

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.185/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000165916-72
Impugnação: 40.010128161-83
Impugnante: Claro S.A.
IE: 001011713.00-44
Proc. S. Passivo: Stanley Martins Frasão/Outro (s)
Origem: DF/ BH-1- Belo Horizonte

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – NÃO INCIDÊNCIA – DESCARACTERIZAÇÃO – ISENÇÃO – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Constatada a falta de recolhimento do ICMS, em face da não tributação de diversos serviços de comunicação e telecomunicação utilizando-se indevidamente do benefício da isenção e da não incidência. Procedimento fiscal respaldado nos arts. 5º, § 1º, item 9; 6º, inciso XIII; 13, incisos VII e XI, todos da Lei nº 6.763/75 e arts. 15, inciso XIII; 44, inciso X e § 4º; 50, inciso II, § 4º e 55, § 4º, inciso XVII, todos do RICMS/02. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL. Imputação de descumprimento de obrigação acessória configurada pelo fato da Autuada ter deixado de destacar e indicar nas respectivas notas fiscais, o ICMS nas prestações de serviço de comunicação. Exigência de Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI alínea “f” do RICMS/02. Entretanto, uma análise pormenorizada da questão conduz à conclusão de que não há perfeita subsunção do fato concreto à sanção imposta. Exigência cancelada.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS incidente na prestação de serviço de comunicação, no período compreendido entre 01/01/09 a 31/12/09, por ter 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.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inc. VI, alínea “f” do RICMS/02.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por seu procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 138/183, acompanhada dos documentos de fls. 185/265, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 267/295.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 302/340, opina pela procedência parcial do lançamento para excluir a multa isolada.

DECISÃO

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

Como visto acima, a autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS no período de janeiro a dezembro de 2009, por ter 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.

Quanto ao mérito da incidência do imposto estadual nas prestações objeto do presente lançamento tributário, a abordagem do Fisco é absolutamente cristalina, razão pela qual se transcreve, na íntegra, a posição da Autoridade Fiscal conforme a seguir:

“A disciplina geral da exigência tributária em sede de ICMS encontra-se estabelecida no art. 155 da Constituição Federal de 1988 e do art. 2º da Lei Complementar nº 87/96. No âmbito do Estado de Minas Gerais, a matéria encontra-se exaustivamente regulada na Lei nº 6763/75.

O ICMS incide sobre 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, ainda que as prestações se iniciem no exterior.

A situação prevista na Lei Complementar para que se opere o fato gerador da obrigação tributária em sede de ICMS está associada a uma obrigação de fazer, que é própria da atividade de prestação de serviços.

Para tanto, traz-se à colação algumas definições acerca da prestação de serviços, comunicação e telecomunicação.

A prestação de serviços pode ser definida, segundo o entendimento de Sérgio Pinto Martins:

"Prestação de serviços é a operação pela qual uma pessoa, em troca do pagamento de um preço (preço do serviço), realiza em favor de outra a transmissão de um bem imaterial (serviço). Prestar serviços é vender bem imaterial, que pode consistir no fornecimento de trabalho, na locação de bens móveis ou na cessão de direitos. (...) a prestação de serviços (...) presume um vendedor (prestador do serviço), um comprador (tomador do serviço) e um preço (preço do serviço)." (MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual do ISS**. São Paulo: Malheiros, 1995. P.36.).

Quanto às definições de comunicação e telecomunicação busca-se no “Glossário de Termos Técnicos da ANATEL” o seguinte entendimento:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"Comunicação 1. (Dec. 97057/88) transferência unilateral ou bilateral de informação por meio de sinais convencionais." (p.42)

"Telecomunicação 1. (Dec. 97057/88) comunicação realizada por processo eletromagnético. **2.** (RR) qualquer transmissão, emissão ou recepção de símbolos, sinais, texto, imagens e sons ou inteligência de qualquer natureza através de fio, de rádio, de meios ópticos ou de qualquer outro sistema eletromagnético." (p. 5).

Do exposto, pode-se deduzir que o serviço deve ser oneroso e prestado por um terceiro. Os destaques são relevantes para evidenciar-se que os serviços de comunicação compreendem, na verdade, a utilização de meios cedidos onerosamente para o fim específico de realizar a comunicação, alcançando a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação da comunicação.

A única exceção à incidência sobre os serviços de comunicação foi instituída pela Lei Complementar nº 87/96 e encontra-se positivada nos arts. 3º, II e 32, I com supedâneo no art. 155, § 2º, XII, e da CR/88, o que não se enquadra na hipótese discutida pela Impugnante.

A Impugnante explora o serviço móvel pessoal – SMP conforme se depreende da consulta ao Sistema de Informações Técnicas para Administração das Radiocomunicações junto ao *site* da Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL. A Impugnante é detentora de autorização da ANATEL para exploração do serviço móvel pessoal no âmbito do Estado de Minas Gerais e de diversos outros Estados da União.

Nos termos do art. 4º do Regulamento anexo à Resolução nº 477/07 da Anatel, o Serviço Móvel Pessoal - SMP é o serviço de telecomunicações móvel terrestre de interesse coletivo que possibilita a comunicação entre estações móveis e de estações móveis para outras estações. O SMP é caracterizado por possibilitar a comunicação entre estações de uma mesma área de registro do SMP ou acesso a redes de telecomunicações de interesse coletivo. Trata-se de serviço prestado em regime privado, cuja exploração e o direito ao uso das radiofrequências necessárias dependem de prévia autorização da Anatel.

Embora contenha definições acerca do que se entende por serviço de telecomunicações no âmbito de alcance das suas disposições, a Lei Federal nº 9.472, de 16 de julho de 1997 foi promulgada com o propósito de disciplinar a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais relativos à organização do sistema de telecomunicações.

Dispõe, portanto, exclusivamente, acerca da organização dos serviços de telecomunicações e dos mecanismos de regulação da sua exploração em âmbito nacional. Ressalvado melhor juízo, não há conteúdo tributário em suas disposições.

Não obstante, suas disposições podem servir ao propósito do Direito Tributário na medida em que, ao instituir procedimentos, atividades e utilidades

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

tecnológicas, nos fornece definições capazes de nos orientar quanto ao alcance e abrangência dos negócios jurídicos relevantes ao Direito Tributário.

Nesse sentido, acolhe-se a definição de serviço de telecomunicações contida no art. 60 da Lei nº 9.742/97:

Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam, inclusive terminais portáteis."

O serviço de telecomunicações ganhou definição específica no item 84º do Regulamento Geral aprovado pelo Decreto nº 97.057, de 10 de novembro de 1988. Para os efeitos do Regulamento Geral das Telecomunicações, serviço de telecomunicações é a execução de atividades necessárias e suficientes para efetivamente resultarem na emissão, na transmissão, ou na recepção de sinais de telecomunicações, ou qualquer combinação destas, definida em regulamento ou norma específica.

É, portanto, a organização de um conjunto de atividades tecnológicas que proporcionará a realização da prestação de serviço de comunicação, através de meios dedicados a esse fim. Os meios constituem o elemento indissociável à realização da hipótese de incidência, sem os quais não poderá ocorrer comunicação.

Não há discrepância com as definições contidas na legislação tributária, em especial, o art. 155 da Constituição da República de 1988, o art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, assim como, no âmbito do Estado de Minas Gerais, o item 8, § 1º do art. 5º e inciso XI do art. 6º da Lei nº 6763/75.

