

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 4.308/14/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000184537-81  
Recurso de Revisão: 40.060136086-27  
Recorrente: Tim Celular S.A.  
IE: 062265683.00-86  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

### **EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - BASE DE CÁLCULO - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS.** Imputação fiscal de recolhimento a menor de ICMS, em face de a Recorrente não ter submetido à tributação serviços de telecomunicações realizados por meio de planos e/ou pacotes pós-pagos de serviços. Procedimento fiscal respaldado pelos arts. 146, inciso III, alínea “a” e 155, inciso II da Constituição Federal de 1988, pelos arts. 2º, inciso III, 12, inciso VII e 13, inciso III da Lei Complementar n.º 87/96 e pelos art. 42, inciso I, alínea “a” e 43, inciso X, § 4º do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Infração caracterizada em parte. Corretas as exigências remanescentes de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75. Mantida a decisão recorrida.

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL - FALTA DE INDICAÇÃO/REQUISITO – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO.** Imputação de descumprimento de obrigação acessória configurada pelo fato de a Recorrente ter deixado de destacar nas notas fiscais de serviços de telecomunicações realizados por meio de planos e/ou pacotes pós-pagos, a parcela correspondente ao ICMS devido. Exigência de Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei n.º 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI alínea “F” da Parte Geral do RICMS/02. Crédito tributário reformulado pelo Fisco. Exclusão da multa isolada incidente sobre o serviço de “Auxílio à Lista”, por inaplicável à espécie. Mantida a decisão recorrida.

Recurso de Revisão conhecido e não provido por maioria de votos.

### **RELATÓRIO**

#### **Da Decisão Recorrida**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2008 a agosto de 2010, em virtude da falta de inclusão na base de cálculo de valores de prestações de serviços de telecomunicações realizados por meio de planos e/ou pacotes pós-pagos de serviços ao indevido abrigo da isenção ou não incidência e, portanto, sem o destaque do ICMS devido nas respectivas prestações.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exigência de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 54, inciso VI.

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 21.325/14/3ª, por unanimidade de votos, julgou parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pela Fiscalização às fls. 782/813 e, ainda, para excluir a multa isolada relativa à parcela dos serviços de "Auxílio à Lista", por inaplicável à espécie.

### **Das Razões da Recorrente**

Inconformado, o Sujeito Passivo interpõe, tempestivamente, Recurso de Revisão (fls. 1.053/1.073), por intermédio de procurador regularmente constituído.

Afirma que a decisão recorrida se revela divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 4.099/13/CE e 20.511/12/3ª (cópias às fls. 1.077/1.135).

Requer seja conhecido e provido seu Recurso de Revisão.

### **Do Parecer da Assessoria**

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 1.139/1.143, opina em preliminar, pelo conhecimento do Recurso de Revisão e, quanto ao mérito, pelo seu não provimento.

---

## **DECISÃO**

### **Da Preliminar**

Superada, de plano, as condição de admissibilidade capitulada no art. 163, inciso II do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, uma vez que se trata de PTA do rito ordinário, cumpre verificar o atendimento também da segunda condição estatuída no citado dispositivo legal, relativa à divergência jurisprudencial.

Para efeito de se avaliar a admissibilidade do Recurso, deve-se ressaltar que esta espécie de Recurso de Revisão tem como pressuposto de cabimento a existência de decisões divergentes quanto à aplicação da legislação tributária, sobre a mesma matéria e sob as mesmas circunstâncias/condições, proferidas pela mesma ou por outra Câmara de Julgamento deste Órgão Julgador, podendo ser também pela Câmara Especial.

Nesse sentido, o objetivo buscado pelo Órgão Julgador é o da uniformização das decisões, evitando que as Câmaras decidam de forma diferente sobre determinada matéria.

A Recorrente afirma que a decisão recorrida revela-se divergente das decisões proferidas nos seguintes acórdãos indicados como paradigmas: 4.099/13/CE e 20.511/12/3ª.

Com relação ao Acórdão n.º 4.099/13/CE, a divergência apontada pela Recorrente diz respeito à inclusão dos valores relativos aos descontos incondicionais na formação da base de cálculo do imposto a título de substituição tributária.

