrendo falha na prestação do serviço, por responsabilidade da Contratada, a Contratante terá direito a um desconto, aplicado sobre o valor mensal do serviço, recebendo a Contratante um crédito, calculado por fórmula normatizada pelo Ministério das Comunicações.

Ora, se o caso não fosse afeto ao objeto principal de prestação de serviço de telecomunicação, como quer fazer crer a Autuada, porque ela, como empresa contratada, assinaria um contrato se comprometendo a, em caso de sua culpa na interrupção do serviço, promover um desconto compulsório no valor mensal do contrato, cujo crédito será calculado com base numa portaria do Ministério das Comunicações, relativa a Serviços de Linha Dedicada, tal qual está disposto na Cláusula Quinta, item 5.1(fl. 396)?

A resposta é simples: não se trata de simples locação de equipamentos! E para pontuar o fato, vão aqui transcritos alguns itens da Norma nº 11/95 do Ministério das Comunicações:

**NORMA N.º 11/95
PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR LINHA DEDICADA PARA
SINAIS DIGITAIS (SLDD)**

1. OBJETIVO

Esta Norma tem por objetivo estabelecer critérios para a prestação de Serviço por Linha Dedicada para Sinais Digitais (SLDD), de âmbito interior.

2. DEFINIÇÕES

Para os fins a que esta Norma, se destina, são adotadas as definições contidas na Norma n.º 09/95 SERVIÇOS POR LINHA DEDICADA, aprovada pela Portaria n.º 285 de 29 de novembro de 1995, do Ministério das Comunicações, e ainda as seguintes:

a) Área Local: é a espaço geográfico fixado pela Prestadora em função de critérios técnicos, independentemente de divisão político-geográfica, homologado pelo Poder Concedente;

b) Circuito Local: Linha Dedicada que interliga dois pontos situados em uma mesma Área Local do Serviço Telefônico Público;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c) Circuito Intra e Inter-áreas Tarifárias: linha Dedicada que interliga dois pontos pertencentes áreas Locais distintas dentro de uma mesma Área de Tarifação ou entre diferentes áreas de Tarifação do Serviço Telefônico Público;

d) Circuito ponto-a-ponto: Linha Dedicada formada por circuito local ou circuito intra e inter-áreas Tarifárias com enlace entre dois pontos distintos;

e) Circuito ponto-multiponto: Dedicada formada por circuito local ou circuito intra e inter-áreas tarifárias com enlace entre um ponto e dois ou mais pontos distintos;

f) Assinante: pessoa física ou jurídica que firma com a Prestadora contrato de prestação de Serviço por Linha Dedicada para Sinais Digitais;

g) Prestadora: entidade exploradora de serviço público de telecomunicações a qual compete o provimento de serviços por Linha Dedicada Para Sinais Digitais na respectiva Área de Concessão;

h) Ponto de Terminação da Rede: é o ponto de conexão física à Rede Pública de Telecomunicações, localizado no imóvel correspondente ao endereço estabelecido pelo Assinante, que atende às especificações técnicas necessárias para permitir, por seu intermédio, o acesso individual ao SLDD. Quando o endereço corresponder à edificação ou edificações em condomínio, o Ponto de Terminação da Rede será aquele a partir do qual se dá esse acesso às unidades autônomas ou às edificações do mesmo condomínio, respectivamente; e

i) Rede Interna: Rede instalada nas dependências do imóvel localizado no endereço estabelecido pelo Assinante que se conecta na rede Pública de Telecomunicações através do Ponto de Terminação da Rede.

3. CARACTERÍSTICAS FUNCIONAIS E TÉCNICAS DO SERVIÇO

3.1 - Características Funcionais

3.1.1 - O Serviço por Linha Dedicada para Sinais Digitais (SLDD) consiste no recebimento, transmissão, e entrega, pela Prestadora ao Assinante, de sinais digitais entre endereços preestabelecidos pelo Assinante.

3.1.2 - O SLDD é fornecido pela Prestadora através de circuitos locais ou circuitos intra e inter-áreas tarifárias, na configuração ponto-a-ponto ou ponto-multiponto, disponibilizados pela Prestadora ao Assinante.

3.1.3 - A entrega e o recebimento dos sinais digitais, entre a Prestadora e o Assinante será

efetuada através de interface digital, segundo especificações técnicas predefinidas.

3.1.4 - A transmissão dos sinais digitais gerados pelo Assinante, através da Rede Pública de Telecomunicações, poderá ser efetuada pela Prestadora, através de meios analógicos ou digitais, obedecidas as especificações técnicas e o grau de qualidade previstos para o serviço.

3.1.5 - O fornecimento, a instalação e a manutenção dos equipamentos necessários ao recebimento e a entrega dos sinais digitais através da interface digital, nas dependências do Assinante, é responsabilidade da Prestadora, constituindo-se parte do serviço prestado.

1. OBJETIVO

1.1 - Esta Norma tem, por objetivo estabelecer critérios para a prestação de Serviço por Linha Dedicada para Sinais Analógicos (SLDA), de âmbito interior.