Com efeito, a legislação tributária mineira em estreita observância dos termos da Constituição da República de 1988 e da Lei Complementar nº 87/96 estabelece como hipótese de incidência do ICMS a prestação onerosa de serviço de comunicação de qualquer natureza, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação, ainda que a prestação do serviço seja promovida à pessoa física ou jurídica no exterior, ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior (art. 5º, §1º, item 8 e 9; e art. 6º, inciso XI e XIII da Lei nº 6763/75).

A base de cálculo encontra-se prevista no art. 13, incisos VII e XI, observado nas prestações, todas as importâncias recebidas ou debitadas ao tomador do serviço, como juro, seguro, desconto concedido sob condição e preço de serviço de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

coleta e entrega de carga (art. 13, § 2º, item 2, da Lei nº 6763/75 c/c art. 43, inciso X do RICMS/02).

Na hipótese do inciso X do art. 43 do RICMS/02, incluem-se também na base de cálculo do imposto, os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como de serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.

O núcleo da hipótese de incidência tributária em matéria de serviço de comunicação contido na Constituição é a expressão “prestações de serviço de comunicação”. São irrelevantes para a caracterização da prestação de serviço de comunicação a natureza da mensagem e os meios empregados. O que nos parece relevante à hipótese, salvo melhor juízo, é determinar a sua origem, que se verifica pela identificação das pessoas envolvidas no processo e pela constatação de que tais pessoas encontram-se vinculadas por um determinado instrumento, cuja natureza jurídica seja compreendida como sendo um contrato de prestação de serviços de comunicação.

Nesse passo, identificamos através das notas fiscais diversas contratações de prestações de serviços de comunicação nas quais o tomador do serviço (usuário) recebe de um prestador de serviço (Concessionária) o processamento da transmissão de mensagens de seu interesse mediante o pagamento de um preço avençado.”

“Quanto ao mérito, o principal argumento da Impugnante resume-se à alegação de que os débitos de ICMS lançados não são devidos uma vez que se referem a atividades que não se sujeitam ao recolhimento do ICMS.

Adotando a segregação proposta pela Impugnante para organizar sua defesa, demonstraremos que seus argumentos não devem prosperar, senão veja-se:

Os serviços selecionados pela impugnante que compõem o “Grupo 1” foram denominados de “serviços relativos às operações de *roaming internacional*”. Segundo a impugnação, tratam-se de situações nas quais os portadores de aparelhos celulares habilitados pela Impugnante utilizaram-no fora do território nacional. Defende que não realizou nenhuma atividade sujeita à incidência de ICMS e que os valores arrecadados foram repassados às operadoras de telefonia estrangeiras. O mesmo argumento apresentou para justificar o não recolhimento do ICMS devido nos serviços denominados de Adicional de Deslocamento.

Na impugnação nos são apresentadas definições de alguns serviços de roaming internacional objeto da presente autuação, tais como: “SMS (*Short Message Service*) ORIGINADA ROAMING INTERN”, “DADOS GPRS ROAMING INTERN”, “AD RECEB ROAMINTENAC”, “AD/CHAM INTERN ORIG ROAMINTERN”, “AD/CHAM NAC ORIG ROAMINTERN”, “CHAM INTERN ORIG ROAMINTERN”, “CHAM NAC ORIG ROAMINTERN” e “CHAM. INCOLNAC. ORIG. ROAMINTERN.

A matéria encontra-se regulada no inciso IX do art. 38 do RICMS/02, cuja redação original previa:

Redação original:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"Art. 38 - Na cessão onerosa de meios de redes de telecomunicações a outra empresa de telecomunicação constante do Anexo Único do Convênio ICMS 126/98, de 11 de dezembro de 1998, quando a cessionária não se constitua em usuário final, ou seja, quando utilizar os meios para prestar serviços de telecomunicações a seus próprios usuários, o imposto será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final."

(Efeitos de 15/12/2002 a 30/09/2008)

O Decreto nº 45.066 de 18 de março de 2009 alterou a redação estabelecendo:

Redação dada pelo art. 1º, VI, e vigência estabelecida pelo art. 4º, I, ambos do Dec. n. 45.066, de 18/03/2009. Ver o Art. 3º do Dec. n. 45.066, de 18/03/2009:

"Art. 38 - Na cessão onerosa de meios das redes de telecomunicações a outra empresa de telecomunicação constante do Ato Cotepe 10/08, de 23 de abril de 2008, nos casos em que a cessionária não se constitua usuária final, ou seja, quando utilizar tais meios para prestar serviços de telecomunicações a seus próprios usuários, o imposto será devido apenas sobre o preço do serviço cobrado do usuário final."

(Efeitos de 1º/10/2008 a 31/07/2009)

Portanto, o prestador que dispõe dos meios necessários à prestação de serviço de comunicação e se propõe a realizá-la ofertando esse serviço ao usuário final está prestando serviço de telecomunicação sujeito à incidência do ICMS nos termos da legislação tributária do Estado de Minas Gerais.

In casu, não há que se falar em serviço destinado ao exterior, pois, o destinatário do serviço é o próprio portador dos aparelhos celulares habilitados pela Impugnante, conforme se encontra evidenciado às fls. 149 e 154 da impugnação, bem como nas notas fiscais que foram objeto do lançamento do crédito tributário em questão.

O aspecto material da hipótese de incidência tributária encontra-se determinado no inciso II, § 1º do art. 2º da Lei Complementar nº 87/96 – LC nº 87/96, segundo o qual "o imposto incide também sobre o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior".

A ocorrência do fato gerador do imposto é determinada no momento em que se operam as prestações onerosas de serviços de comunicação, feitas por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e ampliação de comunicação de qualquer natureza, assim como no momento do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior, conforme termos do inciso VII, art. 12 da Lei Complementar nº 87/96.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Quanto ao aspecto quantitativo, eis que a matéria encontra-se fixada nos incisos III e VI do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, cujo valor da prestação de serviço será acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização.

O aspecto espacial informa como local da prestação de serviço o estabelecimento importador ou o domicílio do destinatário (inciso VI, Art. 11, LC nº 87/96).

Recorre-se ao Parágrafo único do art. 4º da LC nº 87/96 para identificar o sujeito passivo, segundo o qual “é também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior”.

No âmbito de incidência da legislação tributária mineira, a matéria encontra-se disciplinada na Lei nº 6763/75 nos arts. 5º, § 1º, item 9; art. 6º, inciso XIII; art. 15, inciso XIII c/c art. 55, § 4º, inciso XVII do RICMS/02; art. 13, incisos VII e XI, c/c inciso X do art. 44 e § 4º do mesmo artigo; inciso II do art. 50 do RICMS/02 – Parte Geral.

O argumento que a Impugnante pretende sustentar informa que “em todas as hipóteses acima explicadas, os usuários usufruíram dos serviços de telefonia (*sic*) em território fora do Brasil” (fls. 152) e que, portanto, os tributos se devidos deveriam ser exigidos das operadoras estrangeiras em favor dos países em que se encontram instaladas. (*grifamos*)

Como já exposto exhaustivamente neste instrumento, não é correta a interpretação da Impugnante, bem como inadequada e inaplicável a analogia que pretende estabelecer entre o caso em questão e a hipótese de utilização de cartão de crédito no exterior.

Como pode-se verificar na própria afirmação da Impugnante, não há dúvidas de que tais serviços constituem serviços de telefonia e, portanto, sujeitos à incidência do ICMS. Encontram-se presentes na hipótese, os aspectos material, temporal, quantitativo, espacial, bem como são perfeitamente identificáveis os sujeitos da relação tributária.

