

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.513/10/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000162638-02
Impugnação: 40.010126105-77
Impugnante: TNL PCS S/A
IE: 062133441.00-10
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/BH-1- Belo Horizonte

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – BASE DE CÁLCULO - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Restou demonstrada a falta de recolhimento do ICMS por ter o Autuado deixado de destacar o imposto devido sobre a prestação de serviços de comunicação e telecomunicação, cobrados a título de “TC CPE Solution-Aluguel”, em infringência ao disposto no art. 13, inc. III e inc. II do § 1º da Lei Complementar nº 87/96, art. 6º, inc. XI da Lei nº 6.763/75 c/c inc. II, art. 50 do RICMS/02. Exigência de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inc. 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 do Autuado ter deixado de destacar e indicar nas respectivas notas fiscais o ICMS nas prestações de serviço de comunicação. Exigência de Multa Isolada capitulada no art. 54, inc. VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02. Entretanto, uma análise pormenorizada da questão conduz à conclusão de que a penalidade é inaplicável à espécie. Exigência cancelada.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2008, por ter o Autuado prestado serviços de comunicação/telecomunicação, faturado a título de “TC CPE Solution-Aluguel”, acobertados por NFST modelo 22, porém, sem o destaque do ICMS devido nas prestações de serviço discriminadas no Anexo 1 (fls. 57/106).

Exige-se ICMS, Multa de Revalidação prevista na Lei nº 6.763/75, art. 56, inc. II e Multa Isolada capitulada no art. 54, inc. VI da mesma Lei c/c alínea “f” do inc. VI, art. 215 da Parte Geral do RICMS/02.

O Fisco instruiu o processo com o Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF (fls. 02); Termo de Intimação com resposta do Autuado (fls. 04/10); cópias de contratos

para fornecimento do serviço TC CPE Solutions encaminhados pelo Autuado (fls. 12/48); Auto de Infração – AI (fls. 49/50); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 51/52); Relatório Fiscal com Demonstrativo do Crédito Tributário (fls. 53/55); Anexo 1 – Planilha contendo Relação dos Serviços Prestados sem Tributação de ICMS (fls. 57/ 106); Anexo 2 – Planilha contendo Cálculo da Multa Isolada (fls.108); Anexo 3 – Cópia dos Extratos das DAPIS dez/05 a dez/08 (fls. 110/220); Anexo 4 – cópias, por amostragem, das Notas Fiscais de Serviço de Telecomunicação - NFST, Mod. 22, objeto da autuação (fls. 222/258); Anexo 5 – cópia, por amostragem, dos livros Registro de Saídas e Apuração do ICMS (fls. 260/320) e Anexo 6 – CD contendo arquivo dos livros Registro de Saída e Apuração de ICMS do período de dez/05 a dez/08 – autenticado pelo MD5.

Da Impugnação

Inconformada, o Impugnante apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 326/332, com documentos anexados às fls. 334/393, apresentando as seguintes razões de defesa, em síntese.

Afirma que as operações de aluguel jamais poderiam ser enquadradas como fatos geradores do ICMS sobre serviços de comunicação, por não se tratarem de serviços e pelo fato de o Estado de Minas Gerais excluir expressamente a exigência do ICMS sobre locações.

Defende a intributabilidade da locação de bens móveis, ressaltando que tais atividades sequer constituem serviços e, assim, não podem, por imperativo lógico, ser tributadas pelo ICMS.

Destaca que no caso dos serviços autuados como “TC CPE Solutions-aluguel”, “TC CPE Solutions-aluguel pequeno porte”, “TC CPE Solutions-aluguel médio porte” e “TC CPE Solutions-aluguel grande porte”, todos eles se referem à locação dos equipamentos, como o PABX.

Alega que a locação de coisas é mera cessão de direito de uso, não havendo atividade humana, apenas utilização de capital e não de serviço, para produzir rendimento financeiro, constituindo-se em nítida obrigação de dar, incompatível com o ICMS sobre serviços, que pressupõe um “*facere*” para a tributação destes.

Sustenta que o próprio RICMS/MG, em seu art. 5º, inc. XIII, é preciso ao dispor que as atividades de locação e assemelhadas não sofrem incidência do imposto estadual.

Transcreve trechos do voto da Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, ao julgar o Recurso de Revisão interposto nos autos do PTA nº 01.000151371-11, versando dentre outros assuntos, sobre a questão da locação de bens móveis.

Ressalta que o Poder Executivo, ao promulgar a Lei Complementar nº 116/03 (Lei do ISSQN), vetou o item 3.01 da lista de serviços anexa à referida Lei Complementar, mediante justificativa inserida na Mensagem nº 362, de 31/07/03, não prevendo assim, a obrigatoriedade dos locadores de bens móveis pagarem o referido imposto, por não se referir a locação de bens móveis à prestação de serviço.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conclui que, dessa forma, é patente que também não haverá a incidência do ICMS - comunicação sobre a locação, pela mesma razão, ou seja, não se tratar de prestação de serviço.

Entende que não é necessário muito esforço para concluir que, se a locação não é serviço, na linha do que o Supremo Tribunal Federal já afirmou, é ilegítima a incidência de ICMS sobre os valores recebidos pelo Impugnante a esse título.

A título de exemplo anexa contratos de locação da modalidade “TC CPE SOLUTION”, destacando que se trata de contratos de locação de equipamentos, nos quais são exigidos dos locatários apenas os valores decorrentes do aluguel dos mesmos, estando clara a não incidência do ICMS sobre a locação dos equipamentos.