No entanto, da análise das duas decisões, constata-se que não se encontra caracterizada divergência entre as decisões quanto à aplicação da legislação tributária tendo em vista que os lançamentos cuidam de situações fáticas e tributárias distintas.

No que se refere à decisão proferida no Acórdão nº 20.511/12/3ª, ressalta-se, *a priori*, que citada decisão foi submetida à reapreciação pela Câmara Especial, em sede recursal, não sofrendo qualquer modificação, conforme Acórdão nº 3.953/12/CE, estando, por conseguinte, apta a ser analisada quanto ao cabimento do recurso.

*In casu*, tanto a decisão recorrida quanto a apontada como paradigma cuidam de recolhimento a menor de ICMS decorrente da não inclusão, na base de cálculo do imposto, de parcelas sujeitas à incidência de ICMS, sendo exigida, além da diferença de imposto, a penalidade por descumprimento de obrigação acessória prevista no inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75.

A decisão recorrida manteve, em parte, a exigência da penalidade enquanto que na decisão apontada como paradigma a citada penalidade foi excluída sob o fundamento de ser inaplicável à espécie.

Dessa forma, verifica-se, sem muito esforço, que se encontra caracterizada divergência entre decisões quanto à aplicação da legislação tributária, reputando-se atendida a segunda condição prevista no inciso II do art. 163 do RPTA (divergência jurisprudencial), comprovando-se o preenchimento cumulativo das condições, conforme previsto no dispositivo legal.

Via de consequência, verifica-se que se encontram configurados os pressupostos de admissibilidade para o Recurso de Revisão.

#### **Do Mérito**

Considerando que a fundamentação do Acórdão recorrido não se contrapõe à decisão ora tomada por esta Câmara Especial e, por consequência, vai ao encontro das discussões alinhavadas nesta sessão de julgamento, transcreve-se aquela decisão, com as adequações pertinentes, conforme disposto a seguir.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro de 2008 a agosto de 2010, em virtude da falta de inclusão na base de cálculo de valores de prestações de serviços de telecomunicações realizadas por meio de planos e/ou pacotes pós-pagos de serviços ao indevido abrigo da isenção ou não incidência.

O trabalho fiscal foi realizado mediante conferência de livros, documentos e arquivos eletrônicos de apresentação obrigatória previstos no SPED/EFD e Convênio ICMS n.º 115/03.

Os documentos fiscais emitidos, sem o destaque do ICMS relativo às parcelas mencionadas, consignaram operação amparada pela isenção ou não incidência tributária.

A Recorrente, como já o fizera na fase impugnatória, sustenta a necessidade de redução da totalidade dos valores referentes aos descontos incondicionais sobre a prestação de serviço e, supletivamente, a não incidência do ICMS sobre parte dos

serviços autuados, que se caracterizam como serviços acessórios, tais como: ajuste de chamadas, ajuste de uso de serviços, ajuste de mensalidade/franquias, auxílio à lista e recarga programada.

Destaca, ainda, que outras prestações isentas demandam exclusão do rol elaborado pela Fiscalização, uma vez que não foram contempladas na reformulação do crédito tributário.

No que concerne à incidência do ICMS sobre as rubricas denominadas pela Autuada, ora Recorrente, de serviços acessórios, cumpre destacar que a exigência do imposto sobre as prestações de serviços de comunicação relacionadas nos autos decorre do disposto no art. 155, inciso II da Constituição Federal de 1988, e está amparada no art. 6º, inciso XI da Lei n.º 6.763/75, que estabelece as hipóteses de ocorrência do fato gerador do ICMS:

Art. 6º - Ocorre o fato gerador do imposto:

(...)

XI - na geração, na emissão, na transmissão, na retransmissão, na repetição, na ampliação ou na recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada no exterior, ressalvado o serviço de comunicação realizado internamente no estabelecimento pelo próprio contribuinte;

(...)

Também é notório que o fato gerador do ICMS sobre as prestações de serviços de comunicação, consoante o disposto no inciso III do art. 2º da Lei Complementar n.º 87/96, não se manteve atado apenas ao serviço de transmissão de comunicação, se estendendo a todas as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. E, assim sendo, as receitas auferidas pela Recorrente e aqui tributadas são decorrentes da efetiva prestação de serviço de comunicação.