Aliás, o art. 3º do REGULAMENTO DO SERVIÇO MÓVEL PESSOAL – SMP, Anexo à Resolução nº 477/07 define o Adicional por Chamada – AD como sendo o valor fixo cobrado pela Prestadora de SMP, por chamada recebida ou originada, quando o usuário estiver localizado fora de sua área de mobilidade. Trata-se, portanto, de parcela devida pelo usuário que compõe a base de cálculo da prestação de serviço de telecomunicação sujeita à incidência do ICMS, nos termos do inciso X do art. 43 do RICMS/02.

Não obstante, a matéria foi objeto de consulta junto à superintendência de Tributação – SUTRI, cujas conclusões foram formalizadas nas Ementas:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE N. 136/2000

(MG de 23/09/00)

PTA N. : 16.000044810-26

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CONSULENTE : Telemig Celular S. A

ORIGEM : Belo Horizonte - MG

EMENTA:

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - LIGAÇÃO INTERNACIONAL - O serviço de comunicação se perfaz na medida em que o prestador de serviço de comunicação dispõe dos meios necessários à prestação de serviço e se propõe a realizá-la e o destinatário recebe o direito à percepção do mesmo. Se o destinatário do serviço e a prestadora do mesmo aqui se encontram, não há que se falar em serviço destinado ao exterior, ainda que a mensagem se destine a ponto fora do território nacional.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - LIGAÇÃO INTERNACIONAL ATRAVÉS DE TELEFONIA CELULAR - SUJEITO PASSIVO - Como na comunicação internacional realizada através da telefonia celular, a cobrança da prestação do serviço, incluído a parcela relativa ao serviço prestado pela operadora internacional, é efetuada pela operadora de telefonia celular a qual o usuário se encontra vinculado, é esta última a responsável pelo recolhimento do ICMS devido, à vista do disposto no artigo 38 do Anexo IX do RICMS/96, lembrando que o serviço prestado pela operadora de telecomunicação internacional não sofre, nesse caso, a incidência do imposto.

E ainda:

CONSULTA DE CONTRIBUINTE N. 138/2001

(MG de 15/12/2001)

PTA N. : 16.000059091-19

CONSULENTE : Telemig Celular S/A.

ORIGEM : Belo Horizonte - Minas Gerais.

EMENTA:

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - CESSÃO ONEROSA DE REDES DE TELECOMUNICAÇÃO - Na cessão onerosa de redes de telecomunicação para empresas internacionais que realizam esse contrato objetivando o atendimento a usuários de seus serviços, que estiverem em trânsito pelo Brasil, estará caracterizada a exportação de serviços pelo contribuinte deste Estado, não havendo incidência do ICMS, em razão do disposto no artigo 5º, III do RICMS/96. Na situação inversa, quando a empresa mineira contratar cessão de redes de comunicação com empresas internacionais, restará configurada a importação do referido serviço, incidindo o imposto sobre o preço cobrado do destinatário em conformidade com o artigo 44, XVI do RICMS/96 c/c artigo 55, § 4º, item 3 do mesmo diploma legal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Eis, portanto, todos os fundamentos da exigência tributária que nortearam a atividade administrativa do Fisco mineiro em defesa do Erário, conforme exigido nos termos do art. 142 do Código Tributário Nacional.

Entende-se, salvo melhor juízo, não haver razão no argumento da Impugnante. *Contrario sensu*, verifica-se haver supedâneo jurídico à exigência fiscal, razão pela qual passa-se à análise dos argumentos da Impugnante referentes aos serviços que foram selecionados para compor o “Grupo 2” da impugnação.

Segundo a classificação da Impugnante, os demais serviços que compõem o “Grupo 2” foram denominados “serviços de valor adicionado”. Foram selecionados para integrarem a categoria: os serviços de aquisições de bens e serviços – download, interatividade via SMS, serviços de notícias, auxílio à lista, etc..

Se opondo à exigência do crédito tributário devidamente constituído nos termos do art. 142 do CTN, a Impugnante argumenta que esses serviços não se confundem com os serviços de telecomunicações propriamente ditos. A Impugnante defende que na hipótese presta os serviços diretamente a seus clientes, sem que haja a interveniência de terceiros na relação.

Ora, conforme art. 3º do Estatuto Social da Claro S. A., a sociedade tem por objeto social a implantação, operação e prestação de serviços de telecomunicações, no Brasil e no exterior, compreendendo, ainda, a compra a venda, a locação, a cessão de uso de meios e equipamentos a qualquer título, a importação e exportação de equipamentos e outros produtos, bem como a prestação de serviços correlatos. Trata-se, em resumo, de exploração dos serviços de telecomunicações, pois todas as hipóteses que compõem o objeto social são voltadas para o desenvolvimento da prestação de serviço de comunicação.

Portanto, se esses serviços são colocados à disposição do usuário, pela Impugnante, que detém a concessão, os equipamentos e os meios necessários à realização dos mesmos, nos parece claro que a mesma é prestadora de serviços de telecomunicação, cabendo-lhe, por consequência, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente sobre tais serviços.

Com efeito, a Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao dispor sobre o ICMS estabeleceu que a incidência do imposto ocorre nas “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”. É um conceito amplo que compreende todos os serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada, conforme estritamente regulamentado no art. 43, inciso X do RICMS/02.

É cediço que o que determina a incidência do imposto é a constatação da ocorrência da prestação onerosa do serviço de comunicação. O caráter comercial é preponderante para o enquadramento na regra matriz de incidência.

No caso em tela, não resta dúvidas de que os serviços arrolados no Auto de Infração foram promovidos pela Impugnante interligando os seus clientes, por intermédio de seus equipamentos, à rede pública de telecomunicações, fornecendo as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

condições materiais (meios) para que a comunicação se efetivasse. Dizem, portanto, respeito a uma relação negocial onerosa, cuja importância ao Direito Tributário é inegável e a incidência do ICMS líquida e certa.

Nesse sentido, trazemos à colação o ensinamento do Professor Roque Antônio Carrazza¹:

“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. (...) 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.”

Noutro passo, de acordo com o entendimento da ANATEL formalizado em resposta aos questionamentos apresentados pelo CONFAZ por meio do Ofício nº 0260/06/SE-CONFAZ, relativamente aos serviços suplementares, esses “se caracterizam pela oferta de funcionalidades complementares às providas pela infra-estrutura que dá suporte aos serviços básicos de telecomunicações, e não podem ser oferecidos isoladamente. Portanto, quando utilizados, esses serviços passam a compor o serviço de telecomunicações”.

O “Glossário de Termos Técnicos”, da Coletânea Normativa de Telecomunicações, editada pela Anatel, traz a seguinte definição para serviço suplementar:

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

¹ O ICMS na Constituição”, Malheiros, p. 71.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Como se percebe na leitura da definição acima apresentada, essa espécie de serviço é ofertada juntamente com o conjunto do serviço de comunicação colocado à disposição dos usuários, não podendo, dessa forma, ser dissociada para fins de exigência do ICMS.

No mesmo passo, colacionamos disposição expressa do Regulamento do Serviço Telefônico Fixo Comutado, qual seja:

"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.**"
(WWW.anatel.com.br) (grifamos)

É o que ocorre no caso em tela. Nenhuma das hipóteses de serviços que compõem o denominado "Grupo 2" é ofertada de maneira autônoma e independente da contratação de um serviço de telecomunicação.

