

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

Acórdão: 18.853/10/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000158405-04  
Impugnação: 40.010123571-38  
Impugnante: Tim Nordeste S/A  
IE: 062795318.00-05  
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 – ABATIMENTOS DE VALORES TRIBUTÁVEIS. Imputação fiscal de que a Autuada excluiu da base de cálculo do ICMS valores relativos à prestação de serviços de comunicação, equivalentes aos descontos concedidos sobre as vendas de aparelhos celulares. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capitulada no inciso VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Entretanto, comprovado nos autos tratar-se de descontos incondicionais, não convencionados a qualquer evento futuro ou incerto, justifica-se o cancelamento das exigências fiscais. Lançamento improcedente. Decisão pelo voto de qualidade.**

***RELATÓRIO***

A autuação versa sobre a falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/07 a 31/12/07, em decorrência da redução indevida da base tributável do imposto incidente sobre a prestação de serviço de comunicação/telecomunicação, correspondente aos descontos concedidos sobre a venda de aparelhos celulares (“Desconto Aparelho”).

Destaca-se que a comercialização de aparelhos celulares está sujeita a substituição tributária nos termos do item 25 da Parte 2 do Anexo XV do RICMS/02 aprovado pelo Dec. 43.080/02 e respectivas alterações. Acrescenta-se que a ação fiscal não alcançou as operações de entrada de aparelho celular.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 289/298, acompanhada dos documentos de fls. 300/322.

Às fls. 323 o Fisco apresenta Termo de Rerratificação para retificar erro de digitação cometido quando da emissão do Auto de Infração. Intimada a ter vistas dos autos (fls.327/328), a Impugnante se manifestou às fls.329/338.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O Fisco, em manifestação de fls. 343/347, pede a procedência do lançamento.

A Assessoria do CC/MG solicita diligência às fls. 351/352 e despacho interlocutório de fls. 353, que resultam nas manifestações da Impugnante de fls. 359/362, 386/388, 420/421 e 429/433. O Fisco se manifesta a respeito (fls.441/445).

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 447/461, opina pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 14/06/10, presidida pelo Conselheiro André Barros de Moura, nos termos da Portaria nº 04/01, defere-se o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 22/06/10.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros a saber: o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva (Relator), pela procedência do lançamento e o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor), pela improcedência do lançamento. Pela Impugnante, sustenta oralmente a Dra. Virginia Fontes Simões e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria.

---

### **DECISÃO**

Versa a presente autuação sobre a imputação fiscal de falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/07 a 31/12/07, em decorrência da redução da base tributável do imposto devido sobre a prestação de serviço de comunicação/telecomunicação.

Ressalte-se, que as parcelas redutoras (abatimentos) se equivalem a descontos concedidos, vinculados ao fornecimento de aparelho celular, estando esses valores identificados e escriturados pela Autuada como sendo “Desconto Aparelho”.

A Autuada é empresa prestadora de serviços de telecomunicações na modalidade de telefonia celular e, como tal, oferece aos seus clientes o SMP – Serviço Móvel Pessoal, na forma da Regulamentação editada pela Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL. Segundo o Estatuto Social, é objeto da Companhia, entre outros, a prestação de serviços de telecomunicações e a comercialização de aparelhos.

Em sua defesa a Impugnante afirma que a autuação não merece prosperar, pois o ICMS referente à venda dos aparelhos celulares já foi integralmente recolhido por meio de substituição tributária.

Argumenta que a composição do preço de venda dos serviços de telecomunicação é faculdade exclusiva da empresa, não configurando qualquer ilegalidade, a concessão de descontos.

Argui que a nomenclatura utilizada “desconto aparelho” trata-se apenas de estratégia comercial para que o cliente perceba, mensalmente, que o desconto

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

concedido por liberalidade no valor do serviço de comunicação, será suficiente para que ele ‘recupere’ o valor gasto na compra do aparelho.

Afirma que a exclusão dos descontos na base de cálculo tem respaldo na legislação, sobretudo nos arts. 43 e 50 do RICMS/02.

“*Data venia*”, não merece prosperar o feito fiscal, pois, de fato, se vê configurada a concessão de desconto incondicional.

