

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.054/11/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000166750-94
Impugnação: 40.010128275-68
Impugnante: Tim Nordeste S/A
IE: 062795318.00-05
Proc. S. Passivo: Daniela Silveira Lara/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-1

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, em face da não tributação de diversos serviços de telecomunicação e telecomunicação utilizando-se indevidamente do benefício da isenção e da não incidência. Procedimento fiscal respaldado no art. 5º, § 1º, item 8; art. 6º, inciso XI, art. 12, inciso I, alínea “a”, art. 13, inciso VII e § 15, todos da Lei nº 6.763/75, c/c art. 50, inciso II, Parte Geral do RICMS/02. Exigência de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL. Imputação de descumprimento de obrigação acessória configurada pelo fato de a Autuada ter deixado de destacar e indicar nas respectivas notas fiscais o ICMS das prestações de serviço de telecomunicação. 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, não restou comprovado a perfeita subsunção do fato concreto à sanção imposta. Exigência cancelada.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS no período de janeiro a dezembro de 2005, por ter a Autuada prestado serviços de telecomunicação e demais serviços suplementares acobertados por Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação, modelo 22, (sem o destaque do ICMS) uma vez que as prestações de serviço discriminadas no Anexo 1 (fls.13/14) ocorreram ao indevido abrigo da isenção ou não incidência do imposto.

Versa ainda sobre a falta de destaque do ICMS nas respectivas notas fiscais de prestação de serviços de telecomunicação.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e 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.

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 219/253, acompanhada dos documentos de fls. 269/390, alegando, em síntese:

- decadência do direito de constituição do crédito tributário correspondente ao período de janeiro a agosto de 2005, por força do art. 150, § 4º do CTN;

- não integram a base de cálculo do ICMS-Comunicação as rubricas referentes aos ajustes de valores originados da contestação de seus clientes em relação a valores indevidamente cobrados, pois, estes são decorrentes de valores questionados pelos clientes da Autuada e estornados no mês corrente à contestação;

- não constituem hipótese de incidência do ICMS-Comunicação os denominados serviços de valor adicionado (portal TIM NET, serviço de conferência, sérico 0300/0500, TIM torpedo, TIM fotomensagem), serviços suplementares (assinatura, bloqueios de chamadas, identificador de chamadas, taxa de adesão) e atividades-meio (locação e aluguel de aparelhos);

- ilegitimidade do Convênio ICMS 69/98 para exigência do ICMS sobre os denominados serviços de valor adicionado, suplementares e atividades-meio, conforme jurisprudência do STJ;

- de acordo com a lei complementar nº 24/75, somente as isenções ou incentivos fiscais do ICMS serão concedidas por meio de convênios celebrados entre os estados, não podendo os referidos convênios tratarem de base de cálculo do ICMS para ampliá-la mediante interpretação extensiva ou através da inserção de elementos estranhos a materialidade do imposto;

- deve ser observado o princípio da estrita legalidade previsto no art. 150, inciso I da CF/88;

- caso se permita a ampliação do enquadramento dos serviços de valor adicionado e outras atividades acessórias dentro do conceito de prestação onerosa do serviço de comunicação, estaria se tributando por analogia, o que é defeso a luz do art. 108, §1º do CTN;

- o Fisco esta exigindo o recolhimento de ICMS-Comunicação sobre as receitas decorrentes de atividade-meio e serviços de valor adicionado em ofensa a Lei Complementar 87/96;

- a Súmula 350 do STJ deve ser aplicada ao presente caso no que concerne à atividade de locação/aluguel de equipamentos;

- apesar de a Súmula vinculante 31 STF asseverar que é inconstitucional a cobrança de ISS sobre operações de bens móveis, a referida súmula confirma a premissa de que a locação de bens móveis não configura uma obrigação de fazer, que é pressuposto para cobrança do ICMS sobre serviços de comunicação;

- a multa isolada aplicada é indevida, pois não há tipicidade, e ainda, viola os princípios da proporcionalidade e não confisco, citando o Acórdão 19.434/10/3ª do CCMG para corroborar sua tese.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ao final, requer o cancelamento do Auto de Infração em relação às parcelas impugnadas e o arquivamento definitivo do PTA.

Taxa de Expediente recolhida conforme atesta cópia do DAE constante às fls. 389/390.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em bem fundamentada manifestação de fls. 392/411, refuta, pontualmente, as alegações da defesa.

Requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, às fls. 417/426, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Ressalta-se que os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG e na Manifestação Fiscal foram, em parte, utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo alterações pertinentes.

Do Mérito

Em preliminar sustenta a Impugnante, com fundamento no disposto no art. 150, § 4º do CTN, que teria ocorrido a extinção do crédito tributário por decadência, relativamente ao período de janeiro a agosto de 2005 (inclusive).

A regra do art. 150, § 4º do CTN se aplica ao caso do chamado lançamento por homologação em que o contribuinte, mensalmente, realiza o confronto do débito com o crédito do imposto, apura o saldo, que pode ser devedor ou credor, informa ao Fisco, que tem o prazo de cinco anos, contados da data da ocorrência do fato gerador, para homologar.

Entretanto, se o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso, com suas obrigações, a atividade a ser praticada pelo Fisco não poderá ser caracterizada como mera homologação, já que esta pressupõe a existência das providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela Autoridade Administrativa.