Como já salientado, a Impugnante não tem como objeto social a atividade de venda de músicas, *screensavers*, *ringtones*, vídeos, imagens, jogos e *software*, etc. Não se trata, *in casu*, de um comerciante *strictu sensu* desses produtos, mas sim de uma empresa que mediante concessão da ANATEL explora o Serviço Móvel Pessoal – SMP.

Como informa a Impugnante, é comum ao setor de telecomunicação que as operadoras ofertem a seus usuários certas facilidades adicionais ou serviços suplementares para diferenciar a sua participação em um mercado em franca concorrência. Não obstante, tais serviços suplementares ou facilidades só são ofertados em conjunto com os serviços de telecomunicações que constituem a atividade preponderante das operadoras, como bem disposto no Art. 89 do Regulamento do Serviço Telefônico Fixo Comutado, sem caracterizar nova modalidade de serviço. Portanto, verifica-se que esses serviços, ao contrário do que pretende fazer entender a Impugnante, complementam os serviços de comunicação que compõem o objeto social da operadora dos serviços de telecomunicações.

Ademais, quando o usuário contrata o serviço de telefonia móvel lhe é ofertado uma série de serviços correlatos e integrados ao contrato original que nada mais fazem do que permitir ao usuário otimizar ou agilizar o processo de comunicação, tais como o *SMS*, o auxílio à lista, a hora certa, Claro contatos, idéias TV, notícias oriundas de diversos veículos de mídia, como ocorre no caso do serviço denominado INFO PULL, assim como nas hipóteses de download cujo escopo é promover a aquisição de conteúdos ofertados como serviço oneroso de disponibilização de imagens, músicas, vídeos, jogos e softwares aos usuários do serviço de telefonia. Não há como realizar aquisição de conteúdo sem que haja a transmissão do dado ou da informação promovida pela operadora do serviço de telecomunicação.

No mesmo sentido, enquadram-se os serviços que ofertam meios de participação em jogos (jogos JAVA, *QUIZ SMS*, VAS PARCEIRO YAVOX, MOBILE FUN ou *SENHOR DA GUERRA*), votações, leilões, enquetes ou promoções veiculados

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

pela mídia (*NTIME CONSOLIDADO*), bem como participação em comunidade de relacionamentos.

Aliás, em relação ao serviço de auxílio à lista, há decisão do Egrégio Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, que assim decidiu:

“APELAÇÃO CÍVEL N. 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.”

Extraímos do voto da Exma. Relatora Des.^a Maria Isabel de Azevedo Souza (PRESIDENTE E RELATORA) neste julgamento 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.”

Sobre o serviço denominado *INFO PULL*, temos a esclarecer que o mesmo é uma mensagem onerosa enviada por *SMS* aos usuários, conforme foi esclarecido pela própria Impugnante no item 61 do documento de fls. 111 a 115.

A propósito, o trabalho foi desenvolvido segundo os termos do art. 142 do CTN e em homenagem aos preceitos que estabelecem o dever jurídico da Autoridade

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tributária de promover a investigação do fato, bem como de expressar as razões de fato e de Direito que nortearam a atuação administrativa.

Assim, ressaltamos que as definições dos serviços por ventura exploradas no presente trabalho são as definições formuladas pela própria Impugnante às fls. 111 a 115. Não decorre de interpretação da Autoridade Tributária.

A Impugnante discorre ainda sobre interpretação do art. 61 da Lei nº 9742/97 sugerindo que a definição de serviço de valor adicionado contida no § 1º do dispositivo legal deve ser adotada para fins de tributação.

Ora, nos parece evidente que a Lei nº 9742/97 quando expressou o seu propósito de disciplinar a organização dos serviços de telecomunicações, a criação e funcionamento de um órgão regulador e outros aspectos institucionais relativos à organização do sistema de telecomunicações delimitou estritamente o seu âmbito de vigência. Não se trata, portanto, de uma lei que compõe o que o CTN entende como legislação tributária.

O art. 96 do CTN estabelece que “a expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”. Não há pertinência temática entre o conteúdo tratado na Lei nº 9742/97 e a matéria tributária compreendida na legislação tributária.

Com efeito, a definição de fato gerador do ICMS só pode ser deduzida a partir das leis, decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes. Não é o caso da matéria tratada na Lei nº 9742/97, salvo melhor juízo.

A definição do fato gerador da obrigação tributária principal em matéria de ICMS só pode estar contida na Lei Complementar nº 87/96, e nos limites de sua definição na Lei nº 6763/75 e no Decreto nº 43.080/02, que aprovou o RICMS/02, nos casos em que o imposto é devido ao Estado de Minas Gerais.”

Por tudo revelam-se corretas as exigências de ICMS e da multa exigida em razão do descumprimento da obrigação principal, sendo aplicável aquela prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6763/75, *in verbis*:

Art. 56 - Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:
(...)
II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

No tocante à penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória, a matéria, tendo o mesmo Sujeito Passivo, foi objeto de análise pela 3ª Câmara de Julgamento, que à unanimidade de votos decidiu pela exclusão da penalidade capitulada art. 54, inciso VI da Lei nº 6763/75 c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

A decisão prolatada no Acórdão 19.434/10/3ª (PTA 01.000160587-11) adotou a seguinte fundamentação:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 estabelecida 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 lhes 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.”²

Também não é procedente o argumento de que há equívoco 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

² COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria e Prática das Multas Tributárias. 2ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 1995, p. 55.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 lhes deram origem.

A questão que se apresenta, então, é verificar se a infração apontada pelo Fisco se amolda aos exatos termos do tipo previsto no dispositivo sancionador. No caso dos autos, foi aplicada a penalidade prevista no art. 54, VI da Lei nº 6763/75 c/c o art. 215, VI, “f” do RICMS/02. Os comandos emanados dos dispositivos estão assim postos:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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;

(...)

RICMS/02

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

(...)

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

(...)

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

(...)

Com efeito, para que se consiga interpretar a legislação à luz dos fatos concretos, necessário se faz 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

auxiliares e da mencionada prestação internacional. Ao final, calcula o imposto devido, segundo seu entendimento, lançando-o em campo próprio.

Depurando os dispositivos sancionadores, tem-se 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, tem-se 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 professa 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 redundará 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 põe não é sobre a lei, e sim sobre o fato”.

Prossegue o Mestre dizendo:

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

Desse modo, as digressões ora efetuadas não procuram negar o critério objetivo da pena ora tratada (infração formal), mas sim de se verificar a subsunção dos fatos à norma punitiva.

Pelo exposto, é possível afirmar que a penalidade aplicada não se mostra perfeita diante da vinculação entre o fato e a norma punitiva, ensejando dúvidas quanto:

- a) 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Noutro giro, cabe salientar que 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, conforme cópia adiante:

NOTA FISCAL DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO

Modelo 22

NOME DO EMITENTE ENDEREÇO CNPJ E INSCR. ESTADUAL				Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação Nº 000.000 - SÉRIE ____-____ (SUBSÉRIE) _____ª VIA				
USUÁRIO: ENDEREÇO: MUNICÍPIO:			UF: INSCR. ESTADUAL		CLASSE	Nº APARELHO	FOLHA	
CNPJ			INSCR. ESTADUAL		CONTRATO		VENCIMENTO / /	LOCAL DE PAGAMENTO
SERVIÇO MEDIDO							DISCRIMINAÇÃO	
DATA	HORA	DEST.Cód.	TELEFONE CHAMADO	Classe	DURAÇÃO	VALOR	TIPO	R\$
							ASSINATURA	
							IMPULSOS	
							INTERUBANOS	
							DIVERSOS	
							VALOR TOTAL DA PRESTAÇÃO	
DATA LEIT. ANT. / /		DATA LEIT. MES / /		CONSUMO	Nº DE SEQUÊNCIA	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA %	VALOR DO ICMS
Nome, endereço e inscrições estadual e no CNPJ do impressor; nº da AIDF, data e quantidade de impressão; nº de ordem do 1º e do último documento impresso, sua série e subsérie e a data limite para sua utilização								

Equivale dizer que a descrição individualizada foi uma opção da Autuada, evidentemente com a aquiescência do Fisco, uma vez que ela poderia ter emitido notas fiscais para cada modalidade, o que implicaria em uma exigência fiscal diferenciada em termos quantitativos.