2. DEFINIÇÕES

2.1 - Para os fins a que esta Norma, se destina, são adotadas as definições contidas na Norma nº 09/95 - SERVIÇO POR LINHA DEDICADA, aprovada pela Portaria, 285 de 29 de novembro de 1995, do Ministério das Comunicações, e ainda as seguintes:

3. CARACTERÍSTICAS FUNCIONAIS E TÉCNICAS DO SERVIÇO

3.1 - Características Funcionais

3.1.1 O Serviço por Linha Dedicada para Sinais Analógicos (SLDA) consiste no recebimento, transmissão e entrega pela Prestadora, ao Assinante, de sinais analógicos entre, endereços preestabelecidos pelo Assinante.

3.1.2 - O SLDA é fornecido pela Prestadora, ao Assinante através de circuitos locais ou circuitos locais ou circuitos intra e inter-áreas tarifárias, na configuração ponto-a-ponto ou ponto-multiponto, dotados de características técnicas adequadas à transmissão de sinais analógicos, utilizando frequências na faixa de voz, apropriados para aplicativos de telefonia, fax, alarme, supervisão e telessupervisão.(...)

4. ASSINATURA

4.1 - A Assinatura do serviço é efetuada através de contrato firmado entre a Prestadora e a pessoa física ou jurídica interessada, subordinado ao que dispõem esta e demais Normas regulamentares do serviço.

5. COMERCIALIZAÇÃO

5.1 - A comercialização da SLDD é efetuada pela Prestadora e sua respectiva área de atuação.(...)

7. RESPONSABILIDADES ENTRE A PRESTADORA E O ASSINANTE

7.1 - É responsabilidade da Prestadora:

a) prestar o serviço em conformidade com as especificações técnicas, funcionais e de qualidade, estabelecidas nas disposições, regulamentares observando adequados de atendimento ao Assinante;

b) fornecer ativar e manter os equipamentos terminais de sua propriedade, necessários à prestação do serviço, instalados nas dependências do Assinante;

c) fornecer, ativar e manter os equipamentos terminais de sua propriedade, necessários à prestação do serviço, instalados nas dependências do Assinante;

(d) definir os trechos que comporão o circuito a ser colocado à disposição do Assinante;

e) decidir quais os meios e recursos técnicos que serão empregados na transmissão dos sinais através da Rede Pública de Telecomunicações; e

f) estabelecer as especificações e padrões da Rede Interna do Assinante.(...)

9. DESCONTOS COMPULSÓRIOS

9.1 - A Prestadora deverá conceder descontos sobre os respectivos valores praticados no serviço prestado, como segue:

a) nas interrupções cujas causas não sejam originadas pelo Assinante, exclusive motivos de força maior;

b) quando, comprovadamente, o grau de qualidade de serviço Prestado não atingir as especificações previstas nas disposições regulamentares do serviço; e

c) quando não for observado o prazo previsto no item 7.3.1 desta Norma.

9.2 - Para efeito de descontos, o período mínimo a ser considerado é de 30 (trinta) minutos consecutivos, adotando-se, como início da contagem de tempo, o horário da ocorrência do fato que proporciona ao Assinante o direito, de receber a desconto.

9.2.1- Os períodos adicionais serão considerados como períodos inteiros de 30 (trinta) minutos.

9.3 - Tratando-se de circuito ponto-multiponto, atingindo dois ou mais enlaces, serão aplicados os mesmos períodos de descontos em todos os enlaces envolvidos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

9.4.- O valor do desconto a ser concedido ao Assinante ser obtido através do seguinte cálculo.

$VD = (VM / 1.440) * n$ sendo:

VD = valor do desconto;

VM = valor mensal do circuito conforme praticado pela Prestadora

n = quantidade de unidades de períodos de 30 (trinta) minutos." (grifou-se)

(Acesso em:
http://www.wisetel.com.br/acoes_de_regulacao/normas/n_95_11.html) (grifou-se)

Ressalte-se que a Autuaa, como não poderia deixar de ser, cumpre as disposições quanto à questão de desconto compulsório, mas estranhamente e em completa desobediência à Norma 11/95 do Ministério das Comunicações, insurge-se quanto à tributação de parte do serviço prestado (disponibilidade de equipamento), mesmo quando nos preços já estejam incluídos todos os tributos incidentes, com responsabilidade de recolhimento pela Autuada (fl. 397) e quando está absolutamente claro e irrefutável, pela leitura do item 3.1.5 do referido diploma legal, que **“o fornecimento, a instalação e a manutenção dos equipamentos necessários ao recebimento e a entrega dos sinais digitais através da interface digital, nas dependências do Assinante, é responsabilidade da Prestadora, constituindo-se parte do serviço prestado”**.

Ora, patente tratar-se de uma prestação de serviço de telecomunicação, estando inclusive em seu preço já contabilizados os tributos incidentes, num efetivo reconhecimento tanto pela Autuada quanto pela empresa que a contratou, de ser devida a tributação do serviço prestado. E, se a Autuada, ora Recorrente, recebe o valor correspondente aos impostos estaduais, no caso o ICMS, tem o dever legal de recolhimento dos valores recebidos de seus clientes.

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.

Assim, deve ser identificado nesse processo um contrato oneroso de prestação de serviço em que o prestador de serviço de comunicação (Concessionária), valendo-se de meios materiais, próprios ou de terceiros, transporta a mensagem de comunicação entre o tomador de serviço (Usuário) e um terceiro destinatário da mensagem (Receptor).

E, enquanto a Autuada, na fase de impugnação, faz alegação de segregação de receitas, a Fiscalização 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

telefônico fixo comutado (STFC) e autorizatária para exploração de SRTT - serviços de rede de transporte de telecomunicações (fl. 393).