Assim, para apuração da base de cálculo para a tributação do ICMS na prestação de serviços de telecomunicação, devem ser incluídos todos os valores cobrados dos clientes pela Autuada, ora Recorrente, e que estejam relacionados intrinsecamente com a prestação do serviço.

Tal entendimento é derivado do fato de que o legislador, ao definir que na base de cálculo do ICMS devido em razão da prestação do serviço de comunicação incluem-se todas as importâncias recebidas do tomador do serviço, faz incidir o imposto estadual sobre toda a receita auferida pelo contribuinte relacionado com o exercício da atividade de prestação de serviço de comunicação. Resumindo, todas as importâncias recebidas do tomador do serviço de comunicação em decorrência da prestação de serviço são objeto de incidência do ICMS.

No caso das rubricas identificadas pela Recorrente como serviços acessórios (ajuste de chamadas, ajuste de uso de serviços, ajuste de mensalidade/franquias, auxílio à lista e recarga programada), em face do Parecer exarado pela Advocacia-Geral do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Estado, não pode ser acatada a tese de que tais itens compõem o objeto do Mandado de Segurança n.º 1.000.10.002977-6/600 que afastou a cobrança do ICMS sobre as atividades-meio, como adesão, habilitação, ativação e outras similares, em face do despacho da AGE (fls. 887/889).

A rubrica denominada de “Ajustes” não pode ser enquadrada como uma atividade-meio, meramente preparatória ou suplementar aos serviços de telecomunicações, não condiz com a realidade dos fatos.

Por atividade-meio, preparatória ou intermediária, a própria decisão no Mandado de Segurança n.º 1.000.10.002977-6/600 incumbiu-se de contextualizar, oferecendo como limites os serviços de adesão, habilitação, ativação, ou seja, atividades estas conceitualmente realizadas antes mesmo da disponibilização dos serviços de telecomunicações propriamente dito.

Por serviço suplementar, 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, assim o define:

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.

O Auto de Infração contempla a cobrança das rubricas de “Ajustes de Chamadas” (telefônicas), “Ajustes de Uso de Serviços” e “Ajuste de Mensalidades/Franquias”. Tais rubricas não podem ser classificadas como atividade-meio, preparatória ou suplementar, pois, significam que o serviço de telecomunicação/comunicação foi utilizado pelo usuário com a respectiva cobrança das mensalidades, franquias, das chamadas telefônicas e dos demais serviços oferecidos pela Autuada, ora Recorrente, nos seus Planos ou Pacotes de serviços então comercializados.

Certo é que os ajustes podem ser realizados para mais ou para menos, constituindo-se de um débito ou crédito do cliente, e estão representados nos diversos documentos fiscais colacionados por amostragem, como positivos (+) ou negativos (-).

Contudo, no caso dos autos, nos documentos juntados, percebe-se que a rubrica “Ajuste” (de chamadas, mensalidades, franquias e uso de serviços), se refere a valores (+) positivos, como sendo de acréscimos representativos de cobranças realizadas a menor de certos e determinados serviços, constituindo-se, dessa maneira, de valores contabilizados a débito do cliente, passíveis de comporem a base de cálculo do ICMS.

No caso dos autos, todos os valores constantes das rubricas de “Ajustes” representaram somas ou adições nas faturas por serviços efetivamente utilizados e consumidos pelo usuário.

Assim, como se observa nas Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicações (NFST) que integram os autos, esses ajustes significaram receita efetiva para a empresa e não estão embutidos no rol dos denominados serviços que eventualmente podem integrar as chamadas atividades-meio, intermediária ou preparatória.

Por sua vez, os serviços de “Auxílio à Lista” compreendem os serviços de fornecimento de informações ao usuário/cliente. Esse tipo de serviço enquadra-se no conceito de serviço de valor adicionado, proporcionando a troca de informações entre dois pontos distintos.