Nesse caso, cabe ao Fisco, na forma estabelecida pelo art. 149 do CTN, proceder ao lançamento de ofício, cujo prazo decadencial é de cinco anos, a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, na forma de contagem fixada no art. 173, inciso I do CTN.

O presente caso versa sobre constatação de irregularidade prejudicial à correta apuração e pagamento do imposto, caracterizada pela não tributação de parcelas de prestação de serviços de comunicação ao abrigo indevido da isenção ou não incidência, e, portanto, sem o destaque do ICMS incidente nas prestações.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Logo, o art. 173, inciso I do CTN é o que se aplica ao presente lançamento, pois remete a contagem do prazo quinquenal da decadência para o 1º (primeiro) dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Há de ser ponderado que, em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2005, o marco inicial é o primeiro dia do exercício seguinte, portanto inicia-se em 01/01/06, findando-se em 31/12/10.

Com efeito, tendo o Contribuinte sido intimado da lavratura do Auto de Infração em 14/09/10 (fls.04), ou seja, dentro do prazo de direito da Fazenda para constituir o crédito tributário, a alegação de decadência do crédito tributário, ainda que parcial, não há que ser admitida.

Este E. Conselho de Contribuintes acompanhando decisões do TJMG e STJ vem decidindo nessa linha a exemplo dos Acórdãos 18.373/07/1ª e 3.592/10/CE, reproduzidos na manifestação fiscal (fls. 396/398), em autuação lançada contra a própria Impugnante.

Conforme relato acima, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS no período de janeiro a dezembro de 2005, por ter o Contribuinte prestado serviços de comunicação/telecomunicação e demais serviços suplementares acobertados por NFST modelo 22, cujas prestações não foram levadas à tributação uma vez que ocorreram ao abrigo indevido da isenção ou não incidência do imposto.

Versa ainda o contencioso sobre descumprimento de obrigação acessória, infração atribuída ao fato de a Autuada ter deixado de destacar e indicar nas respectivas notas fiscais o ICMS nas prestações de serviço de comunicação.

Compõem o Auto de Infração:

- Anexo 1 – “Descrição dos Serviços de Comunicação Não Tributados” – identifica, individualmente, os serviços de comunicação/telecomunicação não submetidos à tributação pelo imposto estadual (fls. 13/14 e descrição extraída da “Relação de Serviços” de 19/26);
- Anexo 2 – “Relação das Notas Fiscais” – discrimina em meio eletrônico, as NFST com os respectivos DESTINATÁRIOS dos serviços prestados ao indevido abrigo da isenção ou não incidência do ICMS, por amostragem (fls.16/18), íntegra CD às fls. 28;
- Anexo 3 – “Demonstrativo da Multa Isolada” (fls. 30);
- Anexo 4 – “Contagem do Número de Notas Fiscais”, para efeito de cálculo da Multa isolada, por amostragem (fls. 32/34), íntegra CD fls.28;
- Anexo 5 – “Amostragem de NFST emitidas” (fls. 35/112);
- Anexo 6 – “Recibos de Entregas dos Arquivos Eletrônicos – Convênio ICMS 115/03 (fls.114/179);
- Anexo 7 – “Páginas Impressas do Livro de Registro de Saídas – LRS” (compreendendo os resumos mensais fls.181/211).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Registra-se que a Impugnante contesta, apenas, uma parcela do trabalho fiscal referentes aos serviços intitulados “AJUSTES, ALUGUEL/LOCAÇÃO, ADESÃO, ASSINATURA e IDENTIFICADOR DE CHAMADAS”. No entanto, o rol de serviços que compõem a presente exigência vai muito além das meras mencionadas anteriormente.

Como se sabe os contratos da operadora móvel TIM, visando disponibilizar as prestações de serviços de telecomunicações, compreendem a venda por inteiro de “PLANOS” ou “PACOTES DE SERVIÇOS” e/ou “MINUTOS” a pessoas físicas e jurídicas, não alcançadas pelo benefício da isenção ou imunidade tributária.

Como demonstrado no Anexo 1, depreende-se do rol da presente exigência fiscal tratem-se, a teor da essência das rubricas ou itens de serviços mencionados nos próprios documentos fiscais colacionados, de verdadeiros serviços de comunicação comercializados, mais especificamente: “ADICIONAL POR CHAMADA, PACOTE TIM BRASIL, PACOTE COMPARTILHADO, PACOTE VIP, PLANO LIGHT, PLANOS DE SERVIÇOS, SERVIÇOS DE MENSAGENS, SERVIÇO DE VOZ, SERVIÇOS ESPECIAIS 0300/0500, FOTOMENSAGEM, TIM TORPEDOS”, dentre outros, quanto aos quais, nenhuma dúvida ou divergência paira sobre a legalidade e legitimidade da cobrança aqui concretizada e levada a efeito.

De igual modo, os também nominados “SERVIÇOS SUPLEMENTARES”, “SERVIÇOS DE VALOR ADICIONADO”, representados pelos itens: “ASSINATURA”, “TAXA DE ADESÃO” e “IDENTIFICADOR DE CHAMADAS”, e as rubrica de “ALUGUEL e LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS” estão compreendidos e estritamente vinculados aos demais serviços de telecomunicação postos à disposição dos usuários/clientes, sendo todos eles disponibilizados em um único instrumento de contrato, conhecido no mercado como venda de “PACOTES DE MINUTOS” ou venda de “PLANOS DE SERVIÇOS”.

Percebe-se que os ditos serviços não constituem um serviço em si, mas sim o preço pago mensalmente pelo usuário em contraprestação ao “PACOTE DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO” contratado pelos usuários/clientes da Autuada.