Neste caso, considerando que os documentos fiscais foram emitidos parcialmente corretos ou parcialmente incorretos, não se pode aplicar a eles uma penalidade dirigida a um documento incorreto por inteiro, o que, evidentemente, implica em defeito na graduação da pena, já que não é possível aplicar apenas a metade dela.

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.

Se não bastasse, é preciso, também, analisar o impacto do disposto no parágrafo único do art. 100 do CTN para o caso em tela.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

É de conhecimento das partes que, após a extinção do Imposto sobre Serviços de Transportes e Comunicações, com a vinda do fato gerador para a seara do ICMS, as empresas de comunicação e telecomunicações passaram conviver com a rotineira fiscalização pelas Secretarias de Fazenda. No caso mineiro, por se constituir em importante fonte de receita, as ações fiscais desencadeadas ao longo desses 20 (vinte) anos se fizeram na modalidade de “Acompanhamento Fiscal” com a permanência ininterrupta do Fisco junto aos estabelecimentos prestadores de serviços.

E entre as partes, é de conhecimento, ainda, que praticamente todas as operadoras praticam os mesmo serviços, levados à tributação municipal, ou admitidos como fora da incidência de tributação.

E mais, ao longo dos anos, todos os lançamentos efetuados pelo Fisco, sem qualquer ressalva, envolvendo os serviços objetos deste Auto de Infração, exigiram das diversas empresas os valores do ICMS devido e a respectiva multa de revalidação, sem qualquer penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Nesse sentido, é preciso analisar o disposto no art. 100 do CTN, *in verbis*:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções e dos direitos:
I - Os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;
II - As decisões de órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a quem a lei atribua eficácia normativa;
III - As práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;
IV - Os convênios que entre si celebram a União, os Estados, Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo Único: a observância das normas referidas neste artigo excluem a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.

Especificamente, quanto às práticas reiteradas na administração, esclarece Celso Ribeiro Bastos (1999, p. 176), *verbis*:

As práticas reiteradas na Administração num determinado sentido geram no contribuinte o sentimento de estar cumprindo com o seu dever. Seria uma demasia exigir-se que ele próprio fosse se insurgir contra um comportamento administrativo que o beneficiasse para pleitear outro mais oneroso. Se a Administração decidir alterar essa prática, só poderá fazê-lo com relação aos comportamentos futuros e nunca relativamente aos pretéritos, pois estes encontram-se protegidos pelo caráter normativo de que se reveste o comportamento habitual da Administração.

É evidente que o simples “costume fazendário”, não pode ser validamente invocado para eximir o contribuinte de uma obrigação legal, claramente prevista nos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

diplomas normativos de regência. Mas, não se pode negar que em determinados casos, específicos e individualizados, a presença diuturna da autoridade fiscal junto ao contribuinte produz os efeitos próprios dos atos normativos qualificados como práticas reiteradas.

Sobre o tema, diz Luciano Amaro:

"O artigo 100 do Código Tributário Nacional dá o nome de 'normas complementares' a certos atos menores que cuidam de explicitar (não de inovar) o direito tributário. A designação desses atos não é feliz, pois confunde sua qualificação com a das leis complementares. A observância das 'normas complementares' listadas no dispositivo codificado gera determinados efeitos, decorrentes da proteção à boa-fé do sujeito passivo (artigo 100, parágrafo único).

(...)

"A seguir, listam-se como normas complementares as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas (art. 100, III). Trata-se dos costumes fiscais; se, em face de certa norma, e à vista de determinada situação de fato, a autoridade age reiteradamente da mesma maneira (p. ex., aceitando, ainda que tacitamente, uma conduta do contribuinte), esse comportamento da autoridade implica a criação de uma 'norma' que endossa a conduta do contribuinte, e cuja revogação submete-se aos efeitos do parágrafo único do art. 100 do Código."

(...)

Em decisão administrativa, o Terceiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda menciona que as práticas administrativas "só se concretizam quando presentes o uso e a convicção jurídica da conduta e sejam de aplicação geral pública e uniforme, atingindo todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação fática e jurídica. Eis a ementa:

"MINISTÉRIO DA FAZENDA

TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº 10830.005185/97-17

SESSÃO DE 18 DE MAIO DE 2005

ACÓRDÃO Nº 128.698

RECURSO Nº 302-36.812

RECORRENTE: KREBSFER SISTEMA DE IRRIGAÇÃO LTDA.

RECORRIDA : DRJ/RIBEIRÃO PRETO/SP

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS.

FALTA DE LANÇAMENTO E DE RECOLHIMENTO DO IPI.

PRELIMINAR: PRÁTICAS REITERADAS DA ADMINISTRAÇÃO.

AS PRÁTICAS REITERADAS DA ADMINISTRAÇÃO, ADMITIDAS COMO, ADMITIDAS COMO NORMAS COMPLEMENTARES DAS LEIS, DOS TRATADOS E CONVENÇÕES INTERNACIONAIS E DOS DECRETOS, NOS TERMOS DO DISPOSTO NO ART. 100, III, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, SÓ SE CONCRETIZAM QUANDO PRESENTES O USO E A CONVICÇÃO JURÍDICA DA CONDUTA E SEJAM DE APLICAÇÃO GERAL PÚBLICA E UNIFORME, ATINGINDO TODOS OS CONTRIBUINTES QUE SE ENCONTREM NA MESMA SITUAÇÃO FÁTICA E JURÍDICA.”

Como se pode notar, essa é a exata situação que ora se analisa, pois todos os contribuintes do grupo econômico (telecomunicações) sempre foram analisados pelo Fisco com uma ótica diversa da ora contida no Auto de Infração, em relação ao descumprimento de obrigação acessória.

Vale dizer que, em todas as outras ações fiscais anteriores, entenderam os Agentes da FPE que não havia qualquer descumprimento de obrigação acessória a reclamar providências brutais como no caso presente.

Desta forma, a prática reiterada da autoridade administrativa consiste na adoção uniforme de atos e procedimentos que, provocando efeitos jurídicos na órbita de terceiros, geram uma presunção de legalidade e segurança ao contribuinte, podendo, se caracterizada, eximi-lo da punibilidade acaso a administração pública altere abruptamente tais procedimentos de forma a conduzir o contribuinte ao não cumprimento adequado - na forma e no modo - da legislação tributária, ou a sofrer determinada punição que possa desequilibrar as relações entre as partes.

Este entendimento já foi agasalhado pelo Superior Tribunal de Justiça, em acórdão cuja ementa registra:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. RECOLHIMENTO REITERADO DO ISS. COSTUME. ART. 100, III E PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. AUTO DE INFRAÇÃO. ICMS. BOA-FÉ. CONTRIBUINTE. MULTA. EXCLUSÃO. JUROS MORATÓRIOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. DIES A QUO. NOTIFICAÇÃO.”