Pede que seja julgado improcedente o crédito tributário consubstanciado no PTA nº. 01.000162638.02, com a sua extinção e arquivamento do processo fiscal instaurado.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em bem fundamentada manifestação de fls. 396/409, cujos fundamentos foram os mesmos do parecer da Assessoria do CC/MG, pede que o lançamento seja julgado procedente.

Do Parecer da Assessoria do CC/MG

A Assessoria do CC/MG, em bem fundamentado parecer de fls. 413/423, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria Fiscal do CC/MG de fls. 413/423 foram os mesmos utilizados, em parte, pela Câmara para sustentar sua decisão e por esta razão passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Consoante relato acima a versa o presente contencioso sobre recolhimento a menor de ICMS no período de janeiro de 2005 a dezembro de 2008, por ter o Autuado prestado serviços de comunicação/telecomunicação, cobrados a título de “TC CPE Solution-Aluguel”, acobertados por Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação (NFST) modelo 22, sem o destaque do ICMS devido nas prestações de serviços, os quais se encontram discriminados no Anexo 1 (fls. 57/106), pelo que foi exigido ICMS e Multa de Revalidação prevista na Lei nº 6.763/75, art. 56, inc. II.

Versa ainda o contencioso sobre descumprimento de obrigação tributária acessória caracterizada pela falta de destaque e indicação do ICMS nas respectivas notas fiscais, em relação aos serviços objeto da autuação, pelo que se exigiu Multa Isolada capitulada no art. 54, inc. VI da Lei nº 6.763/75 c/c alínea “f” do inc. VI, art. 215 da Parte Geral do RICMS/02.

Constata-se nos documentos fiscais relativos às prestações de serviços, amostragem das notas fiscais às fls. 222/258, que a situação tributária dos serviços em

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

questão consta ora como sendo “Isentas e Não tributadas”, ora como “Outros”, fato que permite afirmar que os respectivos valores não foram oferecidos à tributação.

Figuram como Tomadores/Destinatários dos Serviços as pessoas jurídicas S.A Estado de Minas Gerais, Cia. de Fiação e Tecelagem Cedro, Bunge Fertilizantes, Natura Logística e Serviços Ltda., Comando da Aeronáutica, TAM Linhas Aéreas S.A, Banco ABN AMRO Real S.A, Banco BMC, Ministério da Justiça, Construtora Andrade Gutierrez S/A, Cooperativa Regional dos Cafeicultores, Magazine Luiza, entre outros.

Compõem o Auto de Infração:

Anexo 1 – Relação dos Serviços Prestados sem Tributação de ICMS (fls. 57/106);

Anexo 2 – Cálculo da Multa Isolada (fls. 108);

Anexo 3 – Cópia dos Extratos das DAPIS dez/05 a dez/08 (fls. 110/220);

Anexo 4 – Amostragem das NFST, Mod. 22, via única, sem tributação (fls. 222/258);

Anexo 5 – Amostragem dos livros Registro de Saídas e Apuração do ICMS (fls. 260/320);

Anexo 6 – CD contendo arquivo dos livros Registro de Saída e Apuração de ICMS do período de dez/05 a dez/08 – autenticado pelo MD5.

Quanto aos objetivos da sociedade, extrai-se do art. 2º do Estatuto Social que “a Companhia tem por objeto a prestação de serviços de telecomunicações em quaisquer de suas formas, tais como, mas não se limitando, o Serviço Móvel Pessoal, Serviço Telefônico Fixo Comutado e outros, incluindo-se as atividades necessárias ou úteis à execução desses serviços, na conformidade das concessões autorizações e permissões que lhe foram outorgadas” (fls. 350).

Consta no SICAF que o estabelecimento inscreveu-se neste Estado em julho de 2001, com o CNAE 6120-5/01, que corresponde a “Telefonia Móvel Celular”, e encontra-se ativo.

O Impugnante inicia a sua contestação refutando a tributação dos códigos tarifários atinentes a aluguéis e/ou locações, sob a alegação de que essas atividades não constituem serviços, estando fora do alcance do campo de incidência de ICMS, por se tratarem apenas de locação de coisas.

Não se pode concordar com a tese apresentada e, muito menos, aceitar a intributabilidade de atividades como aluguel e locação de equipamentos como modem, PABX, outros, porque esses equipamentos, cedidos aos usuários mediante remuneração, fazem parte do conjunto que possibilita a oferta do serviço de comunicação.

Como pode ser observado nas tabelas do Anexo 1 – “Planilha com a relação dos serviços prestados sem tributação de ICMS” - (fls. 57/106), vários são os códigos tarifários que se referem a receitas originárias da prestação de serviços sob a rubrica de CP CPE SOLUTIONS – ALUGUEL.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Salta aos olhos que a interpretação feita pelo Impugnante quanto à intributabilidade pelo ICMS dessa espécie de serviço é equivocada, pois implica em admitir que à cessão onerosa de modem, PABX, etc. não se agrega a prestação de serviço de comunicação, atividade sujeita ao imposto estadual previsto no art. 155, inc. II da Constituição Federal de 1988.

A exigência do imposto sobre tais serviços além de decorrer do art. 155, inc. II da Constituição Federal, está amparada legalmente no art. 6º, inc. XI da Lei nº 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 pelo inc. III do art. 2º da Lei Complementar nº 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.