Isso mesmo, as chancelas defendidas pelo Fisco à descaracterização dos mencionados descontos incondicionais, tais como: habilitação no Plano Sempre Vip; permanência no Plano Sempre Vip por 12 (doze) meses; pagamentos das contas telefônicas nas datas de seus vencimentos, não estão condicionados a quaisquer eventos futuros, tal qual preceitua o RICMS/02, notadamente em seu art. 50, inciso I, alínea “b”, *in verbis*:

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

I - nas operações:

(...)

b) a vantagem recebida, a qualquer título, pelo adquirente, salvo o desconto ou o abatimento que independam de condição, assim entendido o que não estiver subordinado a evento futuro ou incerto;

Ora, para que exista uma condição como defendido pelo Fisco, tornando o desconto “condicional”, necessariamente teria que ter uma vinculação a um evento futuro e incerto.

Este não é o caso dos autos.

Aliás, no caso da Impugnante o que se vê é que as condições para a venda já são amplamente conhecidas pelas partes na celebração do pacto, não dependendo de qualquer evento futuro, característica própria de um desconto incondicional.

É o pacote pactuado com o cliente e que foi adquirido por ele e, nesta aquisição, insiste-se, já há pelo cliente o conhecimento das cláusulas contratadas que, como informado também, estão desatreladas de eventos futuros.

Dessa forma, não restando demonstrada a imputação feita pelo Fisco, não resta outra decisão que não seja a improcedência do lançamento.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 19/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 22/06/10. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar improcedente o lançamento. Vencidos os Conselheiros Edwaldo Pereira de Salles e Raimundo Francisco da Silva (Relator), que o julgavam procedente. Designado relator o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor). Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos

signatários os Conselheiros vencidos.

**Sala das Sessões, 30 de junho de 2010.**

**André Barros de Moura  
Presidente**

**Antônio César Ribeiro  
Relator Designado**

CC/MG

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.853/10/2ª Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000158405-04  
Impugnação: 40.010123571-38  
Impugnante: Tim Nordeste S/A  
IE: 062795318.00-05  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coelho/Outro(s)  
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-1

---

Voto proferido pelo Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, 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.

Os fundamentos deste voto foram os mesmos utilizados pela Assessoria do CC/MG, que oram se reproduzem, salvo pequenas alterações.

Versa a autuação sobre a falta de recolhimento e/ou recolhimento a menor do ICMS, no período de 01/01/07 a 31/12/07, em decorrência da redução da base tributável do imposto devido sobre a prestação de serviço de comunicação/telecomunicação. Constata-se que as parcelas redutoras (abatimentos) se equivalem a descontos concedidos, vinculado ao fornecimento de aparelho celular, estando esses valores identificados e escriturados pela Autuada como sendo “Desconto Aparelho”.

A Autuada é empresa prestadora de serviços de telecomunicações na modalidade de telefonia celular e, como tal, oferece aos seus clientes o SMP – Serviço Móvel Pessoal, na forma da Regulamentação editada pela Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL. Segundo o Estatuto Social, é objeto da Companhia, entre outros, a prestação de serviços de telecomunicações e a comercialização de aparelhos.

De início é importante salientar que não são os valores das parcelas do aparelho (base de cálculo da operação), tampouco do ICMS/ST (devido na entrada), que estão sendo objeto de discussão ou exigências; e sim a base de cálculo da prestação do serviço de telecomunicação, muito embora o montante das parcelas do aparelho e das importâncias excluídas da base de cálculo da prestação, na maioria das situações, seja equivalente.

É de se notar que a controvérsia gira em torno da natureza dos valores subtraídos da base de cálculo lançada nas Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicação.

Para a Autuada, trata-se de “descontos incondicionais” concedidos sobre a prestação do serviço de forma que os clientes/usuários sejam ressarcidos do valor

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

correspondente ao aparelho. Já o Fisco, entende que o lançamento do desconto na prestação de serviços é um mero artifício para reduzir a carga tributária, independentemente da questão da condicionalidade ou da natureza do abatimento.

Nesse contexto, observa-se que o desate da questão passa pela análise da origem dos valores das parcelas excluídas pela Autuada da base de cálculo; se de fato correspondem à prestação de serviço de comunicação, e como tal, qual teria sido a repercussão dessa prática na composição da base de cálculo do ICMS (aspecto quantitativo do lançamento).