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

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

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

Nessa toada, o art. 89 do Regulamento do Serviço Telefônico Fixo Comutado, aprovado pela Resolução da Anatel n.º 85, de 30 de dezembro de 1998, ao tratar de outras formas de receitas alternativas dispõe que:

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

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

Portanto, o serviço de “Auxílio à Lista” também não está embutido no rol dos denominados serviços que eventualmente podem integrar as chamadas atividades-meio, intermediária ou preparatória, pois, conforme o conceito, ele integra e acrescenta especificamente determinado serviço de telecomunicação.

Quanto ao item de “Recarga Programada”, a Recorrente se limita a dizer que o valor foi integralmente tributado no momento da disponibilização da recarga a um terminal pré-pago indicado pelo cliente. No entanto, não há nos autos qualquer prova para sustentar tal alegação.

Importa destacar que seria perfeitamente possível a indicação, ainda que por amostragem, de quais telefones ou terminais pré-pagos tais valores foram creditados, indicando-se, ainda, as respectivas notas fiscais da série “G” que compuseram esse

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

serviço, não se esquecendo de relacioná-las às notas fiscais das séries “AA” ou “U” emitidas, que são próprias dos serviços pós-pago.

Dessa feita, por total falta de prova das alegações da Autuada, ora Recorrente, o serviço de recarga programada não se submete aos termos da respeitável decisão judicial anteriormente mencionada.

Conclui-se, assim, que todos os serviços foram disponibilizados aos usuários/clientes por meio dos planos/pacotes de minutos comercializados, onde se destacam especialmente, conforme o Anexo “A” da reformulação, os serviços de chamadas ou ligações, pacote compartilhado, plano Nosso Modo, pacote de dados, pacotes de minutos, etc.

Por certo, fica patente que a Fiscalização preocupou-se em constituir estritamente créditos tributários recolhidos a menor inerentes à atividade-fim do contribuinte, passíveis de enquadramento como verdadeiros serviços de telecomunicações, não tendo havido qualquer desrespeito ao Mandado de Segurança n.º 1.000.10.002977-6/600.

Por outro lado, cumpre destacar que todos os serviços destinados à Universidade Federal de Ouro Preto - UFOP foram objeto de exclusão do lançamento, por ocasião da reformulação do crédito tributário.

A Autuada, ora Recorrente, sustenta, entretanto, de maneira genérica, a ocorrência de prestação de serviço a outros destinatários isentos, invocando o disposto no RICMS/02.

Entretanto, a listagem que acompanha o Auto de Infração (Anexos 2, 2A e 2B), bem como a grande amostragem das NFST juntadas aos autos, identificam individualmente todos os destinatários tomadores dos respectivos serviços e a Autuada, ora Recorrente, apesar de alegar o fato, não trouxe provas ou apontamentos do fato alegado. Veja-se que ela também não apontou quais seriam as outras situações que, como no caso da Universidade Federal de Ouro Preto - UFOP, seriam passíveis de exclusão.

Mas, ainda assim, cuidou a Fiscalização de demonstrar que outros serviços prestados pela Autuada, ora Recorrente, e destinados a diversos outros Órgãos ou Entidades isentas, foram excluídos do presente levantamento durante o seu desenvolvimento, como as prestações realizadas para: Prefeituras e Câmaras Municipais, Consulados, Secretarias de Governo, Universidades Federais, cujas NFST estão devidamente identificadas nos registros eletrônicos manipulados (total de 28.813.481) e que compõem o arquivo digital do auditor fiscal na DFBH/1.

A título de exemplo, a Fiscalização aponta NFST que não fez parte do levantamento por respeito à imunidade constitucional ou situações especiais de isenção, que estão fora dos Anexos n.ºs 2, 2A e 2B, como as prestações para: Câmara Municipal de Açucena, Prefeitura Municipal de Presidente Olegário e Consulado da República da Argentina (fls. 873/874).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, conclui-se que todos os destinatários de serviços de telecomunicações nas situações especiais de isenção ou imunidade foram excluídos deste lançamento.

Noutro giro, a Autuada, ora Recorrente, alega que a auditoria executada acaba por fazer incidir o imposto sobre parcelas que já foram objeto de tributação antecipada na modalidade de substituição tributária, citando as rubricas de “cobrança de parcela de aparelho celular e cartões inteligentes SIM Card”.