Especificamente quanto à locação, cujo termo “Aluguel” aqui tem o mesmo significado, mereceu por parte da ANATEL, autarquia responsável pela fiscalização e regulamentação dos serviços de telecomunicações no território nacional, normatização específica, como a Norma nº 05, de 07/05/79, disponibilizada no “site” da ANATEL, *in verbis*:

NORMA Nº 5/79

DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO TELEFÔNICO PÚBLICO

OBJETIVO

1 - Esta Norma tem por objetivo regular as condições gerais de prestação do serviço telefônico público, dispondo sobre direitos e obrigações entre Prestadora, Usuário, Assinante e Locatário.

DEFINIÇÕES

2 - Para os efeitos desta Norma, são adotadas as seguintes definições:

(...)

2.7 - Locação - é o direito de usar, em caráter individualizado, equipamentos e circuitos especiais de telefonia, ou de haver a prestação do serviço telefônico público, em caráter

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

individualizado e temporário, em instalações de uso particular.

Observa-se pela definição dada pela norma citada que a locação é o direito de usar equipamentos e circuitos e não existe sem a prestação de um serviço de comunicação, portanto, sujeito ao ICMS.

Essa mesma interpretação aplica-se quando se trata de serviços prestados a título de “Locação Porta TC VNP” os quais o próprio Autuado reconhece como sendo prestações de serviços sujeitas ao ICMS, conforme se depreende das notas fiscais – NFST – de fls. 222/224, por exemplo.

Fato é que o Autuado não pode ser tomado como empresa que se dedica à locação de bens móveis e, sim, como uma detentor de concessão de serviço público de prestação de serviços de comunicação.

Assim sendo, não se pode afirmar que está havendo incidência de ICMS sobre a locação de coisas, mas é o Impugnante que assim faz parecer, ao relacionar inúmeros códigos tarifários para uma mesma atividade, subdividindo-a, apenas, para obter proveitos na tributação. E, deste modo, existe a atividade humana e um *facere*, compatível com o ICMS sobre serviços de comunicação.

Ademais, é pacífico que qualquer serviço oneroso de comunicação está sujeito ao pagamento de ICMS e, sendo a relação entre o prestador de serviço e o usuário de natureza negocial, visando a possibilitar a comunicação desejada, é suficiente para a caracterização do fato gerador de ICMS.

Ressalta-se que o trabalho fiscal encontra respaldo também no art. 13 da Lei Complementar nº 87/96 que trata da base de cálculo do ICMS e no art. 50 do RICMS/02 que reproduz a norma constitucional, afirmando que os valores referentes a aluguéis ou locação de equipamentos/aparelhos de propriedade da operadora do serviço, necessários à prestação do serviço de comunicação, integram a base de cálculo do ICMS, por expressa previsão legal.

Por delegação da Constituição da República, a Lei Complementar nº 87/96, norma máxima em matéria de ICMS, sobre a base de cálculo do imposto na prestação de serviço de comunicação, assim dispôs:

Art. 13 - A base de cálculo do imposto é:

(...)

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

(...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo:

II - o valor correspondente a:

seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição”; (destacou-se).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De igual modo, a Legislação Estadual reproduz a previsão expressa da LC nº 87/96, estando assim previsto no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 43.080/02:

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)

Como se observa, os valores referentes a aluguéis ou locação de equipamentos, aparelhos e outros meios físicos, de propriedade da operadora do serviço, que são necessários à prestação do serviço de comunicação, integram o valor da prestação do serviço e, conseqüentemente, a base de cálculo do ICMS, por expressa previsão legal.

Por tudo isso se verifica que, ao contrário do que defende o Impugnante, a locação é serviço e, principalmente no caso em tela, serviço de telecomunicação. Por oportuno, transcreve-se aqui, o questionamento sobre serviço de telecomunicação feito pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ - à Agência Nacional de Telecomunicações – ANATEL, através do Ofício 0260/06/SE-CONFAZ, de 20 de março de 2006:

“(b) no entendimento da ANATEL, os equipamentos e a infra-estrutura necessários à prestação do serviço de telecomunicação (ex: roteador, multiplex, circuitos, porta, etc.) fazem parte da prestação do serviço de telecomunicação?”

A resposta a essa indagação veio com o Ofício nº 113/06/SUE-ANATEL, de 27 de abril de 2006, confirmando, de forma plena e incontestável, o posicionamento do Fisco sobre a questão:

“De acordo com o artigo 60 da Lei nº. 9472 – Lei Geral de Telecomunicações (LGT), os equipamentos e a infra-estrutura necessários à prestação do serviço de telecomunicação (exemplo: roteador, multiplex, circuitos, porta, etc.) **são parte integrante da prestação dos serviços de telecomunicações**”. (destacou-se).

Salienta-se que o esclarecimento prestado pela ANATEL, a pedido de informação apresentada pelo CONFAZ acerca de aspectos regulamentares relacionados ao provimento de serviços de telecomunicações, veio consagrar o seu posicionamento e trazer importante contribuição à definição da tributação sobre a utilização da infra-estrutura de suporte à prestação dos serviços.

Com relação a essas espécies de receita, repita-se, razão alguma assiste ao Impugnante no que se refere à regularidade da tributação levada a efeito. Como se sabe,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

a hipótese de incidência tributária do ICMS está descrita na Constituição Federal como “prestação de serviços de comunicação”. Pois bem, prestar serviços de comunicação é laborar mensagens de variadas origens e levá-las a determinado fim. A natureza da mensagem e os meios empregados são irrelevantes para a caracterização da prestação de serviço de comunicação.