Nessa busca, se faz necessário trazer alguns esclarecimentos quanto à emissão de documentos fiscais relativos à prestação de serviços de comunicação. Conforme esclarecido pelo Fisco a NFST, em princípio, a ser emitida em duas vias, pode ser fornecida em via única que é entregue ao usuário/tomador (Parágrafo Único, art. 144, Anexo V, RICMS/02).

Em substituição à 2ª (segunda) via, cuja impressão é dispensada, as informações constantes da 1ª (primeira) via do documento fiscal devem ser gravadas em meio eletrônico que é apresentado à SEF (Capítulo V-A, Anexo VII, RICMS/02). Confirma-se o Parágrafo Único, Art. 40-C, Anexo VII, RICMS/02:

“Parágrafo único - A via do documento fiscal representada pelo registro fiscal com os dados constantes do documento fiscal, gravados em meio óptico não regravável e com chaves de codificação digital vinculadas, se equipara à via impressa do documento fiscal para todos os fins legais”.

Assim, à “imagem” da 1ª (primeira) via impressa através do programa de consulta (eNotaFiscal) que acompanha as mídias apresentadas com as informações eletrônicas das NFST emitidas, se dá o nome de 2ª (segunda) via eletrônica. Uma amostragem do confronto entre a 2ª (segunda) via eletrônica e uma cópia da 1ª (primeira) via expedida e apresentada pelo próprio contribuinte, em atendimento às intimações do Fisco, encontra-se no Anexo III (fls. 173 a 203).

Já nesse confronto, é importante destacar um artifício utilizado pela Autuada. Enquanto na via da NFST destinada ao cliente discrimina em detalhes os valores cobrados, na via eletrônica, destinada ao Fisco, utiliza rubricas genéricas que não identificam o serviço ou cobrança efetuada.

Por exemplo, a NFFST série AA, nº 000000017 traz na via do tomador (fls. 175) a cobrança de parcela referente à venda de um celular, “Parc Aparelho 12X” no valor de R\$ 37,61 (trinta e sete reais e sessenta e um centavos). Já na 2ª via eletrônica, que é destinada ao Fisco (fls. 174), essa cobrança está identificada com a rubrica “OUTRAS OCCS”. Idêntica é a situação apresentada nos demais documentos fiscais.

Percebe-se, à primeira vista, que a operadora teria utilizado de um mesmo documento para cobrar valores relativos à venda de mercadoria (operação) e de prestação de serviço. Contudo, o exame mais detalhado destes documentos permite assegurar que na cobrança dos serviços contratados, a operadora utiliza do mesmo documento (NFST) para informar o valor das parcelas equivalentes ao fornecimento do

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

aparelho celular, as quais são simultaneamente compensadas sob a forma de prestação de serviço.

Voltando ao exemplo mencionado, se verifica que com relação ao valor da prestação de serviço, em ambas as vias da nota fiscal (fls.174/175), está sendo cobrado um pacote “TIM Meia Tarifa 20” no valor de R\$25,90 (vinte e cinco reais e noventa centavos). Atente-se para o fato de que, no que diz respeito à base de cálculo da prestação de serviço, na via destinada ao Fisco, consta o valor de R\$13,47 (treze reais e quarenta e sete centavos).

Quanto ao valor das parcelas do aparelho, na via destinada ao usuário, consta a informação “Parc Aparelho 12X” no valor de R\$ 37,61 (trinta e sete reais e sessenta e um centavos), enquanto que na via destinada ao Fisco, o mesmo valor está identificado com a rubrica “OUTRAS OCCS”. Salienta-se que a “situação tributária” da então operação (venda de aparelho), ora convertida em prestação no mesmo valor, encontra-se classificada como se fosse prestação de serviço “Isenta e Não Tributada” (fls.174).

Assim, foi constatado por meio de auditoria fiscal nos arquivos eletrônicos referentes às informações sobre os valores dos serviços prestados pela Autuada, que o lançamento dos valores identificados com a rubrica “Desconto Aparelho” deduz (abate, subtrai) da base tributável dos serviços de telecomunicações prestados, parcelas equivalentes à venda de mercadorias (aparelhos celulares).