É de lembrar 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 Autuada. Se ela se dedicasse à atividade isolada de locação ou aluguel de equipamentos e aparelhos, neste caso, com certeza o seu CNAEF - Classificação Nacional de Atividades Econômicas e Fiscais seria relacionada com a locação de equipamentos e não, como é o caso, com os serviços de telecomunicações – CNAEF 6110-8/01 – Serviços de telefonia fixa comutada – STFC.

O que se depreende da pretensão da Autuada 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 Autuada, na fase de impugnação, da Súmula Vinculante nº 31 do Supremo Tribunal Federal, já que, 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 e, sim, prestação de serviços de telecomunicação, o que é coisa bem diversa. E, sendo assim, o ICMS incide sobre a atividade econômica da Autuada, que é o serviço de telecomunicação por ela prestado.

No que se refere às demais rubricas de locação/aluguel de equipamentos como, por exemplo, “*modem*”, rádio monocal, “bloqueador de IU”, “roteador aluguel nível 2”, “RVI – aparelho” e “RVI – integração de redes”, “*TC Voice Net-Aluguel*”, “APA Padrão” e outros mais, a Autuada, na fase de impugnação, afirma que deve ser aplicado o mesmo entendimento já exposto, visto que, tal como ocorre com o CPE, tais atividades se referem a locação de coisas, com o que a Fiscalização, pelos motivos já expostos, não concorda.

No caso da descrição das rubricas “Aluguel de rádio monocal” e “RVI Rede Virtual integrada”, feita pelo Fisco no Anexo 7 do Auto de Infração, não está explicitado que se trata apenas de espécie de locação de equipamentos, eis que, nestes casos, houve a prestação de um serviço de telecomunicação, cuja cobrança foi segregada pela Autuada, de forma indevida.

Uma vez mais a Autuada se contradiz, reafirmando que a locação de coisas é mera cessão do direito de uso, não havendo atividade humana, nem esforço físico e intelectual e, sim, a utilização de capital e não de serviço para produzir rendimento financeiro, o que configura nítida obrigação de dar, incompatível com o ICMS sobre serviços, que pressupõe um fazer, apresentando lição nesse sentido de Mizabel Derzi, mas, como já se ressaltou, a todo o momento, ela **fala em serviço de locação**, como se vê de fls. 340, 341, 342, etc.

A afirmação da Autuada, na fase de impugnação, 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 não prevalece no caso dos autos, uma

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vez que 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.

Por derradeiro, é oportuno destacar que as espécies de serviços com rubricas de “Aluguel e/ou Locação” mereceram em outras oportunidades tratamento tributário diferente do que é atacado no presente trabalho pela Autuada, quando ela apresentou denúncia espontânea e recolheu o imposto, como as ocorridas em 19/04/2000, 31/03/2005, 20/12/2005, 30/06/2006, 20/12/2006 e 11/07/2007, e reconheceu ser devido o ICMS de serviços com rubricas de “aluguel” e “locação”, a exemplo de: aluguel de circuito físico, aluguel mensal de datafone, DVI- aluguel ta multi, CEM-locação serv. áudio texto avançado, RVI-aparelho, RVI-equipamento, RVI-locação terminal, PABX virtual locação terminal, PABX virtual locação ramal, locação ramal rural, locação terminal virtual SERPRO, locação de porta TC frame, locação de serviço rural limitado, locação de serviço rural celular móvel, locação de serviço rural fixo, etc.

Especificamente quanto a determinadas prestações de serviços, alega a Autuada, com relação à atividade “*TC CPE SOLUTION- ALUGUEL*”, “*TC CPE SOLUTION- ALUGUEL*” PEQUENO /MÉDIO/GRANDE/PORTE, tanto “APA” quanto “APA Padrão”, que ela fornece “uma rede corporativa de voz que integra seus endereços, com o objetivo de reduzir gastos com telecomunicação”. Ora, clara está a prestação de serviço de comunicação, pela transmissão de voz, que possibilita inclusive uma redução de gastos.

No caso de “RVI-Integração de Redes” e RVI-Locação de Terminal” e outros mais, diz a Autuada que compreendem a locação de bens móveis, sendo caso, relembra o Fisco, de prestação de serviço tributada pelo ICMS, já que através de placas de modem convencionais possibilita-se a instalação de Terminais Remotos fora das instalações físicas da empresa cliente, a uma velocidade bastante significativa, com baixo custo de aquisição, locação, manutenção e boa performance.

Por fim, cumpre informar que a Autuada, apesar da veemência com que defende nos autos a intributabilidade da locação, adota procedimento diametralmente oposto em empresa do Grupo OI, do qual ela faz parte – Way TV Belo Horizonte S/A – I.E. nº 062.151564.77 – ao tributar as locações de equipamentos (decodificador) utilizados nas suas prestações de serviços de comunicação a usuários finais.

Os dados da empresa Way TV, apresentados pelo Fisco às fls. 618 comprovam a estreita ligação desta com a Autuada.

Aliás, a compra da empresa pela Autuada ou grupo da qual ela também integra, foi aprovada pelo Conselho Diretor da Anatel em outubro/2007 (<http://www.htforum.com/vb/showthread.php/56839-ANATEL-REV%C3%8A-POSI%C3%87%C3%83O-E-APROVA-COMPRA-DA-WAY-TV-P-TELEMAR-OI>), e em seguida, também aprovada pelo CADE, conforme notícia transcrita a seguir:

O Cade (Conselho Administrativo de Defesa Econômica) aprovou ontem a aquisição da Way TV --operadora de TV a cabo que atua em quatro cidades de Minas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Gerais-- pela Oi (ex-Telemar). Depois da compra, a operadora passou a se chamar Oi TV.