I - PRESUME-SE A BOA-FÉ DO CONTRIBUINTE QUANDO ESTE REITERADAMENTE RECOLHE O ISS SOBRE SUA ATIVIDADE, BASEADO NA INTERPRETAÇÃO DADA AO DECRETO-LEI N.º 406/68 PELO MUNICÍPIO, PASSANDO A SE CARACTERIZAR COMO COSTUME, COMPLEMENTAR À REFERIDA LEGISLAÇÃO.

II - A FALTA DE PAGAMENTO DO ICMS, PELO FATO DE SE PRESUMIR SER CONTRIBUINTE DO ISS, NÃO IMPÕE A CONDENAÇÃO EM MULTA, DEVENDO-SE INCIDIR OS JUROS E A

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

CORREÇÃO MONETÁRIA A PARTIR DO MOMENTO EM QUE A EMPRESA FOI NOTIFICADA DO TRIBUTO ESTADUAL.

II - RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO. (RESP. N.º 215.655/PR, REL. MIN. FRANCISCO FALCÃO, 1.ª TURMA, DJU 20/10/03)

Pelo que consta no *decisum*, a hipótese é exatamente igual a essa tratada nos autos, onde a Autuada, utilizando-se do instituto da interpretação, deixa parcela dos serviços prestados sem a tributação do imposto estadual, por entendê-la sujeita à tributação municipal ou amparada pela não incidência tributária.

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 e, de forma alternativa, a regra contida no inciso III c/c o parágrafo único do art. 100 da mencionada norma.

Na mesma decisão, o Conselheiro René Oliveira e Souza Júnior, 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 n° 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 n° 6.763/75 c/c o art. 215, inc. VI, alínea “f” do RICMS/02, abaixo transcritos:

Lei n° 6.763/75

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

(...)

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

RICMS/02

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

(...)

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

(...)

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

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, conseqüentemente, 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 ‘costume fazendário’, não pode ser validamente invocado para eximir o Contribuinte de uma obrigação legal, claramente prevista nos diplomas normativos de regência”. Evidente, também, que prática reiterada ou costume fazendário dizem respeito a situações que influenciam diretamente na tributação, mas nunca na aplicação de sanção. Para aplicação de sanção, os efeitos da equiparação de prática reiterada a norma complementar da legislação, como preconizado pelo art. 100 do CTN, não podem ser opostos ao Fisco.

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 proporia 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 surgirem a cada instante, prestados pelas operadoras de serviço de comunicação e cobrados dos usuários.

Vê-se, também, que a legislação não tem sido suficientemente abrangente e ágil para prever todos os casos. Muitos casos serão decididos pelo Judiciário e a experiência tem mostrado que nem sempre tem sido a favor dos Estados. Não se trata o presente caso, portanto, de matéria pacificada.

Exemplo disso é a recente decisão do Superior Tribunal de Justiça - STJ no Recurso Especial nº 816512/PI, publicada em 01/02/10, de onde se extrai:

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, porquanto escapa à competência do E. STJ averiguar os serviços propriamente ditos que se encaixam no conceito pressuposto de comunicação, por que a isso equivaleria

a análise fática, vedada pela Súmula 07 do STJ, sem prejuízo de a vagueza do pleito descaracterizar o direito líquido e certo. (Precedentes: REsp 945037/AM, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/06/2009, DJe 03/08/2009; 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 apreciação 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 apreciação 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 18.541/07/1^a, 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, buscase, na ordem indicada no artigo, princípios que possam ser aplicados na correlação entre o fato e a norma de direito. Quer dizer, utiliza-se de outros conceitos jurídicos para aplicação da regra (normalmente dentro do texto tributário).

Já a interpretação da legislação é diferente. Neste caso, existe o texto legal. O que faz o intérprete é enxergar igual, mais ou menos daquilo que está disposto no texto legal.

Para isso, são consagradas algumas regras de interpretação, consideradas autênticas, extensivas ou restritivas. Dentre elas destacam-se: a) literal ou

gramatical; b) lógica; c) sistemática; d) histórica e e) finalística ou teleológica.

A primeira delas, a literal ou gramatical, diz respeito à interpretação do texto na forma em que se encontra, ou seja, nada pode ser suprimido nem incluído. E esta é a primeira regra de interpretação na hipótese prevista no art. 111 do CTN.

Aqui, o que se pretende é perquirir o significado gramatical das palavras usadas no texto, tendo como parâmetro o dicionário.

Necessário se faz distinguir os significados das terminologias empregadas, que podem encerrar conceitos técnicos ou vulgares.

Contra este sistema de interpretação insurgem aqueles que entendem que nem sempre o legislador é feliz na elaboração do texto legal.

A outra modalidade, a interpretação lógica, é derivada da interpretação gramatical ou literal. Nela, o que se busca, nos dizeres de Luciano Amaro, é a inteligência do texto, de forma que não descambe para o absurdo, dando à norma um sentido coerente.

Por sua vez, a interpretação sistemática procura o sentido da regra jurídica verificando a posição em que a mesma se encarta 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. Além-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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 54 - As multas para as quais se adotará o critério a que se refere o inciso I do caput do art. 53 desta Lei são as seguintes: **(Efeitos a partir de 1º/11/03** - Redação dada pelo art. 29 e vigência estabelecida 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 seguintes: **(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 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; **(Efeitos a partir de 1º/11/03** - Redação dada pelo art. 29 e vigência estabelecida 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) UFIRs;" **(Efeitos de 31/12/17 a 31/10/03** - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida 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 estabelecida 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 houve 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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: **(Efeitos a partir de 1º/11/03** - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. nº 43.785, de 15/04/04).

"VI - por emitir documento fiscal com falta das seguintes indicações, exigidas neste Regulamento, ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas - por documento:" (Efeitos de 15/12/02 a 31/10/03 - Redação original)

a - nome, endereço, inscrição estadual ou inscrição no CNPJ do estabelecimento destinatário, em notas fiscais, inclusive na Nota Fiscal de Produtor, e em Conhecimento de Transporte: 100 (cem) UFEMG; **(Efeitos a partir de 1º/11/03** - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida 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 estabelecida 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)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 estabelecida 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 estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. nº 43.785, de 15/04/04).

"d - discriminação da mercadoria (quantidade, marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e demais elementos que permitam sua perfeita identificação), valores unitário e total da mercadoria, valor total da operação e data de emissão, em notas fiscais, inclusive em Nota Fiscal de Produtor, ressalvado o disposto no § 2º do artigo 35 da Parte 1 do Anexo V: 48,98 (quarenta e oito inteiros e noventa e oito centésimos) UFEMG;" **(Efeitos de 15/12/02 a 31/10/03** - Redação original)

e - número da nota fiscal respectiva, valor da mercadoria, natureza da carga, especificação da quantidade, em Conhecimento de Transporte: 70 (setenta) UFEMG; (Efeitos a partir de 1º/11/203 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida 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 estabelecida 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 estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. nº 43.785, de 15/04/04).

"g - demais indicações não especificadas nas alíneas anteriores: 2,45 (dois inteiros e quarenta e cinco centésimos) UFEMG;" (Efeitos de 15/12/02 a 31/10/03 - Redação original)

RICMS/96 (Dec. 38.104/96 -vigorou até 14/12/02)

Art. 215 - As multas calculadas com base na UFIR, ou no valor do imposto não declarado são: (Efeitos a partir de 01/01/98 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida 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 deste Regulamento:

(...)