Significa dizer que valores correspondentes a descontos concedidos por liberalidade da operadora, equivalentes ao parcelamento do aparelho celular fornecido conforme o plano ou pacote de serviço contratado pelo usuário são excluídos da base de cálculo da prestação de serviço.

É de conhecimento público que as ofertas ou os fornecimentos do aparelho celular pelas operadoras, nestas situações, estão condicionados à adesão e permanência a algum plano ou pacote de serviços.

Sabe-se ainda que o valor do aparelho celular é definido pelas regras de mercado, e sobretudo, em função dos diversos modelos ou dos recursos tecnológicos de que dispõem. Por sua vez, o valor do pacote ou plano de serviço é definido não apenas pelas facilidades e vantagem ofertadas pelas operadoras, mas também em função do aparelho que o usuário pretende utilizar e dos serviços que quer usufruir.

Equivale dizer que a escolha de um aparelho mais sofisticado, e, portanto mais caro, vincula o usuário a um pacote ou plano de serviços nas mesmas proporções, porque a ideia é que, cumpridas as exigências, no final do período, o valor do aparelho seja subsidiado.

A prática adotada pela Autuada, justificada como sendo “mera estratégia comercial”, e a repercussão na base de cálculo do ICMS devido sobre a prestação de serviço, pode ser facilmente entendida por meio da análise dos documentos anexados pelo Fisco, às fls.34/172. Confira-se:

Tomando-se como exemplo a transação representada pelos documentos de fls.104/117, verifica-se que através da NF 148.014, a operadora forneceu ao usuário

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

José Eustáquio de Freitas um aparelho celular “Motorola V6 Black”, no valor de R\$880,56 (oitocentos e oitenta reais e cinquenta e seis centavos), a ser pago em 12 (doze) parcelas mensais de R\$73,88 (setenta e três reais e oitenta e oito centavos).

Nesse exemplo, se constata que o fornecimento do aparelho nestas condições vincula o usuário à contratação de prestação de serviços compreendidos no “Pacote TIM BRASIL 400 min.”, pelo valor mensal de R\$189,90 (cento e oitenta e nove reais e noventa centavos). É certo que, caso o usuário tivesse utilizado apenas os serviços contratados no pacote a “Base de Cálculo do ICMS” seria representada por este valor (R\$189,90).

Reportando-se à NFST de fls.106 se verifica que a “Base de Cálculo do ICMS”, a qual deveria corresponder ao montante de R\$220,41 (duzentos e vinte reais e quarenta e um centavos), ou seja, o valor do pacote contratado (R\$189,90) acrescido dos valores de outras “Chamadas” não incluídas no pacote de R\$30,51 (trinta reais e cinquenta e um centavos), em razão do abatimento de importâncias referente ao “desconto aparelho”, foi reduzida a R\$147,03 (cento e quarenta e sete reais e três centavos).

Inferese-se que o “desconto aparelho”, lançado na conta pela operadora com valor negativo, resulta em aparente anulação da cobrança do parcelamento de modo que, aos olhos do consumidor, se torne efetiva a promessa de ressarcimento do valor do aparelho. Reafirma-se que a anulação é apenas aparente porque na realidade, o “Valor Total” cobrado na conta do usuário corresponde ao montante dos serviços prestados/utilizados ou aderidos. Percebe-se que nessa equação o elemento que sofre redução é a base de cálculo, não o preço do serviço.

No exemplo acima foi cobrado do usuário o total de R\$220,41 (duzentos e vinte reais e quarenta e um centavos), ou seja, o valor do pacote contratado (R\$189,90) acrescido dos valores de outras “Chamadas” não incluídas no pacote de R\$30,51 (trinta reais e cinquenta e um centavos). Essa situação se confirma nos demais documentos fiscais analisados (fls.36/172).

No que tange aos efeitos tributários, resta evidenciado que do valor do pacote contratado (R\$189,90) foi subtraída a parcela equivalente a 1/12 (um doze avos) do valor do aparelho, ou seja, R\$73,88 (setenta e três reais e oitenta e oito centavos), o que resultou em redução (indevida) da base tributável, no valor igual ao da parcela do aparelho celular identificada e escriturada com a rubrica “Desconto Aparelho”.