Porém, o órgão federal de defesa da concorrência impôs uma série de condições para permitir a aquisição. A Oi teve de assinar um TCD (Termo de Compromisso de Desempenho), que coloca restrições à operação e também à aquisição de novas operadoras.

"As obrigações impostas no Termo buscam preservar as condições de concorrência no mercado de banda larga nas localidades em que a operação gerou efeitos", informa a ata da reunião de ontem do Cade. (<http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u409146.shtml>)

Ora, procedimentos destoantes em um grupo empresarial são até possíveis, mas no caso indicam que a tese do Fisco não só não é absurda, como está correta, é legal e é até praticada em empresa do mesmo grupo.

A amostragem de NFFST – mod.22, emitidas pela empresa Way TV Belo Horizonte S/A – I.E. nº 062.151564.77, lançadas pelo Fisco na Manifestação Fiscal, demonstra de forma clara a tributação, pelo ICMS, da locação de equipamentos – “decodificadores” - utilizados na prestação de serviço de “TV por assinatura”.

E, numa prova inequívoca da legalidade da tributação levada a efeito pelo Fisco e da unicidade do contrato celebrado com o usuário final, neste caso 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.

Portanto, não há dúvida de que a locação não é atividade isolada e, sim, serviço do contrato de prestação de serviço de comunicação celebrado com o usuário final. Ou seja, se o grupo econômico ao qual pertence a Autuada tributa pelo ICMS prestações de serviço relativas a aluguel e locação de equipamentos, reconhecendo a prestação de serviço de comunicação como um todo, por que deveria logo o Fisco, não tributá-la?

Por isso, alerta o Fisco, 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.

Esta é, inclusive, a posição externada pelo Egrégio Conselho de Contribuintes, em diversos julgamentos sobre a mesma matéria e tendo, inclusive, em alguns, a empresa ora autuada também como sujeito passivo, como se pode observar nos Acórdãos 17.526/06/3ª, 3.350/08/CE e 3.347/08/CE.

Diante de todas as decisões mencionadas e, especialmente pela constatação da unicidade da prestação de serviço, verifica-se que o caso dos autos não se refere à mera locação de bens móveis, desvinculada de qualquer prestação de serviço. Trata-se,

isso sim, de uma prestação de serviços de comunicação, para a realização da qual são absolutamente necessárias e inerentes algumas atividades ou utilização de equipamentos, produtos, pelos quais deve o tomador do serviço remunerar o prestador do serviço, já que sem eles a prestação de serviço não ocorre. E nem se diga que a locação é uma atividade meramente preparatória a um serviço de comunicação, posto que não o é.

A propósito, merece destaque aqui as definições contidas na "Decisão Normativa CAT-5", de 2-12-2004 (DOE 03/12/2004), da Secretaria de Estado da Fazenda de São Paulo, que trata do seguinte tema:

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. Conseqüentemente, 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 infra-estrutura 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." (grifou-se)

<http://www.fazenda.sp.gov.br/legis/denorm052004.asp>

É de lembrar que o Fisco de outros Estados também vem trilhando o mesmo caminho, procedendo à tributação de aluguel de aparelhos e de equipamentos, como se

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

observa da decisão abaixo transcrita, tendo como sujeito passivo a mesma empresa autuada:

GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO ESTADUAL DE RECURSOS FISCAIS
RECURSO VOLUNTÁRIO

ACÓRDÃO N.º 158/2002

PROCESSO: 19358091 - CERF Nº 303/2001 - A I. 404619-6

RECORRENTE: TELECOMUNICAÇÕES DO ESPÍRITO SANTO S/A

RECORRIDO: O COORDENADOR DE TRIBUTAÇÃO

EMENTA: FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS INCIDENTE SOBRE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES FATURADOS E NÃO TRIBUTADOS - RECURSO IMPROVIDO - DECISÃO SINGULAR MANTIDA

SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTÁVEL POR MEIO DO ICMS SE PERFAZ COM A SIMPLES COLOCAÇÃO À DISPOSIÇÃO DO USUÁRIO DOS MEIOS E MODOS APTOS À TRANSMISSÃO E RECEPÇÃO DE MENSAGENS.

SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO, ESPÉCIE DE COMUNICAÇÃO, É O CONJUNTO DE ATIVIDADES QUE POSSIBILITA A OFERTA DE TELECOMUNICAÇÃO. ASSIM, PRESTAR, MEDIANTE REMUNERAÇÃO OU RETRIBUIÇÃO, A DETERMINADA PESSOA (USUÁRIO), UM MEIO QUE POSSIBILITE A OFERTA DE TELECOMUNICAÇÃO É PRESTAR SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO TRIBUTÁVEL PELO ICMS, DEVENDO SER RECOLHIDO AOS COFRES DO ESTADO O IMPOSTO INCIDENTE SOBRE OS SERVIÇOS DE DDI, ASSINATURA, ASSINATURA DE RAMAL, ALUGUEL DE LINHA E EQUIPAMENTOS E OUTROS, ALÉM DE SERVIÇOS DE INSTALAÇÃO (HABILITAÇÃO) DE LINHAS DE TELEFONIA FIXA E DOS SERVIÇOS EVENTUAIS E SUPLEMENTARES QUE COMPREENDEM INSTALAÇÃO, SUBSTITUIÇÃO, VISTORIA DE EQUIPAMENTOS, ETC.