VI - por emitir documento fiscal com falta das seguintes indicações, exigidas neste Regulamento, ou emití-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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

mercadorias: 48,98 (quarenta e oito inteiros e noventa e oito centésimos) UFIR;

c - nome, endereço, inscrição estadual e CNPJ, se for o caso, do remetente da mercadoria ou bem, em Conhecimento de Transporte: 48,98 (quarenta e oito inteiros e noventa e oito centésimos) UFIR;

d - discriminação da mercadoria: quantidade, marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e demais elementos que permitam sua perfeita identificação; valor unitário e total da mercadoria e valor total da operação; data de emissão, em notas fiscais, inclusive em Nota Fiscal de Produtor, ressalvado o disposto no § 2º do artigo 33 do Anexo V: 48,98 (quarenta e oito inteiros e noventa e oito centésimos) UFIR;

e - número da nota fiscal respectiva, valor e natureza da carga e especificação da quantidade, em Conhecimento de Transporte: 48,98 (quarenta e oito inteiros e noventa e oito centésimos) UFIR;

f - natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 4,90 (quatro inteiros e noventa centésimos) UFIR;

g - demais indicações não especificadas nas alíneas anteriores: 2,45 (dois inteiros e quarenta e cinco centésimos) UFIR;

(grifos nossos)

A Lei nº 6.763/75, em seus arts. 54 e 55, lista um conjunto de infrações que ensejam a aplicação de penalidades. Pode-se afirmar que é bem completa e que, ao longo de sua vigência, sofreu grande modificação apenas pela Lei nº 14.699/03, quando quase tudo o que foi incluído diz respeito a controles fiscais sobre processamento eletrônico de dados e procedimentos eletrônicos a que os contribuintes passaram a ser obrigados em virtude da evolução tecnológica, campos novos para o controle fiscal. Pode-se afirmar, também, que a Lei em comento abrange quase todas as infrações conhecidas, deixando para o Regulamento apenas a discriminação do tipificado no art. 54, inc. VI, caso em análise. Deixou ainda em aberto apenas a previsão constante do seu art. 57, onde prevê que “As infrações para as quais não haja penalidade específica serão punidas com multa de 500 (quinhentas) a 5.000 (cinco mil) UFEMGs, nos termos

de regulamento”, regulamentada pelos artigos 219 e 220 do RICMS/02, não aplicável à situação em análise e sempre calculada em função do valor da prestação de serviço, da operação ou da mercadoria a que se referir a infração. Infrações para as quais não haja penalidade específica na Lei nº 6.763/75 raramente são detectadas pelo Fisco, haja vista a tentativa de completude da lei.

Constata-se, em relação à penalidade em análise, que não há inovação significativa ao longo do tempo, a não ser o sensível aumento no valor da penalidade, principalmente pelo Dec. nº 43.785, de 15/04/04, que implementou as alterações processadas pela Lei nº 14.699/03. No caso da penalidade em discussão, seu valor passou de 4,90 (quatro inteiros e noventa centésimos) para 42 (quarenta e duas) UFEMGs.

Constata-se, também, que há uma graduação na penalidade variando ela de 42 (quarenta e duas) até 100 (cem) UFEMGs. Analisando-se o conteúdo das penalidades, vê-se que o legislador entendeu mais grave, porque exige penalidade maior, por exemplo, a emissão de documento fiscal com falta ou indicações insuficientes ou incorretas de nome, endereço, inscrição estadual ou inscrição no CNPJ do estabelecimento destinatário ou do remetente (penalidade de 100 – cem – UFEMGs) do que discriminação da mercadoria (quantidade, marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e demais elementos que permitam sua perfeita identificação), valor unitário da mercadoria, valor total da mercadoria, valor total da operação ou data de emissão (penalidade de 70 – setenta – UFEMGs).

Todas essas infrações acima seriam também mais graves que a emissão de documento fiscal com falta ou indicações insuficientes ou incorretas de alíquota do ICMS e destaque do imposto devido, como no presente caso, ou das demais indicações não especificadas no dispositivo, porque apenadas com 42 (quarenta e duas) UFEMGs.

Quisesse o legislador punir com esta penalidade a indicação de alíquota zero quando o Contribuinte quer discutir no Judiciário a incidência do imposto sobre determinada prestação, seria lógico que fosse essa infração menos grave do que indicar erroneamente, por exemplo, a discriminação da mercadoria (quantidade, marca, tipo, modelo, espécie, qualidade e demais elementos que permitam sua perfeita identificação), o valor unitário da mercadoria, o valor total da mercadoria ou o valor total da operação?

Evidentemente que não. Pode-se concluir, então, que a penalidade em discussão teve a finalidade de punir aqueles casos em que, preenchidos corretamente todos os demais requisitos do documento fiscal, o contribuinte, nas operações em que não existe dúvida jurídica da incidência do imposto, informa, seja lá qual for a intenção, alíquota errônea ou deixa de destacar o imposto devido. Não é o que se vê no presente caso.

No caso da penalidade em exame, quando diz indicação incorreta de alíquota, pode-se afirmar que o legislador não quis punir quem entende que os serviços contemplados no presente Auto de Infração não estão sujeitos à tributação, mas aqueles que, não havendo dúvida sobre sua incidência, destaca, independentemente do motivo, alíquota de 12% (doze por cento), 7% (sete por cento) ou outra alíquota qualquer quando a alíquota correta é 18% (dezoito por 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 contencioso.

O que a lei quer punir é a intenção de esconder do Fisco, de não oferecer à tributação, com ou sem intenção (art. 136 do CTN). Não é a discordância fundamentada, como no caso. Temos grande litígio na questão, com decisões bastante contrárias às pretensões dos Fiscos Estaduais, como exemplificado acima.

In casu, trata-se de serviços de comunicação que a lei mineira prevê como tributados, mas não se verifica a hipótese de ilícito praticado com a finalidade de ocultar a ocorrência do fato gerador. O que se vê é uma discordância do contribuinte em relação à tributação, fundada em razões que não podem ser taxadas de 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 todas 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, restam caracterizadas as exigências de ICMS e multa de revalidação, excluindo-se, no entanto a multa isolada por inaplicável à espécie.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6763/75. Vencidos, em parte, os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha (Relator) e Marco Túlio da Silva, que o julgavam procedente. Designado relator o Conselheiro Rodrigo da Silva Ferreira. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Ligia Ferreira de Faria e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 09 de maio de 2011.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente/Revisora

Rodrigo da Silva Ferreira
Relator/Designado

RSF/EJ

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.185/11/2ª
PTA/AI: 01.000165916-72 Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010128161-83
Impugnante: Claro S.A.
IE: 001011713.00-44
Proc. Suj. Passivo: Stanley Martins Frasão/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-1

Voto proferido pelo Conselheiro Fernando Luiz Saldanha, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Conforme estabelecido no § 2º do art. 113 do CTN:

Art. 113

§2º - A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Conforme dispõe o art. 115 do CTN :

Art. 115 - 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.

Dispõe o art. 54, inciso VI da Lei nº 6763/75:

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**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

emiti-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;(grifou-se)

.....

Dispõe o art. 215, inciso VI, f do 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 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:

.....

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

.....

Como pode ser observado no texto normativo acima, a penalidade abrange os casos em que o documento fiscal for emitido com falta de requisito exigido no regulamento ou emitido com indicações insuficientes ou incorretas.