O Autuado, recorde-se, não se dedica à atividade isolada de locação ou aluguel de equipamentos e aparelhos, caso em que seria aplicável a norma por ela citada.

Os trechos do voto conduzido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, ao julgar o Recurso de Revisão interposto nos autos do PTA nº. 01.000151371-11, versando sobre a questão da locação de bens móveis, não retratam a matéria de forma realista e global, já que o Impugnante foi tomado como empresa que tem por atividade o aluguel de aparelhos ou equipamentos, o que não é fato. O aluguel ou a locação de equipamentos/aparelhos ou meios constituem uma atividade meio para a concretização da atividade fim, que é a prestação de serviço de telecomunicação.

Desta forma, quando o Autuado loca um equipamento ou um meio físico para o tomador do serviço, cliente dele, o negócio não é auferir receita com a locação, mas, sim, prestar o serviço para o qual ele se propôs que é a prestação do serviço de telecomunicação. Este sim, genuinamente, é o seu “negócio”. E esta prestação está sujeita ao tributo de competência estadual: o ICMS.

Insista-se, na composição da base de cálculo sujeita a tributação, devem ser considerados todos e quaisquer valores cobrados, seja a que título for, na intenção da realização da atividade fim de prestação de serviço de comunicação, aquela que levou o tomador do serviço a contratar o seu prestador. E esse é o teor da legislação.

O entendimento da Superintendência de Legislação Tributária – SLT/SRE manifestado em respostas a consultas das empresas operadoras do serviço de comunicação/telecomunicação é no sentido da inclusão desses valores na base de cálculo. *Ex vi* a Consulta 266/98:

CONSULTA DE CONTRIBUINTES nº. 102/99 (MG de 22/07)

PTA Nº. 16.000017984-87

CONSULENTE: Maxitel S.A.

ORIGEM: Belo Horizonte.

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO – TELECOMUNICAÇÃO – BASE DE CÁLCULO – A base de cálculo do ICMS relativo à prestação de serviço de telecomunicação inclui todos os valores cobrados do tomador do serviço, pelo prestador, em função da prestação.

RESPOSTA:

"A base de cálculo relativa à prestação de serviço de comunicação se constitui do preço do serviço como

definido pelo inciso VII do art. 13 da mesma Lei 6763/75, estando nele compreendido todos os valores cobrados do usuário, tomador do serviço, pelo prestador, em função da prestação.

Nesse sentido, firmou-se o Convênio ICMS 69/98, já implementado em Minas Gerais, através do Decreto 39.836, de 24/08/98, estabelecendo como integrante da base de cálculo do ICMS, relativamente à prestação de serviço de comunicação, 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.

Desta forma, é de se concluir por negativa a indagação da consulente, tendo em vista que os serviços por ela prestados e relacionados nos itens "a", "b" e "f" da sua exposição integram a base de cálculo do ICMS em razão do que acima se expôs. Vale salientar que todos os valores cobrados do usuário em valor da prestação, inclusive aluguel de equipamentos (rádios) que se mantêm na propriedade da consulente integrarão a base de cálculo do ICMS incidente sobre a prestação de serviço de comunicação.

Assim, tanto o valor da assinatura, como das facilidades adicionais e a locação do aparelho telefônico são parte da base de cálculo do ICMS, conforme estabelecido na legislação tributária.

Confirmando o entendimento acima apresentado, também é esta a posição já externada por esse Egrégio Conselho de Contribuintes em diversos julgamentos sobre a mesma matéria, como se pode observar nos Acórdãos nºs 17.526/06/3ª, 14.766/01/3ª, 3.350/08/CE, 3.347/08/CE e 2.884/03/CE, cujas ementas das decisões estão transcritas às fls. 402/405.

É de lembrar que o Fisco de outros Estados também vem trilhando o mesmo caminho, procedendo à tributação de aluguel de aparelhos e de equipamentos, como se observa da decisão reproduzida às fls. 406/407.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 63.963-0/RS. RELATOR: MINISTRO MILTON LUIZ PEREIRA. ICMS. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. RÁDIO CHAMADA (BIP).

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

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

Por tudo isso, os trechos do voto da Conselheira Luciana Mundim no sentido de defender a tese da intributabilidade da locação de bens móveis não de ser considerados dentro da perspectiva de atividade apenas de locação dissociada de qualquer prestação de serviço, sendo que, no caso concreto, o Impugnante anexou contratos estranhos aos autos e que ainda assim estes contratos demonstram realidade diversa, reforçando a segurança jurídica em sentido pró Fisco, já que retiram qualquer subjetividade da concreção do fato à norma.

Com relação à transcrição de trecho de veto do Poder Executivo ao item 3.01 da lista de serviços, ao promulgar a Lei Complementar nº 116/03, é de se lembrar que o julgamento do Supremo Tribunal Federal citado, proferido nos autos do RE 116.121-3/SP, publicado no DJ de 23/10/00, que decidiu que a locação de bens móveis não se enquadra no conceito constitucional de serviço, naquele caso, se referia apenas e tão somente à locação de equipamento (guindaste), desacompanhada de qualquer mão de obra ou prestação de serviços da empresa contratada.

Esta decisão, por maioria de votos, transcreveu-se às fls. 408, com destaque para a figura do Recorrente e da Recorrida, uma Prefeitura Municipal, mas com a devida explicação de que ela se refere não ao ICMS e, sim, ao ISSQN e, ainda, que no caso se discutiu a locação pura e simples de coisa móvel (guindaste) e a locação de coisa móvel acompanhada de prestação de serviço pela empresa locadora, que, pelo voto vencedor, foi considerada como não ocorrida, o que gerou a referida decisão.