Não há dúvida de que a atividade principal das empresas de comunicações é a prestação do serviço oneroso de fornecimento, em caráter continuado, das condições materiais para que ocorra a comunicação entre o usuário e terceiro. Portanto, esse é o serviço de comunicação tributável pelo ICMS.

A respeito do tema, importante observar que o Ofício nº 113/2006/SUE-Anatel de 27/04/06 (AGÊNCIA NACIONAL DE TELECOMUNICAÇÕES), em resposta ao questionamento do Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, não deixa nenhuma dúvida quanto ao estrito liame existente entre os diversos itens que compõem a prestação dos serviços de telecomunicações, ao afirmar, peremptoriamente:

“4.2 – DA ANÁLISE

Relativamente aos serviços suplementares (exemplos: identificação do número conectado, redirecionamento de chamada, chamada em espera, etc.), vimos observar as definições contidas no Glossário da Anatel, pelas quais os serviços suplementares 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.

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

Tem-se ainda, segundo o Glossário Brasileiro de Direito das Telecomunicações /Márcio Iorio Aranha (Organizador) - Brasília : Grupo de Estudos em Direito das Telecomunicações da Universidade de Brasília, 2006, páginas 292 e 285, respectivamente:

“SERVIÇO SUPLEMENTAR 1. (nisdn) 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.

SERVIÇO DE ALUGUEL DE CIRCUITOS (OU SISTEMAS) 1. (rtpc) serviço que consiste em colocar à disposição do usuário (ou um grupo de usuários), para sua utilização exclusiva, os circuitos da rede pública de telecomunicações.” (grifou-se).

Noutro giro, o entendimento de que não incide o ICMS sobre os serviços suplementares ou de valor adicionado de comunicação não se afigura adequado à correta interpretação da Constituição Federal e da Lei Complementar nº 87/96, como se demonstrará.

Dispõe a Constituição Federal:

Art.146 - Cabe à Lei Complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) **definição** de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos **fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.** (grifou-se)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

(...)

XII - cabe à lei complementar:

a) definir seus contribuintes;

(...)

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços; (grifou-se)

(...)

Art. 156 - Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

(...)

III - serviços de qualquer natureza não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Os Estados, em cumprimento ao mandamento constitucional, exerceram a competência tributária descrita no precitado art. 155, inciso II, legislando sobre o ICMS nas hipóteses constitucionalmente previstas, especialmente, a prestação onerosa de serviços de comunicação. Neste caso, deve ser observada em tudo a legislação complementar aludida pela Constituição Federal no art. 155, § 2º, inciso XII.

Cumpre acentuar que esta competência tem a natureza de ser privativa e abrangente, porque, em primeiro lugar, resta aos Municípios, de maneira residual, tributar os serviços de qualquer natureza não compreendidos em tal dispositivo, consoante regra do art. 156, inciso III, da mesma Carta Constitucional, e desde que previstos em lei complementar.

Em segundo lugar, o preceito constitucional autoriza a tributação sobre serviço de comunicação (genérico), da forma mais ampla possível, não restringindo a hipótese de incidência a espécies de comunicação, como a telecomunicação.

Nesse sentido, acerca do tema, dispõe a Lei Complementar nº 87/96, que cuida nacionalmente do ICMS:

Art. 2º - O imposto incide sobre:

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 4º - Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

Art. 11 - O local da operação ou da prestação,

III - tratando-se de prestação onerosa de serviço de comunicação

(...)

§ 6º - Na hipótese do inciso III "caput" deste artigo, tratando-se de serviços não medidos, que envolvam localidades situadas em diferentes unidades da federação e cujo preço seja cobrado por períodos definidos, o imposto devido será recolhido em partes iguais para as unidades da Federação onde estiverem localizados o prestador e o tomador.

Relevante, ainda, notar que não há previsão na legislação complementar sobre a incidência de ISS sobre os serviços de comunicação prestados pela Autuada.

Assim, se se admitir que não incide ICMS sobre os serviços suplementares ou de valor adicionado de comunicação, está-se instituindo uma **imunidade tributária** não prevista na Constituição, pois a empresa não pagaria ICMS, e muito menos ISS, porque este tributo somente pode incidir sobre serviços definidos em lei complementar. Ora, a prestação de serviços suplementares e de valor adionado de comunicação não está prevista na lista anexa ao Decreto nº 406/68 e muito menos na nova Lei Complementar nº 116/03.

Pergunta-se: por que não está ali prevista? Porque seria manifestamente inconstitucional, na medida em que empresas como a ora recorrida prestam serviço de comunicação, inserida na competência dos Estados, nos exatos termos do art. 155, inciso II, da CF/88.

Nesse contexto, se há todo um arcabouço normativo prevendo a incidência do ICMS sobre a prestação onerosa de serviços de comunicação, e se a interpretação dada ao tema por todos os Estados da Federação, baseada na natureza do serviço e em doutrina abalizada, é no sentido de que se trata de serviços de comunicação a título oneroso, inviável cogitar-se da relevância na fundamentação contrária.

Na verdade, entender que os serviços descritos nos autos não constituem serviços de comunicação, não estando no âmbito de abrangência do art. 155, inciso II, da Constituição Federal, é verdadeiro sofisma que atenta contra a própria natureza mesma das coisas, além de desconsiderar completamente o ordenamento jurídico-tributário.