Ora, se o valor total da prestação de serviços de comunicação é de R\$220,41 (duzentos e vinte reais e quarenta e um centavos), assim compreendido, o valor do pacote de serviços contratado, somados com os serviços não incluídos no pacote ( $R\$189,90 + R\$30,51 = R\$220,41$ ), é evidente que a diferença entre este valor e a base de cálculo lançada pela Autuada (R\$147,03), se refere à prestação de serviço de comunicação.

No que concerne à origem ou a natureza dos valores excluídos da conta, é importante destacar que a própria Autuada afirma, e reafirma, que, *“Se a Impugnante, com o objetivo de conquistar clientes, opta pela concessão de descontos na prestação de serviços de telecomunicação, intitulado, no caso dos autos, “desconto aparelho”*,

*trata-se, apenas, de decisão estratégica interna da empresa.*” (O original não está grifado – fls. 295 e 335). De fato, sob a ótica das regras do comércio, mercado ou das relações entre a operadora e o consumidor, não há o que se questionar.

Como bem observou o Fisco, se a “estratégia de *marketing*” da Autuada é “ressarcir” o cliente do custo incorrido na aquisição do aparelho (que foi tributado por ICMS/ST), ela deve arcar com seus custos, inclusive no seu aspecto tributário, sobretudo porque nessas situações, não há que se falar de recuperação ou de ressarcimento do imposto pago por substituição. Logo, não pode o contribuinte pretender, ainda que sob o pretexto de “estratégia comercial”, burlar a legislação para reduzir a carga tributária.

Acrescente-se ainda que os valores referentes a “desconto aparelho” podem ser concedidos da forma que bem aprouver à operadora de telecomunicação, desde que represente apenas uma redução nos valores a serem faturados a seus clientes. O que não se admite é que sejam reduzidos os valores tributáveis dos serviços de telecomunicação por meio da concessão de desconto dessa natureza.

A questão a ser enfrentada, na verdade, advém dos reflexos resultantes dessa “compensação” do valor da parcela equivalente à venda de aparelho (operação) com o valor da prestação, na base de cálculo do ICMS da prestação de serviço ofertada ao usuário, sendo de fato, no caso, irrelevante a nomenclatura dada à parcela redutora.

Nesse aspecto, há que se indagar qual é a base de cálculo da prestação do serviço de telecomunicação estabelecida na legislação. A resposta a essa questão encontra-se no inciso X do art. 43 – Parte Geral – RICMS/02, o qual determina que, na prestação de serviço, a base do imposto é o “preço do serviço”.

Há que ser ponderado que nas situações sob análise, o “preço do serviço” é determinado em função do serviço contratado mediante adesão ao pacote, ou do plano de serviço fornecido pela operadora, acrescido de diversos outros serviços utilizados pelo usuário. Ora, se as parcelas redutoras objeto da autuação, intituladas “desconto aparelho” se referem a prestação de serviço, como de fato evidenciado resta, não há dúvidas de que esses valores deverão compor a base de cálculo do ICMS, porquanto compreendidos no “preço do serviço”.

Para os que defendem que a redução da base de cálculo se deve à concessão de abatimentos na prestação de serviço, resta então analisar a natureza desses descontos. Nesse sentido, os argumentos utilizados pelo Fisco para refutar as alegações da Impugnante, salvo pequenas alterações, são suficientes ao convencimento dos Julgadores.

É do conhecimento de todos, notadamente dos usuários de telefonia celular, que para adquirir um aparelho com desconto ou mesmo “de graça”, é exigido, no mínimo que se mantenha uma “fidelidade”, ou seja, permanência na operadora por um prazo mínimo de 12 meses, além da obrigação de quitação das faturas no vencimento. Descumprida a fidelidade ou a pontualidade, perde-se o desconto e deve ser feito o reembolso à operadora.

