

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 19.312/11/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000162033-46
Impugnação: 40.010126573-61
Impugnante: Telemar Norte Leste S/A
IE: 062149964.00-47
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-1

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – BASE DE CÁLCULO - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS – DIVERSOS SERVIÇOS. Constatou-se recolhimento a menor de ICMS, em face da não inclusão na base de cálculo do imposto de valores faturados a título de locação de equipamentos e outros itens integrantes ou vinculados à prestação onerosa de serviços de comunicação. Procedimento fiscal respaldado pelos incisos III do art. 2º; VII do art. 12, e III c/c a alínea "a" do inciso II do § 1º do art. 13, todos da Lei Complementar nº 87/96, bem como pelo disposto no item 8 do § 1º do art. 5º e inciso VII c/c item 2 do § 2º do art. 13, todos da Lei nº 6.763/75. Corretas, em parte, as exigências de ICMS, Multa de Revalidação e Multa Isolada capitulada no inciso VI do art. 54 da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 215, inc. VI, alínea "f" da Parte Geral do RICMS/02, conforme reformulação do crédito tributário procedida pelo Fisco. Quanto à multa isolada, deve o seu valor ser adequado ao limite de que tratam os §§ 2º e 3º do art. 55 da Lei nº 6.763/75. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

Constatou-se através da conferência de arquivos eletrônicos no formato do Convênio ICMS nº 115/03 e livros Registro de Saídas e Apuração de ICMS, que a Autuada deixou de recolher ICMS no período de 01/01/05 a 31/12/05, em decorrência da falta de destaque ou destaque a menor do ICMS devido em notas fiscais emitidas para acobertar as prestações de serviços de telecomunicação.

Exigem-se o ICMS e a correspondente Multa de Revalidação prevista no art. 56, inc. II da Lei nº 6.763/75, bem como da Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da mesma lei c/c o art. 215, inciso VI, alínea "f" da Parte Geral do RICMS/02.

O processo encontra-se devidamente instruído com o Auto de Início da Ação Fiscal – AIAF (fls.02); Auto de Infração (fls.11/13); Demonstrativo de Correção Monetária e Multas – DCMM (fls. 14); Relatório Fiscal de fls. 15/19; Planilhas, Tabelas e Demonstrativos dos serviços objeto das exigências, bem como destas (fls. 23/150); cópias de diversos livros e documentos fiscais da Autuada, e de documentos de outra natureza, todos relacionados à sua atividade (fls. 151/316).

Da Impugnação

Em suas razões de defesa a Autuada reconhece que alguns serviços (denominados “portas”) objeto das exigências realmente sujeitam-se à tributação pelo ICMS, tanto assim que afirma já ter efetuado o pagamento do imposto correspondente, pelo que pede prazo para a juntada posterior dos respectivos comprovantes.

Quanto aos demais serviços insurge-se contra as exigências, argumentando, em síntese, que: a) as operações de locação de bens móveis não se caracterizam como serviço de comunicação, e, portanto, não são tributáveis pelo ICMS; b) o serviço de consulta e informação “102” não constitui fato gerador do ICMS, mas sim do ISS, já que se trata de um serviço de valor adicionado, mero instrumento destinado apenas a agregar facilidades ao usuário do serviço de comunicação, não podendo assim ser confundido com o próprio serviço; c) a exploração industrial de linha dedicada (EILD) submete-se ao regime do diferimento de ICMS conforme Convênio ICMS nº 126/98, pelo que não poderia o imposto ser exigido da Autuada; e d) o serviço de gerenciamento ou monitoramento de rede também não se caracteriza e nem se confunde como um serviço de comunicação, estando inclusive previsto no item 1.07 da lista anexa à Lei Complementar 116/03, sujeitando-se portanto ao ISS, e não ao ICMS.

Quanto à Multa Isolada do art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, diz ser indevida no presente caso, pois não descumpriu obrigação acessória que pudesse ensejar a sua aplicação.

Neste sentido, cita o Acórdão 19.018/06/1ª, afirmando que tal decisão permite concluir que mera divergência de interpretação da legislação não significa descumprimento de obrigação acessória, e que a referida penalidade somente é cabível quando há intenção de ludibriar o Fisco ou simular condutas, o que não se verifica no caso vertente, de mera divergência de interpretação, o que poderia ensejar, no máximo, a exigência do imposto, mas não da penalidade, destacando inclusive a sua boa-fé ao informar, nas próprias notas fiscais, os serviços não incluídos na base de cálculo do imposto, exatamente por considerá-los não sujeitos à tributação pelo ICMS.