Todos os itens que dizem respeito à cobrança de receitas que não se referem exclusivamente a serviços de comunicação ou telecomunicação, não fizeram parte deste lançamento. Como nos exemplos anteriores, resta claro a não exigência de tributo e acréscimos sobre as cobranças denominadas de “parcelas de aparelho, parcelamento de aparelho ou cobrança Tim Chip” (Notas Fiscais n.ºs 000.049.974-U, 000.075.438-U, 000.048.985-U, 000.145.224-AA e 000.109.122-U).

A metodologia utilizada no trabalho não partiu simplesmente da soma de parcelas positivas existentes nas NFST, mas da análise individual e criteriosa de cada rubrica específica que compõe todos os serviços de comunicação disponibilizados pela Autuada, ora Recorrente, aos seus clientes.

Dessa forma, nenhum produto ou mercadoria gravado ou não por substituição tributária, está contido no rol resumido e especificado nos Anexos 1, 1A e 1B do presente lançamento, após reformulação levada a efeito às fls. 800/803, restringindo-se as exigências à prestação de serviço de comunicação.

Solicita, também, a Recorrente que todas as parcelas de descontos incondicionais sejam deduzidas da apuração da base de cálculo da prestação de serviço de comunicação.

A Autuada, ora Recorrente, no período do levantamento fiscal, conforme comprovam as notas fiscais acostadas aos autos, praticou diversas modalidades de descontos aos seus clientes, representados sempre pelos Valores Negativos nas NFST, dentre os quais se destacam: desconto promocional, desconto pacote GPRS, desconto sobre serviços, desconto assinatura plano, outras OCCS, desconto plano de serviços, desconto projeto X, desconto serviço CredCorp, descontos de venda de aparelhos, crédito financeiro ajuste impostos, desconto combo, desconto Tim+SKY, dentre outros.

Saliente-se que os Anexos 1, 1A e 1B, antes e após a reformulação procedida às fls. 800/803, identificam um a um todos os serviços e/ou planos/pacotes que foram levantados e que de alguma forma recolheu-se o ICMS a menor.

O trabalho fiscal ora analisado exige diferença de ICMS sobre todos os tipos de serviços ou planos/pacotes que foram disponibilizados pela Autuada, ora Recorrente, aos seus clientes, mas tão somente de uma parte ou parcela que deixou de ser tributada.

Nesse contexto, nem todos os valores negativos expressos nas notas fiscais devem ser objeto de dedução como pretende a Recorrente, mas apenas aqueles que direta ou indiretamente estão vinculados aos serviços objeto de exigência no presente trabalho.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A divergência de entendimento entre as partes está centrada exatamente nessa questão, uma vez que a Autuada, ora Recorrente, busca a dedução de todos os descontos, mesmo em relação àqueles não vinculados aos serviços tributados pela Fiscalização.

Comparando as rubricas e os respectivos descontos concedidos em diversas notas fiscais, inclusive a Nota Fiscal n.º 000.145.224, citada expressamente pela Autuada, ora Recorrente, (fls. 849), a Fiscalização demonstra que os descontos não expurgados na fase de análise da impugnação não se referem aos serviços cobrados no Auto de Infração. Destaca-se a seguir, a título de exemplo, os fatos concretos relativos à Nota Fiscal n.º 000.049.947, no valor total de R\$ 975,84 (novecentos e setenta e cinco reais e oitenta e quatro centavos):

### **Nota Fiscal n.º 000.049.947, série “U”, emitida em 01/01/08 (fl. 42)**

Os valores dos serviços tributados no levantamento são os seguintes, conforme o Anexo 2 do Auto de Infração, que totalizou R\$841,06 (oitocentos e quarenta e um reais e seis centavos):

000049947	5307	1	Chamadas Locais para Celulares TIM	238,08
000049947	5307	2	Chamadas Locais para Outros Celulares	242,60
000049947	5307	2099	Plano Nosso Modo MG	146,61
000049947	5307	3	Chamadas Locais para Telefones Fixos	67,52
000049947	5307	36	TIM Torpedo	146,25
				841,06

Verifica-se, no entanto, no documento fiscal em apreço, que nele consta as rubricas de Parcelamento de Aparelho-GSM e Ajuste Valor Impostos, nos respectivos valores positivos de R\$1.318,80 (mil, trezentos e dezoito reais e oitenta centavos) e R\$342,96 (trezentos e quarenta e dois reais e noventa e seis centavos), que não foram objeto do levantamento fiscal em questão.