DECISÃO: CONHECIDO O RECURSO E, À UNANIMIDADE, NEGADO AO MESMO PROVIMENTO PARA MANTER A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU.

O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, ao tratar da incidência do ICMS sobre o serviço de radiochamada (BIP), decidiu pela incidência do ICMS conforme abaixo:

TIPO DE PROCESSO: APELAÇÃO CÍVEL

NÚMERO: 592142954 - DECISÃO: ACÓRDÃO

RELATOR: MILTON DOS SANTOS MARTINS

EMENTA: ICMS. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. RADIOCHAMADA("BIP"). INCIDE O ICMS SOBRE A

"PRESTACAO DE SERVICO DE COMUNICACAO" DE RADIOCHAMADA. AFASTA-SE INCIDENCIA DO TRIBUTU MUNICIPAL SOBRE SERVICOS LISTADOS DE SECRETARIA E ALUGUEL DE EQUIPAMENTO, EIS QUE NAO CONSTITUEM SUBSTANCIALMENTE O SERVICO PRESTADO, MAS INSTRUMENTOS DA ATIVIDADE-FIM DE COMUNICACAO. (10 FLS)...

DATA DE JULGAMENTO: 06/04/1993

PUBLICAÇÃO: DIÁRIO DE JUSTIÇA DO DIA

E, o Superior Tribunal de Justiça, por sua vez, confirmando a mencionada decisão, entendeu que instrumentos da atividade-fim devem ser compreendidos pelo imposto sobre prestação de serviços de comunicação.

AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 63.963-0/RS. RELATOR: MINISTRO MILTON LUIZ PEREIRA.

ICMS. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. RÁDIO CHAMADA (BIP).

INCIDE O ICMS SOBRE A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE RADIOCHAMADA. AFASTA-SE A INCIDÊNCIA DO TRIBUTU MUNICIPAL SOBRE SERVIÇOS LISTADOS DE SECRETÁRIA E ALUGUEL DE EQUIPAMENTO, EIS QUE NÃO CONSTITUEM SUBSTANCIALMENTE O SERVIÇO PRESTADO, MAS INSTRUMENTOS DA ATIVIDADE-FIM DE COMUNICAÇÃO.

Do exposto, constata-se que o Superior Tribunal de Justiça entendeu que serviços como a secretária e aluguel de equipamentos presentes no serviço de comunicação, modalidade radiochamada, fazem parte da hipótese de incidência do imposto sobre serviços de comunicação e integram a base de cálculo, pois são instrumentos essenciais para o desenvolvimento da atividade-fim.

No mesmo sentido, o Acórdão nº 19.533/10/1ª, confirmado pela CE do CC/MG, através do Acórdão 3.690/11/CE.

2 - Incidência do ICMS sobre o “Serviço de Informação/auxílio à lista 102”.

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

básico de telecomunicação. (Disponível em www.anatel.gov.br)

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

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

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

A Recorrente/Autuada também alega que no caso deste serviço – “serviço de informação 102” - existem duas prestações materialmente distintas, sendo que uma é o serviço de comunicação, consubstanciado na ligação telefônica e o outro é o serviço de informação, não podendo os mesmos ser enquadrados como serviço de comunicação propriamente dita, havendo um verdadeiro serviço de consultoria, tributado pelo ISS, o que não se encontra de acordo com a legislação em vigor.

O citado serviço não se enquadra como serviço de consultoria e, sim, é classificado como serviço suplementar e/ou complementar, conforme já dito, devendo ser tributado pelo ICMS, sendo enquadrado como serviço de comunicação propriamente dito, ocorrendo uma troca de mensagens entre dois pontos distintos.

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

Aliás, é bom que se diga que, em nenhum “*folder*”, ou “*site*” ou portfólio de serviços da Autuada o serviço de “informação 102” é apresentado como serviço de consultoria, o que vem contrariar as alegações apresentadas.

No caso do “serviço de informação 102” ele possibilita a identificação de números da lista telefônica de clientes constantes do cadastro da operadora. Trata-se de serviço de informação de código de acesso de assinante, de serviço de telecomunicação, cobrado de seu usuário e constante na NFST – Nota Fiscal de Serviço de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Telecomunicação e que está regulado pelo Anexo à Resolução n.º 357 da ANATEL, de 15 de março de 2004.

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

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

1. EVENTUAL FALHA NA INDICAÇÃO DE ALGUNS DISPOSITIVOS LEGAIS NÃO É CAUSA DE NULIDADE, JÁ QUE SE CONSTITUI EM MERA IRREGULARIDADE. NÃO É NULO O AUTO DE LANÇAMENTO QUE INDICA A ORIGEM, A NATUREZA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, O FUNDAMENTO LEGAL DA DÍVIDA, ENUMERA AS OPERAÇÕES TRIBUTADAS COM SEUS RESPECTIVOS VALORES.

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

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

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

É de lembrar que o Conselho de Contribuintes já decidiu pela tributação pelo ICMS de referido serviço de telecomunicações como se pode ver dos Acórdãos 3350/08/CE, 3347/08/CE e 3.342/08/CE.