Além disso, aduz que o seu valor é flagrantemente desproporcional e desarrazoado em relação ao valor do imposto supostamente devido, chegando a atingir 1.440% (hum mil, quatrocentos e quarenta por cento) do valor do crédito tributário principal (tributo, juros e multa de revalidação), merecendo assim ser extinta ou reduzida, nos termos do § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75.

E mais, que a lei que a institui é inválida, pois não determina qualquer critério para a sua fixação, de modo que a penalidade é fixada em 42 UFEMG por documento, pelo Poder Executivo, mas nem este também traz qualquer fundamentação que justifique a sua aplicação em valor superior ao mínimo legal.

Assim, invocando o princípio da equidade, nos termos do art. 112 c/c o art. 108 do CTN, sustenta que diante da ausência de alternativas previstas na legislação para a aplicação de multa menos severa, deve a mesma ser extinta ou, em última hipótese, significativamente reduzida de modo a se alcançar um valor minimamente razoável, tomando como parâmetro o valor do imposto exigido.

Da Reformulação do Crédito Tributário

Documentalmente comprovado que o imposto relativo às atividades denominadas “portas” referente aos meses de fevereiro a junho/05 já houvera sido pago, a Fiscalização retifica o lançamento às fls. 452/455, reformulando o crédito tributário exigido.

Em razão desta reformulação a Impugnante comparece novamente aos autos (fls. 474/476), oportunidade em que se manifesta a respeito e reitera as razões de defesa anteriormente apresentadas.

Da Manifestação Fiscal

Por seu turno, a Fiscalização se manifesta às fls. 480/531, refutando as alegações da defesa, sob os seguintes fundamentos, em síntese:

a) Quanto à alegada locação de bens móveis, diz que na verdade a cessão dos equipamentos ao usuário é parte integrante do serviço de comunicação ofertado mediante remuneração, de modo que não se pode falar de um contrato específico de locação.

Assim, sustenta que o fato gerador de ICMS sobre essa operação está relacionado a todas as prestações onerosas de serviços de comunicação por qualquer meio, de modo que a “locação dos bens” é absolutamente necessária à prestação do serviço, já que sem ele a prestação não ocorre; portanto, a “locação” não é uma atividade meramente preparatória ao serviço de comunicação, mas parte integrante deste.

b) Entende que o serviço “102” não é mera facilidade colocada à disposição do usuário, mas um serviço de telecomunicação por meio do qual o interessado consulta e obtém uma informação via telefone, também mediante remuneração, pelo que deve ser considerado como uma atividade meio, complementar ao próprio serviço, pois sem ela não haveria o sucesso da comunicação.

c) Considera o gerenciamento de redes um serviço corporativo, referente à formação de rede de dados, que, uma vez requisitados, capacitam a estrutura física destinada à prestação do serviço de comunicação, possibilitando uma resposta imediata ao usuário. Trata-se, portanto, de um serviço básico oneroso, colocado à disposição do usuário corporativo pela Impugnante, que detém a concessão, os equipamentos e os meios necessários à prestação dos serviços de comunicação, razão por que é correta a sua tributação pelo ICMS.

d) Quanto ao serviço EILD – Exploração Industrial de Linha Dedicada, concorda que de fato a cessão onerosa de meios de redes de telecomunicações (EILD) goza do benefício do diferimento, nos termos do Convênio ICMS 126/98. Entretanto, referido tratamento tributário está condicionado a que a operadora (destinatário do serviço) esteja listada no Anexo Único do mencionado convênio, o que não é o caso da Autuada. Portanto, não estando contemplada pelo convênio, não faz jus ao diferimento, devendo pagar o imposto devido.