Na verdade, serviço não é só a telecomunicação em si. Conforme previsto expressamente na Constituição Federal de 1988 (art. 155, inciso II), o ICMS incide sobre os serviços, e não apenas sobre a comunicação ou telecomunicação isoladamente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ainda que se considere o serviço suplementar ou de valor adicionado um mero ato preparatório, ele está literalmente incluído no conceito de "serviços de comunicação", porque, sem ele, não há sequer a possibilidade de prestar o serviço. Assim, esses serviços não só vêm possibilitar a oferta de telecomunicação, como se tornam indispensáveis para que esta ocorra, isto é, constituem, na verdade, sua *conditio sine qua non*.

Com efeito, o *caput* do art. 60, da Lei Geral de Telecomunicações (Lei nº 9.472/97) define o "serviço de telecomunicações" (espécie do gênero "comunicação") como "o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação", não se podendo, por conseguinte, excluir as atividades suplementares desse conjunto que integra o serviço de comunicação.

Importante, nesse ponto, tomar por empréstimo a obra do Professor ROQUE CARRAZA (ICMS - 4ª ed. Malheiros, São Paulo, 1998), transcrevendo sua lição constante nas páginas 115/116:

"... a regra-matriz deste ICMS é, pois, prestar serviços de comunicações. Não é simplesmente realizar comunicação.

(...)

"Note-se que o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a relação comunicativa, isto é, a atividade de, em caráter negocial, alguém fornecer, a terceiro, condições materiais para que a comunicação ocorra."

(...)

"O serviço de comunicação tributável por meio de ICMS se perfaz com a só colocação à disposição do usuário dos meios e modos aptos à transmissão e recepção de mensagens". (grifou-se)

E arremata o douto tributarista: "... quando pessoa (física ou jurídica) mantém em funcionamento o sistema de comunicações, consistente em terminais, centrais, linhas de transmissão, satélites etc., ... 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" (idem).

Ora, é sabido que com a prática dos serviços suplementares ou de valor adicionado, as empresas colocam o usuário, automaticamente, em condições imediatas de utilizar o serviço tributável e, se a concessionária exige, nesse ato, uma contraprestação pecuniária em decorrência dessa disponibilidade, a qual constitui, na realidade, parcela da remuneração do serviço prestado, ou seja, do seu preço, se acham presentes, assim também, os elementos necessários à efetiva cobrança, pelo Estado, do correspondente imposto.

Evidencia-se, portanto, à toda prova que os serviços suplementares ou de valor adicionado se acham intimamente vinculados às prestações onerosas do serviço de telecomunicação, sobre as quais incide o ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O conteúdo essencial da hipótese de incidência, ou fato gerador, em questão, é o próprio serviço de comunicação (no caso específico de telecomunicação), não se podendo dissociar o "serviço" da "prestação", ou examinar esta última palavra de forma isolada, principalmente para o efeito de se determinar a base de cálculo do imposto.

Para tal base de cálculo não apenas o valor do "serviço", mas seu "preço" (que obviamente contém também a parcela correspondente ao lucro auferido pela prestadora do "serviço") é que deve servir de medida econômica destinada a apurar o imposto a ser recolhido aos cofres públicos, pois "o preço do serviço" (e, não, o valor que artificialmente se atribua à "prestação") é a base de cálculo do imposto.

Ademais, "fato gerador" e "base de cálculo" de imposto são institutos jurídicos distintos e próprios do direito tributário, sendo que a Constituição Federal transferiu à Lei Complementar, através do art. 146, inciso III, alínea "a", a competência para definir "fatos geradores" e "bases de cálculo" de tributo.

Foi o que fez a Lei Complementar nº 87/96, da qual não discrepa a própria legislação estadual, definindo o fato gerador do ICMS, no tocante à prestação do serviço de comunicação, sem deixar de estabelecer normas específicas para sua base de cálculo.

Dessa forma, a Lei Complementar nº 87/96 foi expressa em determinar (inciso III, art. 13) que "na prestação de serviço ... de comunicação ..." "a base de cálculo do imposto é ..." "o preço do serviço", bem como (alínea "a", inciso II, do § 1º, do art. 13) que "integra a base de cálculo do imposto ... o valor correspondente a ...seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas ...".

Em suma, todas as importâncias pagas pelo usuário ao prestador do serviço devem integrar a base de cálculo do imposto, em atendimento ao preceito constitucional, não se deixando, assim, ao alvedrio do contribuinte recolher o que quiser, a título de ICMS, principalmente quando, conforme ocorrido no caso dos autos, os valores cobrados se referem, inquestionavelmente, a atos necessários e indispensáveis à prestação do serviço de comunicação, ou que venham a possibilitar ou sejam úteis àquela prestação, ainda que não configurem, por si só, a hipótese de incidência tributária.

Assim não fosse, para pagar menos, bastaria que o contribuinte "minifaturasse" o valor da efetiva prestação e "superfaturasse" os gastos e condições materiais necessários ou úteis à ocorrência do fato tributado.

No caso dos autos, não há dúvida de que sem os serviços suplementares ou de valor adicionado (atividade-meio e preparatória) impossível seria prestar o serviço ao usuário, sendo que se ele paga por isso, por que não poderá o Fisco exigir que o respectivo valor seja computado no correspondente "período de apuração" do ICMS, para efeito de recolhimento do saldo devedor do imposto no prazo legal, que somente ocorre no período posterior?