Por tudo isso, claro está que não se tem aqui a tributação de locação pura e simples de equipamentos como tenta defender o Impugnante e, sim, prestação de serviços de telecomunicação, o que é coisa bem diversa. E, sendo assim, o ICMS incide sobre a atividade econômica da empresa, que é o serviço de telecomunicação por ela prestado.

Portanto, não há dúvida de que todos os serviços tributados neste Auto de Infração são parte da infraestrutura técnica, mecânica e eletrônica necessária à comunicação, como instrumentos indispensáveis à atividade fim do Impugnante, dentro da hipótese de incidência do ICMS estabelecida pela Constituição Federal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No mesmo sentido, os serviços disponibilizados pelo Autuado para interligar seus clientes, por intermédio de seus equipamentos, à rede pública de telecomunicações, fornecendo as condições materiais (meios) para que a comunicação se efetive, são serviços de comunicação, porquanto dizem respeito a uma relação negocial onerosa entre ele e o usuário (cliente), tratando-se, pois, de um fato imponível na relação jurídico tributária, no campo de incidência do ICMS.

Assim, não tendo sido oferecidos à tributação os valores desses serviços, correto o procedimento do Fisco em lançar o ICMS devido, resultante da aplicação da alíquota de 18% (dezoito por cento) até 26/03/08, e de 25% (vinte e cinco por cento) a partir de 27/03/08, bem como a multa de revalidação correspondente, conforme demonstrado às fls. 57/106.

No caso dos autos, como dito acima, foi aplicada a penalidade prevista no art. 54, inc. VI da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 215, inc. VI, alínea "f" do RICMS/02, abaixo transcritos, em função do descumprimento de obrigação tributária acessória caracterizada pela falta de destaque e indicação do ICMS nas respectivas notas fiscais, em relação aos serviços objeto da autuação:

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;

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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A infração será imputada, na hipótese dos autos, quando:

- 1) ocorrer a emissão de documento fiscal sem a indicação da alíquota do ICMS e sem destaque do imposto devido;
- 2) ocorrer a emissão de documento fiscal com indicações incorretas da alíquota do ICMS e do destaque do imposto devido.

Na primeira hipótese, de fato, não se pode falar em emissão de documento fiscal sem indicação de tais atributos, pois em todas as notas fiscais constam os lançamentos das alíquotas e do imposto devido, isso em relação às prestações que o Impugnante entende como sujeitas ao imposto estadual.

Na segunda situação, como se pode ver na representativa amostra das notas fiscais acostadas aos autos às fls. 222/258, o Autuado discrimina, em cada documento fiscal, todos os serviços que presta e cobra do usuário. Em relação aos serviços que entende como não sujeitos à tributação do ICMS, indica “base de cálculo do ICMS” 0,00 (zero) e alíquota de ICMS também 0,00 (zero).

Entendeu o Fisco, por se tratar, nos casos apontados na presente autuação, de serviços sujeitos à tributação pelo ICMS, como determina a legislação deste Estado, que o Autuado emitiu os documentos fiscais sem destaque do imposto devido nas respectivas prestações. 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 do Autuado, evidentemente com a aquiescência do Fisco, uma vez que ele poderia ter emitido notas fiscais para cada modalidade.

Assim, pode-se facilmente constatar que o Autuado em nenhum momento tenta ocultar do Fisco ou criar-lhe dificuldade em verificar quais serviços presta e cobra, o valor de cada serviço está perfeitamente discriminado e quando entende tributável pelo ICMS, em todos os casos, o valor do serviço coincide com o valor base de cálculo. Não se consegue ver nenhuma intenção de não exibir ao Fisco os serviços prestados, como de fato não o fez, ou de se enganar na aplicação da alíquota. O Autuado, por razões que expõe em sua impugnação, não concorda que estes serviços sejam tributados pelo ICMS e, assim, indica “zero” como base de cálculo e alíquota do imposto em relação aos serviços ora autuados.

Desse modo, dúvidas não existem quanto à adequação da norma ao fato.

Também é fato que o Fisco, desde que o serviço de comunicação passou a compor o campo de incidência do ICMS pela Constituição de 1988, vem sistematicamente efetuando lançamentos para todas as operadoras de serviço de comunicação, como no presente caso, para exigir o imposto sobre serviços de comunicação que a legislação determina como tributáveis pelo ICMS. É fato também que, nesses casos, o Fisco exigiu das diversas empresas os valores do ICMS devido e da respectiva multa de revalidação sem qualquer penalidade por descumprimento de obrigação acessória.

Entretanto, poderia ser alegado que este comportamento do Fisco pode ser entendido como “normas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas” para os fins previstos no art. 100 do Código Tributário Nacional? Evidentemente que não. É evidente que o simples “costume fazendário” não pode ser validamente invocado para eximir o Contribuinte de uma obrigação legal, claramente prevista nos diplomas normativos de regência. Evidente, também, que prática reiterada ou costume fazendário dizem respeito a situações que influenciam diretamente na tributação, mas nunca na aplicação de sanção. Para aplicação de sanção, os efeitos da equiparação de prática reiterada a norma complementar da legislação, como preconizado pelo art. 100 do CTN, não podem ser opostos ao Fisco.