As expressões extraídas do sítio da empresa na Internet, em propagandas e regulamento de promoção, constantes nos documentos de fls. 410/413, (“APARELHOS

*DE GRAÇA*”, “*Quem tem TIM tem mais descontos e mais aparelhos*”, “*Traga seu número para a TIM e ganhe um desconto na compra de aparelhos*”, “*A aquisição de aparelhos de graça para atuais clientes (...) são elegíveis ao desconto mediante uma nova fidelização*”, promoção “*TRAGA SEU FIXO E GANHE UM APARELHO*”, “*o participante deverá aderir ao Termo de Fidelização à operadora pelo prazo de 18 (dezoito) meses*”), revelam que os descontos concedidos são condicionais, pois sujeita o cliente da operadora ao cumprimento de diversas condições.

Discorrem os Procuradores da Autuada sobre a questão da tributação dos descontos. Citam a doutrina para afirmar que apenas “*descontos condicionais integram a base de cálculo do ICMS*”, e que o mesmo não acontece com os descontos incondicionais. Afirmam ainda que “*não há qualquer condição para a concessão dos referidos descontos... O cliente sabe, portanto, de todas as cláusulas contratuais previamente, não existindo qualquer vínculo a eventos desconhecidos, futuros ou incertos*” (fls. 432).

No parágrafo seguinte, enfatizam: “*Ademais, exige-se apenas que sejam pagas todas as parcelas sem atraso, bem como que o cliente mantenha-se atrelado ao Plano de Serviços contratado pelo período mínimo de 12 meses. Ou seja, exige-se apenas o regular cumprimento do pactuado...*” (o original não está destacado).

Ora, com todo respeito, não é preciso recorrer à doutrina para definir o que seja um desconto condicional. A condição é o fato que, uma vez ocorrido, torna sem efeito o desconto concedido.

É exatamente o que ocorre quanto à venda dos aparelhos com bonificações de gratuidade ou descontos equivalentes ao seu valor. Uma vez descumprido o contrato, ou descumpridas as exigências de pontualidade e fidelidade, o usuário fica sujeito à devolução dos valores recebidos a título de “desconto aparelho” além de multas de mora ou contratuais.

Se existe uma cláusula de fidelidade, é porque a operadora tem interesse em manter a prestação do serviço de telecomunicação, o que é seu objetivo maior, e acredita que a receita auferida com o serviço será mais que suficiente para recuperar quaisquer bonificações ou compensações oferecidas na venda de aparelhos.

Como admitido pela própria Impugnante, “*o consumidor paga menos pelo aparelho por contratar um plano de serviço de telecomunicações*”. Aí o que se vê é que o usuário recebe o desconto para depois cumprir as exigências de fidelidade e pontualidade. Se tudo correr conforme pactuado, ao final do período mínimo exigido para fidelidade, está confirmado o desconto e o usuário pode se considerar proprietário do aparelho celular.

Por outro lado, é certo que existe a possibilidade desses “quesitos prévios” de fidelidade e/ou pontualidade não serem cumpridos. Nesse caso, o usuário deve arcar com as penalidades contratuais e ainda, devolver os valores auferidos com os descontos. Resumindo: “se” não levadas até o fim as “condições” de fidelidade e pontualidade por parte do usuário, o desconto não se concretizará.

Presentes, assim os requisitos, futuridade e incerteza, próprios dos descontos condicionais. Os documentos de fls.34/47 e de fls.174/179, ilustram bem duas situações

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

distintas e reforça o entendimento da fiscalização, sobre a condicionalidade do suposto “desconto aparelho”.

Na primeira situação, constata-se que as parcelas equivalentes ao valor do aparelho de R\$20,75 (vinte reais e setenta e cinco centavos), foram convertidas em prestação de serviço de igual valor. O que permite afirmar que o usuário satisfaz todas as condições pactuadas (fls.34/47).

Já no outro exemplo (fls.174/175), a parcela equivalente ao valor do aparelho é de R\$37,61 (trinta e sete reais e sessenta e um centavos), enquanto a importância compensada sob forma de prestação de serviço é de R\$18,80 (dezoito reais e oitenta centavos). Nesta situação, o inadimplemento de alguma das condições contratuais se evidencia na medida em que o valor compensado, ou no dizer da Impugnante, “ressarcido” sob a forma de prestação do serviço, é menor que o equivalente à parcela do aparelho.

Relevante anotar que na primeira situação onde ocorre o cumprimento fiel do contrato, o valor total cobrado do usuário corresponde exatamente ao montante dos serviços utilizados (não incluídos no pacote) acrescidos do valor contratado conforme preço do pacote ou plano de serviços.