Na verdade, a tese da Autuada representa uma fórmula destinada a abrir oportunidade a fácil e ilícita evasão fiscal, pois dependerá tão apenas do contribuinte de direito - a prestadora do serviço - a cobrança de parcelas, ou não, pela oferta de telecomunicação e efetiva prestação do serviço. E, de qualquer forma, tais parcelas

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

cobradas do usuário vêm denotar capacidade contributiva cujo princípio constitucional deve nortear e justificar a tributação e, não, o contrário, conforme o disposto no § 1º, do art. 145, da Constituição da República.

No tocante às rubricas LOCAÇÃO/ALUGUEL DE APARELHOS, a Impugnante argumenta em sua defesa que esses itens configuram nada mais que uma ATIVIDADE-MEIO, preparatória ou acessória ao serviço de telecomunicação propriamente dito.

Dessa forma, dever-se-ia então indagar: como admitir a qualidade de ATIVIDADE-MEIO, PREPARATÓRIA ou meramente ACESSÓRIA na consecução de serviços ditos “principais”, se tais rubricas são faturadas e recebidas MENSALMENTE nas contas dos usuários, ou seja, com habitualidade? Como admitir que uma atividade intitulada ATIVIDADE-MEIO, PREPARATÓRIA ou ACESSÓRIA possa deixar-se refletir *ad infinitum* nas faturas expedidas aos clientes e também na própria execução desses mesmos serviços, ou simplesmente até que se tenha por encerrado o contrato pactuado entre as partes?

Nesta linha de raciocínio, confira-se o entendimento do STJ nas lições grafadas pelo Exmo. Sr. Ministro do STJ, Teori Albino Zavascki, nas fundamentações do seu VOTO-VISTA proferido nos autos do RECURSO ESPECIAL Nº 760.230 - MG (2005/0101355-1) reproduzido às fls.400/401 da manifestação fiscal.

“...

4. TODAVIA, INCIDE ICMS SOBRE OS VALORES PAGOS MENSALMENTE A TÍTULO DE "TAXA DE MANUTENÇÃO E ADMINISTRAÇÃO - TMA", DENOMINAÇÃO DADA AO PREÇO PAGO PELO USUÁRIO PELOS SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DAS ESTAÇÕES DE RÁDIO-BASE, DAS TORRES DE TRANSMISSÃO E DOS SOFTWARES DE GERENCIAMENTO DO SISTEMA, TÍPICAMENTE COMPONENTES DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO E, POR ISSO MESMO, INTEGRANTES DA BASE DE CÁLCULO DO TRIBUTO. **NÃO SE TRATA DE RETRIBUIÇÃO EVENTUAL POR SERVIÇO PREPARATÓRIO OU ACESSÓRIO (GERALMENTE CARACTERIZADO COMO UM PAGAMENTO INICIAL, FIXO E ESPORÁDICO), MAS SIM UM PAGAMENTO MENSAL E CONTINUADO CORRESPONDENTE À PRÓPRIA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO PRINCIPAL DE COMUNICAÇÃO.**

... .

5.3. RELATIVAMENTE À DENOMINADA "TAXA DE MANUTENÇÃO E ADMINISTRAÇÃO - TMA", CONSOANTE ASSEVERA A RECORRENTE NOS EMBARGOS, A RECEITA DERIVADA DESSA COBRANÇA, QUE É PAGA MENSALMENTE PELO USUÁRIO (FL. 4), REFERE-SE AO "VALOR CORRESPONDENTE AOS SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO DAS ESTAÇÕES DE RÁDIO-BASE, DAS TORRES DE TRANSMISSÃO, DOS SOFTWARES DE GERENCIAMENTO DO SISTEMA E DOS RÁDIOS" (FL. 5), POR ISSO TEM A FUNÇÃO DE "COBRIR OS CUSTOS DE MANUTENÇÃO DOS EQUIPAMENTOS UTILIZADOS NA COMUNICAÇÃO ENTRE OS RÁDIOS E DOS PRÓPRIOS RÁDIOS (...)" (FL. 4).

TAL "TAXA", COMO SE PERCEBE, NÃO CONSTITUI UM SERVIÇO EM SI, MAS SIM O PREÇO PAGO MENSALMENTE PELO USUÁRIO EM CONTRAPRESTAÇÃO AOS SERVIÇOS INDICADOS PELA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

EMBARGANTE. ORA, NÃO HÁ DÚVIDA DE QUE A ATIVIDADE PRINCIPAL DAS EMPRESAS DE COMUNICAÇÕES, INCLUÍDAS AS AUTORIZADAS PARA O SERVIÇO MÓVEL ESPECIALIZADO - SME, É A PRESTAÇÃO DO SERVIÇO ONEROSO DE FORNECIMENTO, EM CARÁTER CONTINUADO, DAS CONDIÇÕES MATERIAIS PARA QUE OCORRA A COMUNICAÇÃO ENTRE O USUÁRIO E TERCEIRO (NAS PALAVRAS DE GRECO, "FORNECENDO O 'AMBIENTE DE COMUNICAÇÃO' "). PORTANTO, ESSE É O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTÁVEL PELO ICMS. POIS BEM: A REFERIDA "TAXA", PAGA MENSALMENTE PELO USUÁRIO, RETRIBUI JUSTAMENTE ESSE SERVIÇO. ELA REMUNERA, CONFORME AFIRMAÇÃO DA PRÓPRIA RECORRENTE/EMBARGANTE, A MANUTENÇÃO DA INFRA-ESTRUTURA NECESSÁRIA À DISPONIBILIZAÇÃO DO SME (= MANUTENÇÃO DAS ESTAÇÕES DE RÁDIO-BASE, DAS TORRES DE TRANSMISSÃO, DOS SOFTWARES DE GERENCIAMENTO DO SISTEMA). NÃO SE TRATA, NESSE SENTIDO, DE RETRIBUIÇÃO EVENTUAL POR SERVIÇO PREPARATÓRIO OU ACESSÓRIO (GERALMENTE CARACTERIZADO COMO UM PAGAMENTO INICIAL, FIXO E ESPORÁDICO), MAS SIM UM PAGAMENTO CONTINUADO CORRESPONDENTE À PRÓPRIA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO PRINCIPAL DE COMUNICAÇÃO.