Ocorre que a ação fiscal é uma ação de Estado, não uma ação privada ou particular. Quando um Agente do Fisco entra em ação, age por delegação do Estado, em nome do interesse público que o Estado representa. Assim, o fato de não ter nunca aplicado uma penalidade e passar a entender que deva ser aplicada a determinada situação é apenas mudança de entendimento que, justificada, dentro da finalidade a que se proporia a sanção, é possível e não quebraria o princípio da segurança jurídica. Apenas faria cumprir sua função desestimuladora daquele comportamento lesivo ou sua função punitiva. Contudo, seria necessário demonstrar que a situação fática, talvez decorrente de uma nova realidade ou de um novo “*modus operandi*” do contribuinte, estaria dentro do tipificado na sanção.

Ainda assim duas perguntas se impõem e precisam ser respondidas:

1 - por que o Fisco, desde a inclusão de serviço de comunicação na base de incidência do ICMS, pela CF/88, nunca aplicou antes esta penalidade para situações semelhantes?

2 – pode o Fisco aplicar esta penalidade quando o contribuinte entender não ser determinado serviço de sujeito ao ICMS?

É notório que não há, ainda, jurisprudência pacificada quanto à incidência do ICMS a todos os serviços prestados pelas operadoras de serviço de comunicação. Com a evolução tecnológica, veem-se serviços novos surgirem a cada instante, prestados pelas operadoras de serviço de comunicação e cobrados dos usuários. Vê-se, também, que a legislação não tem sido suficientemente abrangente e ágil para prever todos os casos. Muitos casos serão decididos pelo Judiciário e a experiência tem mostrado que nem sempre tem sido a favor dos Estados. Não se trata o presente caso, portanto, de matéria pacificada.

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

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. ICMS SOBRE HABILITAÇÃO, LOCAÇÃO DE APARELHOS CELULARES E ASSINATURA (ENQUANTO CONTRATAÇÃO DO SERVIÇO). SERVIÇOS SUPLEMENTARES AO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO.

ATIVIDADE-MEIO. NÃO INCIDÊNCIA. PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS. "FACILIDADES ADICIONAIS" DE TELEFONIA MÓVEL CELULAR. SÚMULA 07 DO STJ. ART. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. OS SERVIÇOS DE HABILITAÇÃO, INSTALAÇÃO, DISPONIBILIDADE, ASSINATURA (ENQUANTO SINÔNIMO DE CONTRATAÇÃO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO), CADASTRO DE USUÁRIO E EQUIPAMENTO, ENTRE OUTROS SERVIÇOS, QUE CONFIGUREM ATIVIDADE-MEIO OU SERVIÇOS SUPLEMENTARES, NÃO SOFREM A INCIDÊNCIA DO ICMS. (PRECEDENTES: RESP 945037/AM, REL. MINISTRO LUIZ FUX, DJE 03/08/2009; RESP 666.679/MT, REL. MINISTRO TEORI ZAVASCKI, DJE 17/12/2008; RESP 909.995/RJ, REL. MINISTRA ELIANA CALMON, DJE 25/11/2008; RESP 1022257/RS, REL. MINISTRO CASTRO MEIRA, DJE 17/03/2008) RESP 703695 / PR, REL. MIN. LUIZ FUX, DJ 20/09/2005; RESP 622208 / RJ, REL. MIN. CASTRO MEIRA, DJ 17/05/2006; RESP 418594 / PR, REL. MIN. TEORI ZAVASCKI, DJ 21/03/2005; RMS 11368 - MT, RELATOR MINISTRO FRANCISCO FALCÃO, DJ 09/02/2005).

(...)

8. À MÍNGUA DE DETALHAMENTO, IN CASU, PELAS DECISÕES PROLATADAS NA INSTÂNCIA DE ORIGEM, SOBRE OS SERVIÇOS QUE ESTARIAM INSERIDOS NO AMPLO CONCEITO DE "FACILIDADES ADICIONAIS", NÃO CABE A ESTE TRIBUNAL SUPERIOR O EXAME DA QUESTÃO, PORQUANTO ESCAPA À COMPETÊNCIA DO E. STJ AVERIGUAR OS SERVIÇOS PROPRIAMENTE DITOS QUE SE ENCAIXAM NO CONCEITO PRESSUPOSTO DE COMUNICAÇÃO, POR QUE A ISSO EQUIVALERIA A ANÁLISE FÁTICA, VEDADA PELA SÚMULA 07 DO STJ, SEM PREJUÍZO DE A VAGUEZA DO PLEITO DESCARACTERIZAR O DIREITO LÍQUIDO E CERTO. (PRECEDENTES: RESP 945037/AM, REL. MINISTRO LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, JULGADO EM 24/06/2009, DJE 03/08/2009; RESP 1022257/RS, REL. MINISTRO CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, JULGADO EM 04/03/2008, DJE 17/03/2008).

10. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO, PARA AFASTAR A INCIDÊNCIA DO ICMS SOBRE AS ATIVIDADES DE HABILITAÇÃO, INSTALAÇÃO, DISPONIBILIDADE, ASSINATURA (ENQUANTO SINÔNIMO DE CONTRATAÇÃO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO), ENTRE OUTROS SERVIÇOS, QUE CONFIGUREM ATIVIDADE-MEIO OU SERVIÇOS SUPLEMENTARES, CONSOANTE JURISPRUDÊNCIA PACIFICADA DESTA CORTE SUPERIOR, NOS TERMOS DA FUNDAMENTAÇÃO EXPENDIDA. ACÓRDÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SUBMETIDO AO REGIME DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008.