Também não se trata de serviço de valor adicionado, porque não teria como objetivo intermediar a troca de mensagens entre dois pontos. Ora, é de entendimento mediano, no caso deste serviço, a ocorrência de troca de mensagens entre dois pontos (usuário e prestadora dos serviços), com o fornecimento do meio pelo qual ela será

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prestada (ligação telefônica), além de inclusão na fatura do usuário do preço daquele serviço.

No que tange ao “**Serviço de Informação 102**” também alega a Recorrente que a ANATEL vedou, expressamente, qualquer tipo de cobrança pelos minutos que o usuário necessita para utilizar o serviço, e, não sendo onerosa a prestação, não há sujeição ao ICMS, o que merece esclarecimentos.

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

Por outro, se o “Serviço de Informação 102” deve ser sempre gratuito, conforme aduz a Recorrente/Autuada, é de entender que ela está descumprindo de forma clara e continuada as normas da ANATEL por ela transcritas, já que todas as prestações de serviços tributadas pelo Fisco, a este título, foram onerosas e encontram-se comprovadas nos autos.

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

Evidente a contradição da Recorrente que afirma que “não sendo onerosa, a prestação do serviço de comunicação não se sujeita ao ICMS”, mas que cobra de seus usuários esta prestação de serviço de comunicação, sem o destaque do ICMS devido, originando, assim, a cobrança do imposto neste Auto de Infração.

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

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

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

Em seus argumentos, o MPF lembrou que a Resolução 439, de 2006, da Agência Nacional de Telecomunicações (Anatel), obriga as operadoras a

distribuir listas sem ônus para os consumidores. A primeira instância negou o pedido de liminar e, por conta disso, o MPF apresentou agravo de instrumento no TRF2. O mérito da ação ainda será julgado pelo primeiro grau da Justiça Federal.

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

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

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

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

Saliente-se que o “serviço de informação 102” é realmente um serviço de telecomunicação, prestado pela Autuada, de forma onerosa que, via telefone, por solicitação de qualquer cliente seu, informa o número de telefone de outros clientes.

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

3 - Incidência do ICMS sobre gerenciamento de redes. “Gerência PRO-ATIVA”

De acordo com informações obtidas na página da Empresa na internet, a gerência pró-ativa pode ser definida como sendo um serviço corporativo, referente à formação de rede de dados e, assim sendo, legal e correta é a sua tributação. São serviços *“destinados ao gerenciamento de redes de comunicação de dados, possibilitando o acionamento pró-ativo de fornecedores, mensuração da qualidade do serviço e do nível de disponibilidade da rede”*.

É sabido que a crescente importância das redes de computadores impulsionou os estudos sobre formas de efetuar o gerenciamento de redes de um modo mais eficiente e que, com base neste fato, vem sendo estudado e praticado o gerenciamento pró-ativo de redes. Este novo paradigma visa a identificação de

situações que possam levar à degradação dos sistemas de computação antes que elas venham a degradar o funcionamento do sistema e tentar evitar que tais situações ocorram através de ações corretivas.

Muitas são as vantagens da utilização deste tipo de serviço, destacando-se a confiança, já que a rede de comunicação de dados é monitorada permanentemente, sendo antecipadas situações que possam causar interrupções e prejuízos, à economia, por dispensar a realização de investimentos para a criação de estruturas internas para o gerenciamento das telecomunicações e a otimização, pois os funcionários das empresas clientes poderão dedicar-se a desenvolver soluções dentro de seu *core-business*, deixando a gestão operacional da infraestrutura de telecomunicações com a prestadora de serviços, no caso, a Autuada. (<http://www.oi.com.br/oi/oi-para-negocios/grandes-empresas/dados/servico-de-valor-agregado/advanced-services>)

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

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

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

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

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

repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.”

7. Fica claro que a incidência ou não do imposto se refere à prestação do serviço oneroso de comunicação, ou seja, o caráter comercial e preponderante para o enquadramento na regra matriz de incidência. O Prof. Roque Antônio Carrazza (“O ICMS na Constituição”, Malheiros, p. 71) assevera que “o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a “relação comunicativa”, isto é, a atividade de, em caráter negocial, alguém fornecer, a terceiro, condições materiais para que a comunicação ocorra.

Isto é feito mediante a instalação de microfones, caixa de som, telefones, radiotransmissores etc. Tudo, enfim, que faz parte da infra-estrutura mecânica, eletrônica e técnica necessárias à comunicação.

O serviço de comunicação tributável por meio de ICMS se perfaz com a só colocação à disposição do usuário dos meios de modos aptos à transmissão e recepção de mensagens. Embora o sistema seja arcaico, um serviço de pombos-correio posto à disposição de uma pessoa (física ou jurídica), para transmissão ou recepção de mensagens, pode perfeitamente ser tributado por meio de ICMS.(...)

Agora, sim: há uma relação negocial entre o prestador e o usuário, que possibilita a este último, a comunicação. É o quanto basta para que o ICMS incida. Mesmo que o usuário mantenha os equipamentos desligados.

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

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

- 1 - Serviços de informática e congêneres.
 - 1.01 - Análise e desenvolvimento de sistemas.
 - 1.02 - Programação.
 - 1.03 - Processamento de dados e congêneres.
 - 1.04 - Elaboração de programas de computadores, inclusive de jogos eletrônicos.
 - 1.05 - Licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação.
 - 1.06 - Assessoria e consultoria em informática.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

1.08 - Planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas. (grifou-se)

Por tudo, revelam-se corretas as exigências de ICMS e a respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75.