Relativamente à multa isolada, argumenta a Fiscalização que o legislador foi bastante preciso ao estabelecer a base de cálculo e a graduação da penalidade, não cabendo, portanto, a aplicação do art. 112 CTN, pois não resta qualquer dúvida quanto

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

à capitulação e às circunstâncias materiais do fato ou à natureza da multa, que é por descumprimento de obrigação acessória, eis que, ao emitir as notas fiscais, a Autuada não observou as condições e requisitos previstos na legislação específica, inclusive no Regime Especial de que é detentora (PTA 16.000037207.01), em cujo art. 4º, § 1º, está prevista a obrigação de fazer constar nas respectivas NFST, para cada serviço de telecomunicação prestado, ainda que de forma agrupada por espécie, a base de cálculo adotada, a alíquota aplicada e o ICMS destacado.

Ao final, conclui a Fiscalização pedindo a procedência parcial do lançamento, observada a reformulação de fls. 452 a 463.

Parecer da Assessoria

Na mesma linha da manifestação fiscal, opina a Assessoria do CC/MG (fls. 634/657) pela procedência parcial do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão, razão pela qual passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações, principalmente em relação à gradação da multa isolada.

Conforme acima relatado, trata-se da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2005, por ter a Autuada deixado de oferecer à tributação diversos serviços de comunicação por ela prestados, sob o entendimento de que, em sua grande maioria, não constituem fato gerador do ICMS, mas sim do ISS.

Como se depreende da documentação juntada aos autos, a materialidade das infrações imputadas à Impugnante acha-se plenamente comprovada, como se verá a seguir.

Conforme demonstrado nas tabelas do Anexo 1 – “Planilha com a relação dos serviços prestados sem destaque do ICMS” – (fls. 24 a 29), vários são os códigos tarifários que se referem a receitas originárias da prestação de serviços sob a rubrica de aluguel e/ou locação, e dentre esses se destacam aqueles com as rubricas de “aluguel/locação de modem, aluguel datafone, aluguel de rádio monocal e multicanal, aluguel de roteador, aluguel de tc cpe solution/grande/médio/pequeno porte, locação de fax, locação de equipamento PABX, locação de terminal RVI, locação de aparelho” etc.

Sustenta a Impugnante que a locação de coisas constitui mera cessão do direito de uso e por isso não pode ser considerada como serviço, e muito menos um serviço de comunicação, sujeito ao ICMS.

No entanto, razão não lhe assiste.

É que as coisas objeto da referida “cessão do direito de uso” tratam-se de equipamentos, aparelhos e acessórios de telecomunicações, os quais são estritamente necessários e constituem suporte e parte integrante dos serviços por ela prestados. O objeto do contrato que firma com seus clientes é a prestação de serviços de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comunicação, no qual se obriga a ceder aparelhos e equipamentos sem os quais estaria inviabilizada a própria prestação do serviço.

Portanto, não há de se falar em contratos distintos, com objetos distintos; pelo contrário, há um só contrato e um só objeto, a prestação de serviço de comunicação, esta, sem dúvida, sujeita à tributação pelo ICMS.

Em verdade, se a locação dos bens são condições materiais necessárias à prestação do serviço de comunicação prestado pela Autuada, fazem parte deste, razão pela qual deve compor a base de cálculo do imposto incidente.

Com efeito, não é o Fisco que está a tributar a locação de coisas e bens como se serviço fosse, mas é a Impugnante quem presta serviços de comunicação, porém, ao emitir a correspondente fatura, discrimina os serviços prestados mediante a sua subdivisão em inúmeros “códigos tarifários”, classificando alguns sob a rubrica “aluguel” ou “locação”, fazendo com isso parecer que, além dos mencionados serviços, loca coisas e bens.

Entretanto, a Impugnante não pode e não deve ser tratada como uma empresa que se dedica à locação de coisas ou bens móveis, de forma apartada dos serviços que presta. Trata-se, notoriamente, de uma prestadora de serviços de comunicação, que é esta a sua atividade-fim, de modo que a base de cálculo do imposto incidente sobre tais serviços é o preço global cobrado do usuário, aí incluídas as parcelas referentes à locação. Assim, a dissociação dos valores correspondentes, para efeito meramente de detalhamento da fatura, não autoriza a sua exclusão da base de cálculo, ao arripio da legislação tributária pertinente.

Ora, como é pacífico, qualquer serviço oneroso de comunicação está sujeito à incidência do ICMS e, sendo a relação entre o prestador de serviço e o usuário de natureza negocial, visando a possibilitar a comunicação desejada, tal circunstância é suficiente para configurar a ocorrência do fato gerador do imposto, tal como se verifica no caso sob análise, até porque, consoante o disposto no inciso III do art. 2º da Lei Complementar nº 87/96, a hipótese de incidência do ICMS abrange 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.