EM RAZÃO DESSA SUA NATUREZA - DE PREÇO PELA CONTRAPRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO -, O VALOR DA REFERIDA "TAXA DE MANUTENÇÃO E ADMINISTRAÇÃO - TMA" INTEGRA, SEM DÚVIDA, A BASE DE CÁLCULO DO ICMS."
(GRIFOU-SE).

Como bem assinalou a Fiscalização, no que tange estritamente ao item LOCAÇÃO ou ALUGUEL DE EQUIPAMENTOS (estações SMP ou SMC, PABX), não é dado a nenhum usuário dos serviços de comunicação/telecomunicação o direito de contratar distintamente a cessão de uso de aparelho ou equipamento e a contraprestação propriamente dita dos serviços.

Isto, por uma questão de lógica simples, o contrato há de ser firmado por inteiro. O que importa e interessa, de fato, ao usuário, é ter a possibilidade de auferir e de poder utilizar de todos os serviços, unicamente.

Mais ainda, na esteira de confirmar o entendimento ora sustentado pela Autuada, ao cliente/usuário, não é ao menos permitida ou admitida a possibilidade de alugar determinado aparelho ou equipamento de uma operadora "A" e ter o serviço prestado por outra operadora "B", se assim o convier, ou seja, nenhuma empresa que atua neste segmento econômico admite receber exclusivamente o valor contratado a título de locação de equipamento, sem contudo, oferecer obrigatoriamente embutida a respectiva prestação dos seus serviços.

Resta ao usuário, tão somente, a possibilidade de aquisição ou compra do aparelho, se assim o desejar, acrescidos, no entanto, de todos os impostos incidentes na respectiva transação.

Nesta linha de entendimento, tem-se clara a assertiva de que os valores faturados e recebidos a título de locação/aluguel de aparelho, como também os demais itens nominados como serviços suplementares (ou acessórios), são adesivos,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

complementares, inerentes e indispensáveis à prestação dos serviços pela operadora ou, ao menos, visam precipuamente, assegurar ao cliente/usuário a melhor forma de fruição de todos os serviços por ela disponibilizados.

Não se justifica, portanto, a cobrança separada ou autônoma na nota fiscal ou fatura, na tentativa de se evitar a exação. É que se aplicam, *ipso facto* de maneira direta e indubitável, as disposições vigentes à época, do parágrafo 4º do art. 43 e art. 50 do RICMS/02, confirmam-se:

“Art. 43 - (...)”

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

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

(...)

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

Outro não foi o entendimento da Câmara Especial desse Conselho de Contribuinte de Minas Gerais, conforme se depreende da decisão tomada no Acórdão 2.629/02/CE e 3.085/05/CE, transcrições parciais às fls.402/404.

E agora também, mais recentemente nos autos do PTA anteriormente formalizado contra este mesmo Sujeito passivo, reconhecendo definitivamente a legitimidade da cobrança na decisão tomada no Acórdão 3.592/10/CE, transcrição parcial às fls. 404/405.

Quanto aos itens de “AJUSTES”, os quais estão identificados por: *ajustes de chamadas, ajustes de uso de serviços, ajustes de franquia conta fixa, ajustes G01-G08 Threshold 1 e ajustes de mensalidades/franquias*, afirma a Impugnante que tais valores não são cobrados dos seus clientes por se referirem a contestações de serviços prestados, cujas importâncias foram estornadas no livro de Registro de Apuração – LRAICMS.

Conforme a legislação que regula a matéria “estorno de débitos contestados” (§§ 3º ao 9º da Cláusula terceira do Convênio ICMS 126/98), o estorno do ICMS destacado indevidamente poderá se processar de três formas distintas, a saber: a) lançamento no próprio documento fiscal, leia-se, NFST, de item contendo a descrição da ocorrência e as correspondentes deduções do valor do serviço, da base de cálculo e do respectivo imposto, com sinal negativo (-); b) através de apresentação à repartição fazendária competente de pedido de autorização para recuperação do imposto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

indevidamente recolhido e emissão de respectiva NFST global; c) por meio de pedido de restituição de indébito, nos termos da legislação tributária.

Da análise dos documentos fiscais, por exemplo, os documentos de fls. 60 a 61, se constata que os valores constantes da exigência referente à rubrica AJUSTES representaram sempre somas ou adições às faturas, cujos acréscimos compõem o total da NFST emitida, juntamente com a cobrança dos demais itens de serviços que foram prestados.

Portanto, não há dúvidas que esses ajustes significaram receita efetiva para a Autuada e não devem ser excluídos do levantamento.