Logo a seguir, na mesma nota fiscal, foram lançadas duas rubricas intituladas Outras OCCS, nos mesmos valores de (- R\$1.318,80) e (- R\$342,96), agora negativos. Estas últimas (Outras OCCS) representam exatamente os descontos incondicionais concedidos ao cliente, mas que não podem ser objeto de dedução no trabalho fiscal.

Nota-se das provas dos autos que, apesar de conferirem descontos incondicionais dados aos clientes, os valores não foram objeto de tributação no presente levantamento, pois não constituem receita tributável de serviços de telecomunicações, mas como a própria descrição indica, referem-se a cobrança de aparelho (mercadoria) e ajuste de impostos.

Confira-se:

000049947	12	Parcelamento de aparelho - GSM	1.318,80
000049947	13	OUTRAS OCCS	- 1.318,80
000049947	14	OUTRAS OCCS	- 342,96
000049947	15	Plano Nosso Modo MG	146,61
000049947	16	AJUSTE VALOR IMPOSTOS	342,96

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em relação à Nota Fiscal n.º 000.145.224, série “AA”, de 14 de julho de 2009 (fl. 849), caso fosse aplicado o expurgo do valor do desconto, a base de cálculo do ICMS seria negativa (R\$1.512,71 - R\$ 2.066,24 = -R\$553,53), em decorrência da existência de serviços que não foram objeto do trabalho fiscal, a saber: Tarifa Zero, Cobrança de aparelho e Cobrança Tim Chip.

Percebe-se, claramente, que o desconto mencionado não se insere ou não se vincula diretamente aos serviços considerados no lançamento. Na verdade, esse desconto, se refere aos demais itens da NFST expressos nas rubricas de cobrança de aparelho, tarifa zero e cobrança Tim Chip. Isto, conforme se infere da análise extraída dos registros eletrônicos dos arquivos do Convênio ICMS n.º 115/03, que foram a base de todo o trabalho de auditoria.

Corretas, portanto, as exigências remanescentes de ICMS e da Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei n.º 6.763/75.

Outro ponto levantado pela Autuada, ora Recorrente, é a aplicação da multa isolada, ao entendimento de que a sua conduta não se amolda a nenhuma das hipóteses que justificam a aplicação da referida penalidade e que, em nenhum momento, buscou ocultar as prestações da Fiscalização, ocorrendo apenas uma divergência no entendimento quanto a incidência do ICMS nas respectivas rubricas.

Salienta, ainda, que a ausência de destaque do imposto em determinados documentos fiscais decorre de erro do sistema eletrônico do estabelecimento, mas que os valores foram recolhidos aos cofres públicos.

Invoca a existência de dúvidas na interpretação da legislação e aplicação do disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional - CTN, citando decisões judiciais favoráveis ao seu entendimento e decisão do CC/MG, em que a multa ora em análise foi expurgada do lançamento (PTA n.º 01.000161738-97).

A Fiscalização, por sua vez, destaca que aplica-se ao caso a norma expressa no art. 136 do CTN. Friza, ainda, que todas as rubricas levadas a tributação no presente Auto de Infração cuidam de serviços que indubitavelmente deveriam estar tributados pelo ICMS, serviços esses, que em diversos outros documentos fiscais emitidos pela empresa sofreram a devida tributação, sendo exigida nos autos, apenas a sua diferença.

Prossegue a Fiscalização colacionando excertos doutrinários, para concluir que dúvida não paira quanto à perfeita tipicidade da multa isolada exigida, uma vez que esta encontra supedâneo na lei, não exigindo do aplicador do direito um grande esforço interpretativo.

A norma na qual está fundamentada a penalidade isolada, assim dispõe:

### Lei n.º 6.763/75

(com a alteração dada pela Lei n.º 20.540/12):

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:

(...)