O presente lançamento, cujo mérito foi julgado procedente por unanimidade, foi apurado recolhimento a menor do ICMS no período de janeiro a dezembro de 2009, em virtude de a Impugnante ter 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.

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

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

(...)

VI - discriminação do serviço prestado de modo que permita sua perfeita identificação;

VII - valor do serviço prestado e outros valores cobrados a qualquer título;

VIII - valor total da prestação;

IX - base de cálculo do ICMS;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

X - alíquota aplicável;

XI - valor do ICMS;

(grifou-se)

Nos termos do inciso III, do art. 111 do CTN, interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Com efeito, é irrelevante para a consequência estabelecida na norma tributária a intenção do sujeito passivo quando fez a interpretação da norma tributária e concluiu pelo não recolhimento do ICMS. Escolheu a Impugnante fazer sua própria interpretação da legislação, não obstante a estrutura administrativa colocada à disposição dos contribuintes, os mecanismos e procedimentos cautelares específicos que lhes proporcionam formular consultas, nos termos do art. 37 do RPTA/08, à Administração Tributária.

Por outro lado, ainda que a Impugnante tivesse efetuado consulta referente à correta interpretação da legislação tributária e recebido uma resposta com interpretação da legislação divergente daquela que acatou como correta, poderia ter buscado solução da controvérsia junto ao poder judiciário, realizando, por exemplo, a consignação em pagamento nos termos do art. 890, §1º do CPC, que, nos termos do art. 151, II do CTN, suspendem a exigibilidade do crédito tributário.

Sendo assim, *data máxima vênia*, possuía a Impugnante conduta alternativa para preservar seu direito, não sendo necessário que buscasse resguardá-lo com o descumprimento da obrigação acessória, logo, não é possível a interpretação que afasta a aplicação da penalidade a pretexto de que a Impugnante não observou os requisitos da legislação, acima transcritos, em virtude de possuir interpretação divergente do direito.

Dos argumentos acima elencados, resta indubitado a ocorrência da infração à legislação tributária em relação à obrigação acessória, vez que a presente decisão, por unanimidade, julgou procedente o lançamento em relação à obrigação principal.

Sendo assim, passaremos à análise dos demais argumentos utilizados pela defesa como possíveis causas excludentes da penalidade aplicada em relação à obrigação acessória descumprida, uma vez que esta é o objeto deste voto.

A Impugnante alega a Teoria da Consunção do Direito Penal, afirmando que a ausência de destaque do valor do imposto nas notas fiscais configurou apenas um meio para a consecução da infração principal, qual seja, o não recolhimento do ICMS.

De fato, é inadequada a importação da teoria suscitada no caso em questão. É indubitado que a Autoridade Tributária apurou a ocorrência de mais de um fato relevante à imposição de sanção, senão vejamos:

- a impugnante deixou de destacar ou indicou incorretamente o valor do ICMS devido, conforme apurado nas notas fiscais emitidas entre 1º de janeiro de 2009 a 31 de dezembro de 2009. Infração: art. 16, inciso VI e art. 39 da Lei nº 6763/75 c/c art. 143, incisos IX, X e XI do RICMS/02 –

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sanção: art. 54, inciso VI da Lei nº 6763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “F” do RICMS/02.

- a Impugnante promoveu prestações de serviço de comunicação ao abrigo indevido da isenção e da não incidência do ICMS deixando, portanto, de efetuar o recolhimento do ICMS devido. Infração: art. 16, inciso IX - sanção: art. 56, inciso II.

Foram apurados pelo menos dois fatos autônomos: uma de natureza acessória e outra de natureza principal. Ocorre que a Impugnante ao promover a emissão e escrituração dos documentos fiscais contrária à forma legal estabelecida na legislação tributária mineira o fez com a convicção e o propósito de não recolher o tributo devido. Tal fato fará incidir sobre a Impugnante duas sanções e não uma como pretende a Impugnante.

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, mais um argumento da Impugnante não encontra respaldo na Lei Tributária mineira. A Lei nº 6763/75 é expressa ao afirmar que “*as multas serão cumulativas, quando resultarem concomitantemente do não cumprimento de obrigação tributária acessória e principal*”. E mais: o pagamento de multa não dispensa a exigência do ICMS, quando devido, e a imposição de outras penalidades.

Não é a hipótese de aplicação do disposto no Art. 211. No caso, foi apurado o descumprimento de uma única e específica obrigação acessória.

O Art. 211 do RICMS/02 estabelece:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Outro argumento utilizado pela impugnante é que deveria ser utilizada a interpretação mais favorável ao contribuinte, nos termos do art. 112 do CTN, uma vez que, no presente caso, o ICMS foi destacado sobre os serviços que a Impugnante entende estarem sujeitos à incidência do imposto estadual, estando o procedimento por ela adotado ao menos parcialmente correto.

Mais uma vez, não cabe razão à impugnante. As indicações estabelecidas nos incisos IX, X e XI do Art. 143, Anexo V do RICMS/02, bem como aquela estabelecida nos art. 3º e 8º do Regime Especial de nº 16.000150070.37 não constituem informações meramente facultativas. Ao contrário, são verdadeiras obrigações acessórias *ex lege*, cujo descumprimento enseja a aplicação de sanção nos exatos termos da exigência contida no Auto de Infração n. 01.000165916.72.

Sendo assim, não é possível falar em documento emitido parcialmente correto ou parcialmente incorreto. Existe no caso perfeita adequação da norma ao fato concreto, pois basta a análise do documento para verificar o descumprimento da obrigação acessória, incorreto está o documento, não havendo razão de direito para aplicar o disposto no art. 112 do CTN.

Outro argumento utilizado pela Impugnante, é que deve ser observada a prática reiterada da Administração Pública, nos termos do art. 100, II e III do CTN. Alegando que, em diversos PTAs decorrentes da não tributação de serviços de comunicação prestados por empresas congêneres da ora Impugnante, a autuação lavrada sequer fazia menção à multa isolada. E ainda que, em caso idêntico, apesar de aplicada, a multa isolada foi afastada justamente em virtude da prática reiterada da administração em não aplicá-la.

Entretanto, este argumento, também, não pode prosperar. O Simples costume fazendário, não pode ser validamente invocado para eximir o Contribuinte de uma obrigação legal, claramente prevista nos diplomas normativos de regência. A 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 à norma complementar da legislação, como estabelecido pelo art. 100 do CTN, não podem ser opostos ao Fisco. Por outro lado, outras situações podem ser mencionadas em que a multa isolada em pauta foi aplicada e mantida por decisão deste Conselho de Contribuintes, como pode ser verificado nos Acórdãos nº 18681/10/2ª e 19479/10/3ª.

Quanto à arguição de que as multas isoladas aplicadas são confiscatórias, deve-se destacar que tal multa tem amparo na legislação estadual e tal alegação não encontra aqui o foro adequado para sua discussão, em face do disposto no art. 110 do RPTA/MG.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para finalizar, foi analisado a possibilidade de cancelamento ou redução das penalidades, nos termos do art. 53, § 3º da Lei nº 6763/75, no entanto, o benefício não pode ser aplicado ao caso presente porque a infração resultou em falta de pagamento do imposto.

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 3º - A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos

(...)

2) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

Diante do exposto, restando provado que o lançamento tributário tem embasamento na legislação tributária do Estado de Minas Gerais, não havendo nenhuma excludente que justifique a não aplicação das penalidades impostas pelo Fisco, julgo procedente o lançamento.

Sala das Sessões, 09 de maio de 2011.

**Fernando Luiz Saldanha
Conselheiro**