Depreende-se que, nesse caso, é certa a afirmação de que 100% (cem por cento) do valor equivalente ao aparelho foram “ressarcidos ao usuário” em forma de prestação de serviço, sem que houvesse, contudo, qualquer redução com relação ao valor da prestação do serviço suportado pelo usuário. Significa dizer que a “gratuidade” do aparelho está condicionada ao cumprimento fiel do contrato, sobretudo no que concerne aos quesitos permanência no pacote ou plano de serviço e pontualidade.

Para ilustrar essa situação, mencionam-se as NFST de fls. 37/38, onde o valor lançado pelo “Pcte BTM 2” de R\$83,37 (oitenta e três reais e trinta e sete centavos) corresponde exatamente ao “Valor Total” cobrado do usuário. Idêntica é a situação das demais faturas no total de 12 (doze).

No entanto, o que interessa é a análise da repercussão na base de cálculo do ICMS, nessa prática comercial. A partir do exemplo acima se observa que o lançamento do “Desconto Aparelho”, no caso no valor de R\$20,75 (vinte reais e setenta e cinco centavos), reduziu a base de cálculo ao valor de R\$62,62 ( sessenta e dois reais e sessenta e dois centavos); muito embora, repita-se, o preço total de R\$83,37 (oitenta e três reais e trinta e sete centavos) da prestação de serviço contratado ou utilizado tenha sido integralmente cobrado do usuário.

Por derradeiro, resta então analisar a segunda situação mencionada acima, na qual se vislumbra o descumprimento contratual (fls.174/179). Com relação ao “Valor Total” dos serviços cobrado do usuário observa-se que, além do preço do pacote ou plano de serviços que é de R\$25,90 (vinte cinco reais e noventa centavos), entre outros serviços, está sendo cobrado o valor de R\$37,61 (trinta e sete reais e sessenta e um centavos), com a rubrica “OUTRAS OCCS”, equivalente a “Parc.Aparelho 12X”, perfazendo o total cobrado em R\$51,08 (cinquenta e um reais e oito centavos) .

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Neste caso, em razão do abatimento do valor de R\$37,61 (trinta e sete reais e sessenta e um centavos), lançado no documento fiscal (via do Fisco) com situação tributária “Isenta e Não tributária”, a base de cálculo do ICMS foi reduzida a R\$13,47 (treze reais e quarenta e sete centavos).

Interessante observar que o valor equivalente ao “desconto aparelho” neste caso, de R\$18,80 (dezoito reais e oitenta centavos), representa apenas 50% (cinquenta por cento) do valor correspondente ao parcelamento do aparelho. Resta assim evidenciada a ocorrência da quebra de condições e, por conseguinte, a perda do desconto equivalente à parcela do aparelho.

É de se notar que, sob qualquer ângulo, não há dúvidas de que resta configurado que a Autuada deixou de oferecer à tributação valores equivalentes ao das parcelas do aparelho, convertidas sob a forma de prestação de serviços, as quais foram lançadas nos documentos fiscais e escrituradas como sendo prestações “Isentas e não Tributadas”.

Por fim, há que ser considerado o fato de que o mecanismo utilizado na concessão dos pretensos descontos, na realidade, não resultou em diminuição do preço do serviço, mas tão somente em redução da base de cálculo do imposto.

Portanto, corretas se afiguram as exigências de ICMS e respectiva Multa de Revalidação, sobre a diferença entre a base de cálculo apurada pelo Fisco e a escriturada pela Autuada.

É correta também a aplicação da Multa Isolada capitulada no inc. VII do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Confira-se:

**Art. 55** - As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

...

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação base de cálculo diversa da prevista pela legislação ou quantidade de mercadoria inferior à efetivamente saída - 40% (quarenta por cento) do valor da diferença apurada;

Assim, caracterizada a infringência à legislação tributária, estando corretamente demonstradas as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada, tendo sido o crédito tributário regularmente formalizado e não tendo a Impugnante apresentado nenhuma prova capaz de ilidir o feito fiscal, legítimo se torna o lançamento.

**Sala das Sessões, 30 de junho de 2010.**

**Edwaldo Pereira de Salles**  
**Conselheiro**