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

### RICMS/02

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;

(...)

Entende, portanto, correta a aplicação da penalidade adequada ao disposto no art. 106, inciso II, alínea “c” do Código Tributário Nacional e § 4º do art. 54 da Lei n.º 6.763/75.

Concluindo, a Fiscalização cita e transcreve parte de consultas e ementas de decisões originárias do CC/MG em que, ao contrário do PTA mencionado pela Recorrente, a multa ora em discussão foi aprovada pelas Câmaras de Julgamento, afirmando ser o bom e o melhor direito aquele formado a partir de decisões que se dão em maior quantidade, bem como por aquelas decisões que conseguem agregar, de forma mais abrangente e uníssona possível, o pensamento de um número cada vez maior de Conselheiros atuantes na Casa Administrativa.

O caso dos autos, no entanto, diverge em parte dos lançamentos trazidos à baila pelas partes, em especial no Recurso de Revisão apresentado pela Recorrente.

Na hipótese apreciada nos presentes autos, percebe-se que, à exceção dos denominados Ajustes, Auxílio à Lista e Recarga Programada, a linha de defesa não é a

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

não incidência na prestação dos serviços, mas sim a falta de dedução, pela Fiscalização, das parcelas relativas aos descontos incondicionais.

Mas, como restou demonstrado nos autos, pelos vários exemplos trazidos pela Fiscalização em sede de manifestação fiscal, os descontos não expurgados não se referem às rubricas efetivamente tributadas no Auto de Infração.

Assim, não há que se falar em divergência na interpretação quanto a incidência do ICMS, mas sim em abatimento de descontos que não se referem a serviços de comunicação tributados pelo ICMS.

No caso dos Ajustes, também não há que se falar em não incidência, uma vez que estão atrelados a serviços de comunicação efetivamente sujeitos à incidência do imposto, como destacado anteriormente, tal como restou demonstrado em relação às Recargas Programadas.

Assim, a tese levantada pela Recorrente somente se aplica em relação às parcelas inerentes ao serviço de Auxílio à Lista, esse sim, um serviço em que existe uma contestação clara da empresa em relação à incidência do tributo estadual.

Considerando que esta decisão comunga com a decisão prolatada no PTA n.º 01.000161738-97, citado pela Autuada, ora Recorrente, deve ser excluída a multa isolada em relação ao serviço de “Auxílio à Lista”, tendo por fundamento a decisão mencionada, mantendo-se as demais parcelas da multa isolada.

Registre-se, por fim, que não se aplica ao caso a regra prevista no art. 112 do Código Tributário Nacional, por não haver qualquer dúvida quanto à materialidade, capitulação, graduação ou extensão dos efeitos do fato em análise.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, por maioria de votos, em conhecer do Recurso de Revisão. Vencidos os Conselheiros Fernando Luiz Saldanha (Relator) e Maria de Lourdes Medeiros, que dele não conheciam. No mérito, por maioria de votos, em lhe negar provimento. Vencido o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor), que lhe dava provimento parcial para excluir a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75. Designado relator o Conselheiro José Luiz Drumond. Pela Recorrente, sustentou oralmente o Dr. Alexandre de Castro Baroni e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria. Participaram do julgamento, além dos signatários, e dos Conselheiros vencidos, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves e Luciana Mundim de Mattos Paixão.

**Sala das Sessões, 29 de agosto de 2014.**

**Maria de Lourdes Medeiros**  
**Presidente**

**José Luiz Drumond**  
**Relator designado**

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

---

Acórdão:	4.308/14/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000184537-81	
Recurso de Revisão:	40.060136086-27	
Recorrente:	Tim Celular S.A.	
	IE: 062265683.00-86	
Recorrida:	Fazenda Pública Estadual	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-1 - Belo Horizonte	

---

Voto proferido pelo Conselheiro Antônio César Ribeiro, 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 do ICMS, no período de janeiro de 2008 a agosto de 2010, em virtude da falta de inclusão na base de cálculo de valores de prestações de serviços de telecomunicações realizados por meio de planos e/ou pacotes pós-pagos de serviços ao indevido abrigo da isenção ou não incidência e, portanto, sem o destaque do ICMS devido nas respectivas prestações.