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

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

Desse modo, não pode o Fisco aplicar esta penalidade quando o contribuinte entender não ser determinado serviço sujeito ao ICMS, mas exclusivamente quando a incidência daquele serviço estiver ainda sob apreciação do Judiciário sem decisão pacificada. Não se trata, obviamente, do serviço de telecomunicação na modalidade de telefonia, para o qual não existe nenhuma dúvida jurídica em apreciação pelo judiciário.

O Fisco, desde a inclusão de serviço de comunicação na base de incidência do ICMS, pela CF/88, nunca aplicou a penalidade prevista no art. 54, inc. VI, da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 215, inc. VI, alínea "f" do RICMS/02, em situações semelhantes ao presente caso, porque ela não é adequada para tal situação.

Os fundamentos utilizados no Acórdão nº 18.541/07/1ª, excertos abaixo transcritos, da lavra do Conselheiro Roberto Nogueira para justificar a exclusão da aplicação da penalidade isolada capitulada no art. 55, inc. VII da Lei nº 6.763/75, quando exigida em casos onde o ICMS/ST não foi recolhido e o Fisco utilizou o valor da base de cálculo informado pelo contribuinte no documento fiscal objeto da autuação, são os mesmos que adoto para o presente caso:

"PARA SE DIRIMIR A QUESTÃO DA APLICAÇÃO DA NORMA AO CASO CONCRETO, NECESSÁRIO SE FAZ UMA CURTA REGRESSÃO PELAS REGRAS DE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

A HERMENÊUTICA NO BRASIL GANHOU ESPAÇO SURPREENDENTE, ATÉ MESMO EM DETRIMENTO DE ASSUNTOS RELEVANTES. É GRANDE O NÚMERO DE MILITANTES DO DIREITO QUE SE APROFUNDAM NA DISCUSSÃO DA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO, QUE SE APLICA, POR EXCEÇÃO, AO TEXTO TRIBUTÁRIO.

O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN TRATA DA QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA NOS ARTIGOS 107 A 112. NESTE CONTEXTO, A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA SERÁ INTERPRETADA NOS MOLDES DESCRITOS NOS ARTIGOS 108 A

112. EM SEGUIDA, PERSISTINDO DÚVIDAS, APLICAM-SE AS REGRAS GERAIS DO DIREITO.

O BROCARDO JURÍDICO "IN DUBIO PRO-REU", ENCONTRA-SE PRESENTE NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, MAIS ESPECIFICAMENTE NO ART. 112 DO CTN, ADMITINDO-SE A TESE DO "IN DUBIO CONTRA FISCUM".

DE INÍCIO CABE DIFERENCIAR O SENTIDO DE INTERPRETAÇÃO E INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. O ART. 108 DO CTN CUIDA DE REGRAS DE INTEGRAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA, OU SEJA, DIANTE DA AUSÊNCIA DE DISPOSITIVO LEGAL, BUSCA-SE, NA ORDEM INDICADA NO ARTIGO, PRINCÍPIOS QUE POSSAM SER APLICADOS NA CORRELAÇÃO ENTRE O FATO E A NORMA DE DIREITO. QUER DIZER, UTILIZA-SE DE OUTROS CONCEITOS JURÍDICOS PARA APLICAÇÃO DA REGRA (NORMALMENTE DENTRO DO TEXTO TRIBUTÁRIO).

JÁ A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO É DIFERENTE. NESTE CASO, EXISTE O TEXTO LEGAL. O QUE FAZ O INTERPRETE É ENXERGAR IGUAL, MAIS OU MENOS DAQUILO QUE ESTÁ DISPOSTO NO TEXTO LEGAL.

PARA ISSO, SÃO CONSAGRADAS ALGUMAS REGRAS DE INTERPRETAÇÃO, CONSIDERADAS AUTÊNTICAS, EXTENSIVAS OU RESTRITIVAS. DENTRE ELAS DESTACAM-SE: A) LITERAL OU GRAMATICAL; B) LÓGICA; C) SISTEMÁTICA; D) HISTÓRICA E E) FINALÍSTICA OU TELEOLÓGICA.

A PRIMEIRA DELAS, A LITERAL OU GRAMATICAL, DIZ RESPEITO À INTERPRETAÇÃO DO TEXTO NA FORMA EM QUE SE ENCONTRA, OU SEJA, NADA PODE SER SUPRIMIDO NEM INCLUÍDO. É ESTA É A PRIMEIRA REGRA DE INTERPRETAÇÃO NA HIPÓTESE PREVISTA NO ART. 111 DO CTN.

AQUI, O QUE SE PRETENDE É PERQUIRIR O SIGNIFICADO GRAMATICAL DAS PALAVRAS USADAS NO TEXTO, TENDO COMO PARÂMETRO O DICIONÁRIO.

NECESSÁRIO SE FAZ DISTINGUIR OS SIGNIFICADOS DAS TERMINOLOGIAS EMPREGADAS, QUE PODEM ENCERRAR CONCEITOS TÉCNICOS OU VULGARES.

CONTRA ESTE SISTEMA DE INTERPRETAÇÃO INSURGEM AQUELES QUE ENTENDEM QUE NEM SEMPRE O LEGISLADOR É FELIZ NA ELABORAÇÃO DO TEXTO LEGAL.