Como anteriormente delineado, compreende os autos diversos itens que compõem os serviços de telecomunicações executados na acepção originária como propriamente definido na Lei Geral das Telecomunicações (nº 9.472/97), e outros, relativos a serviços suplementares e de valor adicionado, também contemplados nos autos como verdadeiros serviços de telecomunicações na acepção derivada, ou seja, de forma adesiva, vinculada e complementar, mas indispensáveis e indissociáveis quanto aos primeiros.

Dessa maneira, todos os itens que compreendem o trabalho fiscal, a pretexto de quaisquer denominações que lhes sejam dadas (principais ou acessórios), por si só, perfazem, modificam ou complementam, indiscutivelmente, a totalidade dos serviços de comunicação/telecomunicação, não carecendo nenhum deles de uma análise simplista, unitária e isolada, mesmo porque, todos esses serviços (principais ou não), são comercializados e disponibilizados ao cliente da operadora através de um único instrumento contratual do pacote de serviços.

Noutro modo, conforme a própria lei geral do ICMS constitui fato gerador do ICMS, a prestação de serviço de COMUNICAÇÃO por qualquer meio (no sentido “gênero”), defluindo (como “espécies”) as formas de comunicação VISUAL (outdoor, placas, painéis, etc), POSTAL (correio), e a própria TELECOMUNICAÇÃO (processo eletromagnético).

Segundo a LGT (Lei nº 9.472/97), que, a priori, não dispõe de competência normativa para definir a hipótese de incidência do ICMS, o serviço de valor adicionado – SVA, não constitui serviço de telecomunicação (§ 1º. do art. 61). Entretanto, as facilidades adicionais ou suplementares quando incorporadas ao serviço de telecomunicação propriamente dito, interferem, indubitavelmente, em todos os processos e modos que norteiam a comunicação, ainda que traduzida no sentido lato *sensu*.

Ademais, o ato do prestador de serviço de disponibilizar a terceiros (eletronicamente ou não) os meios necessários para que a COMUNICAÇÃO ocorra (e não apenas a TELECOMUNICAÇÃO, como processo eletromagnético), constitui, conforme a Lei Complementar nº 87/96 o fato gerador do imposto estadual.

Por seu turno, a Súmula 350 do STJ - “O ICMS não incide sobre o serviço de habilitação de telefone celular” e a Súmula 31 do STF - “É inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza -

ISS sobre operações de locação de bens móveis” -, colacionadas pelos doutos patronos da Impugnante, estas analisaram, à época dos fatos, os temas específicos delineados nas respectivas ementas, não compreendendo, necessariamente, o objeto da presente discussão.

Diante do exposto, só se pode concluir que os serviços constantes dos autos, como etapa integrante da prestação de serviço de comunicação, constituem hipótese de incidência do ICMS, normalmente já tributada desde a implantação do sistema tributário da Constituição de 1988, de acordo com o disposto no art. 155, inciso II, e todas as importâncias pagas ao prestador do serviço pelo usuário, não apenas pela, mas para a execução do serviço, devem integrar a base de cálculo do imposto.

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 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

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

No tocante à penalidade isolada por descumprimento de obrigação acessória, a matéria foi objeto de análise pela 3ª Câmara de Julgamento, que à unanimidade de votos decidiu pela exclusão da penalidade capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, por meio do Acórdão nº 19.434/10/3ª.

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 em separado, cuja fundamentação foi a mesma para sustentar a presente decisão, pedindo, dessa forma, permissão ao eminente Conselheiro para adotá-la, salvo alterações pertinentes.

“No caso dos autos, foi aplicada a penalidade prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, abaixo transcritos:

Lei nº 6.763/75

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 daquele Acórdão, 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 amostra das notas fiscais acostadas aos autos às fls. 35/112, a Autuada 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 a Autuada 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.

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 da Autuada, evidentemente com a aquiescência do Fisco, uma vez que ele poderia ter emitido notas fiscais para cada modalidade.

Assim, pode-se facilmente constatar que a Autuada em nenhum momento tenta ocultar do Fisco ou criar-lhe dificuldade em verificar quais serviços presta e cobra, o valor de cada serviço está perfeitamente discriminado e quando entende tributável pelo ICMS, em todos os casos, o valor do serviço coincide com o valor base de cálculo. Não 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. A Autuada, por razões que expõe em sua Impugnação, não concorda que estes serviços sejam tributados pelo ICMS e, assim, indica “zero” como base de cálculo e alíquota do imposto em relação aos serviços ora autuados.

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

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

Desse modo, com a devida *venia*, 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, não aplicava a penalidade prevista no art. 54, inciso VI, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, em situações semelhantes ao presente caso, porque ela não é adequada para tal situação.

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 arts. 107 a 112. Neste contexto, a legislação tributária será interpretada nos moldes descritos nos arts. 108 a 112. Em seguida, persistindo dúvidas, aplicam-se as regras gerais do direito.

O brocardo jurídico "in dubio pro-reu", encontra-se presente na interpretação da legislação tributária, mais especificamente no art. 112 do CTN, admitindo-se a tese do "in dubio contra fiscum".

De início cabe diferenciar o sentido de interpretação e integração da legislação tributária. O art. 108 do CTN cuida de regras de integração da legislação tributária, ou seja, diante da ausência de dispositivo legal, busca-se, na ordem indicada no artigo, princípios que possam ser aplicados na correlação entre o fato e a norma de direito. Quer dizer, utiliza-se de outros conceitos jurídicos para aplicação da regra (normalmente dentro do texto tributário).