Registre-se que no caso concreto o trabalho fiscal baseia-se, dentre outros dispositivos legais pertinentes, no Convênio ICMS 69/98, no art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, bem como no art. 50 do RICMS/96, segundo os quais 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.

A exigência do imposto sobre tais serviços decorre da competência atribuída aos Estados e ao Distrito Federal pelo art. 155, inciso II da Constituição Federal/88, e está amparada legalmente no art. 6º, inciso XI da Lei nº 6.763/75, *verbis*:

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

XI - na geração, na emissão, na transmissão, na retransmissão, na repetição, na ampliação ou na

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Trata-se, portanto, de infringência aos dispositivos legais antes citados, com base nos quais se fundamentam as exigências, destacando-se o disposto na Lei Complementar e no RICMS/02. Confira-se:

Lei Complementar 87/96:

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. (grifou-se).

RICMS/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.** (grifou-se).

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

Por tudo isso, conclui-se que os serviços disponibilizados pela Autuada 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 comercial onerosa entre ela e o usuário (cliente), tratando-se, pois, de um fato impositivo situado no campo de incidência do ICMS.

Irrelevante, pois, a alegação da Impugnante de que o próprio RICMS/02, em seu art. 5º, inciso XIII, dispõe que as atividades de locação e assemelhadas não sofrem incidência do ICMS.

De fato não sofrem, porém quando forem objeto de uma atividade específica, desvinculada de outra operação ou prestação sujeita ao imposto. Contudo, como já visto acima, não é este o caso dos autos, em que a locação de equipamentos ou aparelhos integra o objeto do contrato de prestação dos serviços de comunicação, não se tratando, pois, de atividades e contratos específicos e distintos. Pelo contrário, no caso concreto, a matéria há de ser analisada levando em consideração a unicidade do contrato.

Quanto à incidência do ICMS sobre as receitas dos serviços de informação 102, correto é também o entendimento da Fiscalização de que a espécie de serviço referente a esse item de discordância da Impugnante enquadra-se no conceito de ‘facilidades adicionais’ e/ou ‘serviços suplementares’, destacando-se que o “Glossário de Termos Técnicos”, da Coletânea Normativa de Telecomunicações, editada pela Anatel, traz o seguinte conceito para serviço suplementar:

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

Como se depreende da simples leitura da definição dada pela Anatel, essa espécie de serviço também está compreendida no conjunto do serviço de comunicação ofertado aos usuários, não podendo, dessa forma, ser dissociada para fins de tributação. E, no art. 89 do “Regulamento do Serviço Telefônico Fixo Comutado” que trata das receitas alternativas está disposto 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. (Disponível em www.anatel.com.br)

A título de esclarecimento, o chamado serviço de informação 102 possibilita a identificação de números da lista telefônica de clientes constantes do cadastro da operadora. Trata-se, pois, de serviço de informação de código de acesso de assinante de serviço de telecomunicação, também cobrado de seu usuário conjuntamente com os serviços contratados. Assim, não assiste razão à Impugnante quando sustenta que o serviço de informação 102 se trata de mera facilidade colocada à disposição do usuário, pelo que também não estaria sujeito à tributação pelo ICMS.

Com efeito, como bem destaca a Fiscalização, este é um serviço de telecomunicação por meio do qual o interessado consulta e obtém uma informação via telefone, também mediante remuneração, pelo que deve ser considerado como uma atividade meio, complementar ao próprio serviço, pois sem ela não haveria o sucesso da comunicação.

Não se trata, pois, de um serviço de qualquer natureza, sujeito ao ISS, tal como defende a Impugnante. Neste sentido, cita-se decisão do Egrégio Tribunal de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Justiça do Rio Grande do Sul, destacando-se a ementa e os seguintes excertos do voto da Exma. Des.^a Maria Isabel de Azevedo Souza (Presidente e Relatora):

APELAÇÃO CÍVEL Nº 70025479387

VIGÉSIMA SEGUNDA CÂMARA CÍVEL

COMARCA DE ERECHIM

BRASIL TELECOM S/A – APELANTE

MUNICÍPIO DE ERECHIM – APELADO

ISS. AUXÍLIO A LISTA. CÓDIGO DE ASSINANTE. INFORMAÇÃO.