A OUTRA MODALIDADE, A INTERPRETAÇÃO LÓGICA, É DERIVADA DA INTERPRETAÇÃO GRAMATICAL OU LITERAL. NELA, O QUE SE BUSCA, NOS DIZERES DE LUCIANO AMARO, É A INTELIGÊNCIA DO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TEXTO, DE FORMA QUE NÃO DESCAMBE PARA O ABSURDO, DANDO À NORMA UM SENTIDO COERENTE.

POR SUA VEZ, A INTERPRETAÇÃO SISTEMÁTICA PROCURA O SENTIDO DA REGRA JURÍDICA VERIFICANDO A POSIÇÃO EM QUE A MESMA SE ENCARTELA NO DIPLOMA LEGAL E A RELAÇÃO DESTA COM AS DEMAIS DISPOSIÇÕES LEGAIS, VISANDO INTERPRETAR A NORMA DENTRO DE TODO O SEU CONTEXTO. NESTE ASPECTO, DEVE-SE OBSERVAR O ITEM, A ALÍNEA, O INCISO, O ARTIGO, A SEÇÃO E O CAPÍTULO. NÃO SE PODE DAR SENTIDO AO TEXTO DE FORMA FRAGMENTADA, SEM SE ATER AO CONTEÚDO GERAL.

POR OUTRO LADO, A INTERPRETAÇÃO HISTÓRICA CONSISTE NO EXAME DO SENTIDO DA NORMA ATRAVÉS DOS TEMPOS, COMPARANDO O DIREITO ANTERIOR E O ATUAL, DE FORMA A BUSCAR O SEU SENTIDO, SE A FINALIDADE É AMPLIAR OU RESTRINGIR DIREITOS. ATÉM-SE, TAMBÉM, AO CONTEXTO GERAL DA APROVAÇÃO DA LEI, VERIFICANDO O ANTEPROJETO, AS EMENDAS E O PROCESSO LEGISLATIVO.

POR FIM, A FINALÍSTICA OU TELEOLÓGICA. NESTE PONTO, PROCURA-SE A INTENÇÃO DO LEGISLADOR, O QUE ELE (LEGISLADOR) BUSCAVA COM A EDIÇÃO DO ATO NORMATIVO, E PARA QUAL FIM ELA (A NORMA) SE DESTINAVA. CABE OBSERVAR QUE AS REGRAS HISTÓRICA E TELEOLÓGICA PODEM SE INTERAGIR, OU MESMO RESULTAR EM UM SÓ PROCESSO DE INTERPRETAÇÃO.”

Neste contexto, cabe examinar a vigência do dispositivo em discussão ao longo do tempo:

LEI Nº 6.763/75

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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) UFLRs;" (**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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Fiscal de Produtor, ressalvado o disposto no § 2º do artigo 35 da Parte 1 do Anexo V: 48,98 (quarenta e oito inteiros e noventa e oito centésimos) UFEMG;" (**Efeitos de 15/12/02 a 31/10/03** - Redação original)

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

"e - número da nota fiscal respectiva, valor e natureza da carga e especificação da quantidade, em Conhecimento de Transporte: 48,98 (quarenta e oito inteiros e noventa e oito centésimos) UFEMG;" (**Efeitos de 15/12/02 a 31/10/03** - Redação original)

f - natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG; (Efeitos a partir de 1º/11/203 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. nº 43.785, de 15/04/04).

"f - natureza da operação ou da prestação e condições do pagamento; alíquota do ICMS e destaque do imposto devido; nome da empresa de transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 4,90 (quatro inteiros e noventa centésimos) UFEMG;" (**Efeitos de 15/12/02 a 31/10/03** - Redação original)

g - demais indicações não especificadas nas alíneas anteriores: 42 (quarenta e duas) UFEMG; (Efeitos a partir de 1º/11/203 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 5º, II, ambos do Dec. nº 43.785, de 15/04/04).

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

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

Art. 215 - As multas calculadas com base na UFIR, ou no valor do imposto não declarado são: (Efeitos a partir de 01/01/98 - Redação dada pelo art. 1º e vigência estabelecida pelo art. 17, ambos do Dec. nº 39.473, de 06/03/98 - MG de 07.)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"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, inc. VI, caso em análise. Deixou ainda em aberto apenas a previsão constante do seu art. 57, onde prevê que “As infrações para as quais não haja penalidade específica serão punidas com multa de 500 (quinhentas) a 5.000 (cinco mil) UFEMGs, nos termos de regulamento”, regulamentada pelos arts. 219 e 220 do RICMS/02, não aplicável à situação em análise e sempre calculada em função do valor da prestação de serviço, da operação ou da mercadoria a que se referir a infração. Infrações para as quais não haja penalidade específica na Lei nº 6.763/75 raramente são detectadas pelo Fisco, haja vista a tentativa de completude da lei.

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

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

Todas essas infrações acima seriam também mais graves que a emissão de documento fiscal com falta ou indicações insuficientes ou incorretas de alíquota do ICMS e destaque do imposto devido, como no presente caso, ou das demais indicações não especificadas no dispositivo, porque 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 falta de destaque do imposto ou 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 pelo ICMS, 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) em razão do contribuinte não concordar com sua sujeição ao ICMS.

Desse modo, pelas razões acima, deve ser excluída a multa isolada.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, à unanimidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir a multa isolada. Pelo Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Patrícia Dantas Gaia e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marco Túlio Caldeira Gomes. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Janaina Oliveira Pimenta (Revisora)

e Luiz Fernando Castro Trópia.

Sala das Sessões, 28 de abril de 2010.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

René de Oliveira e Sousa Júnior
Relator

CC/MIG