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

Para isso, são consagradas algumas regras de interpretação, consideradas autênticas, extensivas ou restritivas. Dentre elas destacam-se: a) literal ou gramatical; b) lógica; c) sistemática; d) histórica e e) finalística ou teleológica.

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

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

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

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

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

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

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 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)**

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)** (grifou-se)

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

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, inciso 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 art. 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.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 Decreto 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 apenas 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 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.”

Registre-se, por oportuno, que a Advocacia-Geral do Estado interpôs Recurso de Revisão contra a decisão exarada no Acórdão nº 19.434/10/3ª 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).

Pelo exposto, exclui-se a penalidade isolada exigida no Auto de Infração, por inaplicável à espécie.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de documento pedindo o adiamento do julgamento, formulado pela Autuada em petição de 11/05/11. Em seguida, registra-se que o procurador da Impugnante, Dr. Gustavo Lanna Murici, manifestou-se da Tribuna, pela desistência do pedido. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6763/75. Vencido, em parte, o Conselheiro André Barros de Moura, que o julgava parcialmente procedente, para excluir, ainda, as exigências relativas aos serviços de bloqueio, assinatura, adesão, locação e aluguel. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Gustavo Lanna Murici e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Adriano Antônio Gomes Dutra. Participaram do julgamento,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

além dos signatários, os Conselheiros Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor) e André Barros de Moura.

Sala das Sessões, 12 de maio de 2011.

**Maria de Lourdes Medeiros
Presidente**

**José Luiz Drumond
Relator**

CC/MIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.054/11/3ª
PTA/AI: 01.000166750-94 Rito: Ordinário
Impugnação: 40.010128275-68
Impugnante: Tim Nordeste S/A
IE: 062795318.00-05
Proc. Suj. Passivo: Daniela Silveira Lara/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-1

Voto proferido pelo Conselheiro André Barros de Moura, 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.

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS por ter a Contribuinte prestado serviços de comunicação/telecomunicação e demais serviços suplementares acobertados por notas fiscais de Serviço de Telecomunicações, modelo 22, sem o destaque do ICMS, uma vez que as prestações de serviço ocorreram ao indevido abrigo da isenção ou não incidência do imposto.

A questão discutida no presente PTA já foi objeto de apreciação no acórdão 18.681/10/2ª, decisão da qual participou este Conselheiro, sendo certo que os fundamentos ali consignados, serão utilizados como fundamento do presente voto vencido, salvo pequenas alterações.

No que diz respeito ao cerne da discussão, o que se vê dos autos é que o Fisco enxerga como serviços de comunicação/telecomunicação, as rubricas que enumera no feito fiscal e, neste pormenor, ousa-se aqui discordar, “*data venia*”.

Veja-se da relação constante dos autos que o Fisco está a exigir e enxergar como serviços de comunicação/telecomunicação, “locação”, “assinatura”, “bloqueio”, “adesão” e “aluguel”.

Contudo, tais rubricas não são serviço de comunicação/telecomunicação.

A “Locação” e o “Aluguel”, por exemplo, não são serviços de comunicação e este entendimento já foi consagrado pelo Supremo Tribunal Federal e reconhecido inclusive no brilhante voto vencido da Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão quando do feito fiscal nº 01.000151371-11, acórdão nº 3.350/08/CE, abaixo transcrito:

“1. aluguel e locação de aparelhos e equipamentos.

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

Art. 5º - O imposto não incide sobre:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)"

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

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

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

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

Pimenta Bueno, com propriedade, sentencia:

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

Mas, a prevalecer a tese do Fisco, restaria violado também o Princípio da Especificação Conceitual (ou Tipicidade Cerrada).

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

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

A Carta Magna, ao adotar a discriminação rígida de competência tributária, torna inviável que o legislador infra-constitucional ou o próprio intérprete venham a manipular conceitos por ela utilizados, consagrando, assim, o pensamento conceitual no Direito Tributário, pelo que o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou sobre a desnecessidade do art. 110, do Código Tributário Nacional, que estatui que "*A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias*",

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

uma vez que tal dispositivo constitui apenas uma interpretação do que já encontra-se expresso pelos principais princípios e limitações constitucionais do poder de tributar.

O saudoso mestre Geraldo Ataliba já ensinava que:

"Não adianta ter Poder Judiciário, se não houver a exigência de igualdade. Não adianta ter Poder Legislativo democrático. Não adianta representatividade. Não adiantam as balizas para o Poder Executivo. Não adianta o habeas corpus, o mandado de segurança, nada, quando não houver o princípio da igualdade". (A isonomia, a propriedade privada e o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Revista de Direito Tributário. ano 5. n.º 15/16. jan./jun. de 1981)".

A rubrica “bloqueio” não representa um “serviço”, pois, em nada contribui à consecução do serviço de comunicação/telecomunicação e sim o contrário, contribui no sentido deste serviço não ocorrer.

A “assinatura” e “adesão”, na mesma esteira de entendimento, reputam-se, não afetas ao conceito de serviço de comunicação/telecomunicação porque, de fato, estes serviços dizem respeito à contratação dos referidos serviços, não podendo com eles se confundir.

Nesta linha, reputa-se que tais rubricas aqui lançadas estão fora do alcance de tributação pelo ICMS pelas razões supracitadas, devendo, portanto, as exigências a elas relativas serem excluídas do crédito tributário.

Sala das Sessões, 12 de maio de 2011.

**André Barros de Moura
Conselheiro**