Exigência de ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada previstas respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 54, inciso VI, ambos da Lei n.º 6.763/75.

A divergência do voto vencedor, refere-se a Multa Isolada, prevista no art. 54, inciso VI da Lei n.º 6.763/75 c/c art. 215, VI, “F” do RICMS/02, a qual foi excluída somente para o serviço de “Auxílio à Lista”, no entanto, entendo que ela deve ser excluída para totalidade dos serviços, pelos motivos a seguir expostos.

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

**Lei n.º 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 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)

## 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 emitilo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - por documento:

(...)

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

O que se tem, na realidade, é que a Recorrente deixou de oferecer à tributação parte dos valores dos serviços de telecomunicação cobrados dos usuários de telefonia por assinatura, a título de serviços acessórios, tais como ajuste de chamadas, ajuste de uso de serviços, ajuste de mensalidade/franquias, recarga programada, como também o serviço de auxílio à lista, sendo esse último excluído pela decisão majoritária.

Essa situação pode ser confirmada por meio da análise do espelho das notas fiscais anexadas pela Fiscalização, por amostragem, às fls. 41/374.

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

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

Nesse contexto, caberia então indagar se a conduta da Recorrente se amolda ao disposto no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, retrotranscrita. A luz dos dispositivos sancionadores, frente à situação relatada nos autos, extrai-se que a tipicidade da conduta estaria configurada nas seguintes hipóteses:

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.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na primeira hipótese, não é possível afirmar que ocorreu a emissão de documento fiscal sem indicação de tais requisitos, pois em todas as notas fiscais constam a indicação da alíquota e do imposto devido, isso em relação às prestações que a Recorrida entende como sujeitas à tributação.

A segunda situação, “indicação incorreta da alíquota e destaque do ICMS devido”, a única que se amolda, seria a do destaque insuficiente do imposto. Mas, neste ponto, com respeito aos entendimentos diversos, a *mens legis* da norma penalizadora diz respeito ao destaque incorreto do imposto em que a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo resultar em valor divergente do informado no documento fiscal. O que não ocorreu neste PTA, uma vez que em todos os documentos fiscais, constata-se que o imposto destacado é exatamente o resultado da operação aritmética da alíquota *versus* a base de cálculo informada.

Assim, a penalidade, segundo a legislação posta, deve ser exigida em todas as situações em que a Fiscalização constate a emissão de documento fiscal com falta ou insuficiência de qualquer requisito ou indicação exigido em regulamento.

No caso dos autos, constata-se nas cópias das notas fiscais emitidas que a Recorrente discrimina os serviços que são cobrados dos usuários, indicando os valores destes, e consigna como base de cálculo o valor que entende estar alcançado pelo imposto, deixando de incluir os valores de ajustes de chamadas, ajustes de uso de serviços, ajustes de mensalidades/franquias, auxílio à lista, recarga programada, as quais entende que não estão alcançadas pela tributação do ICMS.

Assim, resta claro que a irregularidade apontada pela Fiscalização “recolhimento a menor do imposto” deve-se a interpretação “errônea” da Recorrente, quanto ao tratamento tributário dispensado de não incluir na base de cálculo do imposto os serviços, que segundo o seu entendimento, não estariam sujeitas à tributação, e não, propriamente ao preenchimento “incorreto” dos documentos fiscais.

Cabível seria, portanto, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

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

(...)

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas “a” e “b” deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

Assim, pode-se facilmente constatar que a ora Recorrente em nenhum momento tenta ocultar da Fiscalização 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 à Fiscalização os serviços prestados, como de fato não o fez, ou de se enganar na aplicação da alíquota. A Recorrente, por razões que expõe em sede de recurso, não

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

concorda que estes serviços sejam tributados pelo ICMS e, assim, os deixa de incluir na base de cálculo 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.

Por todo o exposto, voto pelo provimento parcial ao Recurso para excluir a Multa Isolada prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, por inadequação da norma ao fato concreto.

**Sala das Sessões, 29 de agosto de 2014.**

**Antônio César Ribeiro  
Conselheiro**