No tocante à penalidade exigida, cumpre registrar que a adequação determinada pela lei nova e adotada pelo Fisco, afasta questionamento em relação à desproporcionalidade da sanção, uma vez que, 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 ESTABELECIDA 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 ESTABELECIDNA 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.”¹

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 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 LHESS 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 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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

.....

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;

.....

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) UFEMGs 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, AO ANALISAR A “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 INFRATORES, 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.

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 PRETENDA DISPOR SOBRE A “INTERPRETAÇÃO DA LEI TRIBUTÁRIA”, ELE PREVÊ, NOS SEUS INCISOS I A III, DIVERSAS SITUAÇÕES NAS QUAIS NÃO SE CUIDA DA IDENTIFICAÇÃO DO SENTIDO E DO ALCANCE DA LEI, MAS SIM DE VALORIZAÇÃO DOS FATOS. NESSAS SITUAÇÕES, A DÚVIDA (QUE SE DEVE RESOLVER A FAVOR DO ACUSADO, SEGUNDO DETERMINA O DISPOSITIVO) NÃO É DE INTERPRETAÇÃO DA LEI, MAS DE INTERPRETAÇÃO DO FATO (OU MELHOR, DE QUALIFICAÇÃO DO FATO). DISCUTIR SE O FATO “X” SE ENQUADRA OU NÃO NA LEI, OU SE ELE SE ENQUADRA

NA LEI “A” OU “B”, OU SE A AUTORIA DO FATO É OU NÃO DO INDIVÍDUO “Z”, DIZ RESPEITO AO EXAME DO FATO E DAS CIRCUNSTÂNCIAS EM QUE ELE TERIA OCORRIDO, E NÃO AO EXAME DA LEI. A QUESTÃO ATEM-SE À SUBSUNÇÃO, MAS A DÚVIDA QUE SE PÔE 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 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.

Nessa mesma decisão, o 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 EMITIRLO 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 EMITIRLO 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) 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 ‘COSTUMEFAZENDÁRIO’, 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.

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 PROPOR 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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; RESP 666.679/MT, REL. MINISTRO TEORI ZAVASCKI, DJE 17/12/2008; RESP 909.995/RJ, REL. MINISTRA ELIANA CALMON, DJE 25/11/2008; RESP 1022257/RS, REL. MINISTRO CASTRO MEIRA, DJE 17/03/2008) RESP 703695 / 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, POR QUANTO 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 AVAGUEZA 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; RESP 1022257/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, OBVIAMENTE, 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. É 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 EMITIDO COM INDICAÇÕES INSUFICIENTES OU INCORRETAS, BEM COMO IMPRIMIR OU MANDAR IMPRIMIR DOCUMENTO FISCAL EM DESACORDO COM A AUTORIZAÇÃO DA REPARTIÇÃO COMPETENTE

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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)

"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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 DESTES REGULAMENTO:

(...)

VI - POR EMITIR DOCUMENTO FISCAL COM FALTA DAS SEGUINTE INDICAÇÕES, EXIGIDAS NESTE REGULAMENTO, OU EMITIR-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: 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) UFGMs.

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 CENTO).

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 CONTENTICIOSO.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PROTELATÓRIAS, 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 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, deve ser mantido o cancelamento da Multa Isolada aplicada, capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6763/75 c/c o disposto no art. 215, inciso VI, alínea “f” da Parte Geral do RICMS/02.

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 6763/75, 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 6763/75, 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 novíssima 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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, adequando-se, ainda mais, ao caso dos autos, trazendo ainda mais dúvidas quanto a correta sanção ao caso concreto.

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

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em conhecer dos Recursos de Revisão. No mérito, quanto ao Recurso nº 40.060133216-89 - Telemar Norte Leste S/A, também à unanimidade, em negar-lhe provimento. Quanto ao Recurso nº 40.060133523-71 - 2ª Câmara de Julgamento, pelo voto de qualidade, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer as exigências relativas às rubricas referentes a aluguel/locação. Vencidos, em parte, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor), André Barros de Moura e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe negavam provimento nos termos do acórdão recorrido e a Conselheira Ivana Maria de Almeida, que lhe dava provimento. Pela Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Alice Gontijo Santos Teixeira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Gabriel Arbex Valle. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor), André Barros de Moura, Ivana Maria de Almeida e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

Sala das Sessões, 03 de maio de 2013.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**René de Oliveira e Sousa Júnior
Relator**

Cla

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.058/13/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000172329-43
Recurso de Revisão: 40.060133523-71, 40.060133216-89
Recorrente: 2ª Câmara de Julgamento
Telemar Norte Leste S/A
IE: 062149964.00-47
Recorrida: Telemar Norte Leste S/A, Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

Voto proferido pela Conselheira Ivana Maria de Almeida, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

Inicialmente, informa-se que os fundamentos expostos neste voto foram em grande parte os mesmos utilizados pela Câmara de Julgamento, no Acórdão 19312/11/2ª, da lavra do Conselheiro Raimundo Francisco da Silva.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos e restringe-se à decisão majoritária que manteve a exclusão da Multa Isolada do art. 54, VI da Lei nº 6.763/75, negando provimento, nesse aspecto, ao acórdão interposto pela 2ª Câmara de Julgamento.

No caso concreto, a Impugnante traz a tese de que deixou de destacar o imposto somente em relação àqueles itens constantes das notas fiscais que entende não se sujeitarem à incidência do imposto, só refletindo nos documentos a sua interpretação sobre a obrigação principal.

As consequências decorrentes do entendimento da Impugnante de que sobre certas rubricas cobradas do tomador do serviço de comunicação não haveria incidência do ICMS foram o descumprimento, consoante inciso VI do art. 16 da Lei nº 6.763/75 (escriturar os livros e emitir documentos fiscais na forma regulamentar), das seguintes obrigações acessórias:

1) indicação no documento fiscal da alíquota do imposto relativa a cada item com a consequente indicação correta do destaque do imposto devido, consoante incisos VI c/c X e XI do art. 143 da Parte 1 do Anexo V do RICMS/02.

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

Saliente-se, inicialmente, que, assim como as obrigações principal e acessória não se confundem entre si, também não há de se confundir as sanções

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

impostas pela legislação para os respectivos descumprimentos, dada a natureza distinta daquelas.

Logo, mesmo que a Autuada entenda não ser devido o imposto, e ainda que tal circunstância decorra de divergência de interpretação da legislação pertinente, tal entendimento não lhe autoriza descumprir a obrigação acessória, no caso, o dever de emitir as notas fiscais na forma estabelecida pela legislação.

A propósito, ressalte-se que, regra geral, a responsabilidade pela prática de infrações tributárias é de natureza objetiva, de modo que, não havendo disposição de lei em contrário, nos termos do art. 136 do CTN, independentemente da intenção ou motivação do ato do infrator, é cabível a aplicação da sanção legalmente prevista, bastando para tanto a comprovação da prática da infração. Confira-se, *in verbis*:

Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Cumpre, portanto, verificar se a conduta da Impugnante se enquadra na norma tipificadora da infração e respectiva sanção:

Lei nº 6763/75:

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

(...)

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

(...)

§ 4º Na hipótese do inciso VI do caput deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação ou prestação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, inclusive quando amparada por isenção ou não incidência.

RICMS/02, PARTE GERAL:

Art. 215 - As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - por documento:

(...)

f) natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG.

A Impugnante informa que interpretou certos fatos como não tributáveis, com base em fundamento jurídico plausível e que não pode concordar com a imputação de descumprimento de obrigação acessória, pois em momento algum adotou qualquer subterfúgio para recolher menos tributo nas operações em discussão.

Alega que sua boa-fé é incontestável ao informar em suas notas fiscais quais serviços não foram incluídos na base de cálculo do imposto por entender como caso de expressa exclusão legal.

Entende que se trata de absurda deturpação da norma sancionadora porque não descumpriu qualquer obrigação acessória, só refletindo nos documentos a sua interpretação sobre a obrigação principal e porque a própria finalidade da sanção transformou-se de repressiva para arrecadatória e confiscatória, o que é vedado no ordenamento jurídico, conforme art. 150, inciso IV da CR/88 e jurisprudência.

Como já exhaustivamente abordado, no caso presente a Impugnante emite as notas fiscais discriminando os diversos itens, ora indicando a alíquota aplicável, ora deixando de indicá-la – *ou simplesmente lançando no campo próprio o número “0” (zero)* – a depender do seu entendimento quanto a estarem ou não sujeitos à tributação. Debita-se, portanto, do imposto que considera devido, deixando de oferecer à tributação os demais valores que entende fora do campo de incidência do ICMS.

Ora, como se vê dos dispositivos acima mencionados, cabe a aplicação da multa toda vez que o contribuinte emitir documento fiscal sem a indicação da alíquota ou sem o destaque do imposto devido, ou, ainda, com indicações incorretas da alíquota ou do destaque do imposto. Não resta qualquer dúvida, portanto, quanto à prática da infração, que, aliás, é até mesmo confessada pela Impugnante, ao admitir que de fato não destaca e nem se debita do imposto relativamente àqueles itens.

Assim, claramente cabível a multa aplicada, eis que plenamente caracterizada a prática da infração.

No voto vencido constante do acórdão da Câmara a quo (recorrido) esposou-se o entendimento de ser possível a aplicação da penalidade ora adotada (inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75 c/c alínea “f” do inciso VI do art. 215 do RICMS/02) ou a do inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75, tendo o Fisco corretamente aplicado a mais gravosa, em virtude da conexão das infrações com as mesmas prestações que lhe deram origem, nos termos do art. 211 do RICMS/02.

Certo é que, no caso dos autos, a Autuada não somente consignou em documento fiscal base de cálculo diversa da prevista, mas também emitiu documento com falta de indicações ou indicações incorretas, relativamente à alíquota do ICMS, base de cálculo e destaque do imposto devido.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ou seja, qualquer que seja a tese que se advoga, há de se concluir pelo descumprimento de obrigação acessória, apenado corretamente pelo Fisco.

Assim, correta a aplicação da Multa Isolada do inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75 c/c alínea “f” do inciso VI do art. 215 do RICMS/02, inclusive com a adequação necessária ao disposto no § 4º do art. 54 mencionado, realizada pelo Fisco na reformulação do crédito tributário.

Pelo exposto, dou provimento ao recurso para restabelecer também a multa isolada aplicada, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 305/312.

Sala das Sessões, 03 de maio de 2013.

**Ivana Maria de Almeida
Conselheira**