(...)

2. O SERVIÇO DE INFORMAÇÃO DO CÓDIGO DE ASSINANTE - AUXÍLIO A LISTA – NÃO ESTÁ SUJEITO AO ISS POR SE TRATAR DE ATIVIDADE MEIO À PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. A ONEROSIDADE DA SUA PRESTAÇÃO, NAS HIPÓTESES ADMITIDAS PELA AGÊNCIA REGULADORA DO SERVIÇO PÚBLICO, NÃO ALTERA SUA NATUREZA AUXILIAR DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO.

AGRAVO RETIDO DESPROVIDO. RECURSO PROVIDO.

PORTO ALEGRE, 30 DE OUTUBRO DE 2008.

(...)

É DE SER ADOTADO TAL ENTENDIMENTO. NÃO HÁ DÚVIDA DE QUE O SUCESSO DA COMUNICAÇÃO TELEFÔNICA DEPENDE DO ACESSO AO CÓDIGO DE ASSINANTES. O SERVIÇO DE INFORMAÇÃO DO CÓDIGO DE ASSINANTES É, INEQUIVOCAMENTE, ATIVIDADE INDISPENSÁVEL E INSEPARÁVEL DA COMUNICAÇÃO TELEFÔNICA. O SIMPLES FATO DE NÃO SER ONEROSA A PRESTAÇÃO DE TAL SERVIÇO, EM DETERMINADAS HIPÓTESES, NÃO MODIFICA SUA NATUREZA. CONSERVA A CONDIÇÃO DE ATIVIDADE MEIO E COMPLEMENTAR AO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. FALTA-LHE, ASSIM, AUTONOMIA A ENSEJAR A SUJEIÇÃO AO ISS.

Não se trata, pois, de mera facilidade colocada à disposição do usuário, tal como defende a Impugnante, mas de atividade meio indispensável e inseparável dos serviços de comunicação prestados onerosamente pela Autuada, sujeitando-se assim à tributação pelo ICMS.

No que tange aos serviços de gerenciamento de redes, de acordo com o sítio da própria Impugnante, nada mais é do que a solução da “Oi” para redes metropolitanas de alta velocidade e circuitos LAN-to-LAN, baseada na tecnologia Ethernet.

Tratam-se, pois, de serviços básicos e auxiliares de comunicação disponibilizados aos usuários corporativos pela Impugnante, referentes à formação de rede de dados, discriminado nas NFST sob as rubricas “TC METRO ETHERNET” e “TC METRO ETHERNET ALT. CARACT. TECNICA”, cuja finalidade é tornar a estrutura física necessária à prestação do serviço mais apta, ativa, ágil e capaz de satisfazer as

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

necessidades do usuário, pelo que também integram o próprio serviço de comunicação, e como tal estão sujeitos à tributação pelo ICMS.

Quanto ao serviço EILD – Exploração Industrial de Linha Dedicada, não há propriamente uma controvérsia quanto à sua natureza de serviço de comunicação, eis que a própria Impugnante assim o reconhece, apenas discordando das exigências sob o entendimento de que as prestações estariam alcançadas pelo diferimento do pagamento do imposto, nos termos do Convênio ICMS 126/98.

De fato, em decorrência do referido convênio, a cessão onerosa de meios de redes de telecomunicações (EILD) goza do benefício do diferimento previsto no item 53 do Anexo II c/c o art. 38 da Parte 1 do Anexo IX, todos do RICMS/2002. Entretanto, por disposição expressa da legislação mencionada, o diferimento está condicionado a que o destinatário do serviço conste no Anexo Único do Convênio 126/98. Confira-se:

Anexo II:

Item 53 - Prestação de serviço de comunicação na modalidade de cessão onerosa de meios de redes de telecomunicações de que trata o art. 38 da Parte 1 do Anexo IX.

Anexo IX:

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

Como se vê, para que a prestação se enquadre na hipótese de diferimento não basta a mera cessão onerosa da rede ou infraestrutura de comunicação; é necessário que a cessionária (destinatária do serviço) esteja listada no Anexo Único do Convênio ICMS 126/98, o que não é o caso dos autos, pois, como bem esclarece a Fiscalização, as exigências em discussão se referem tão somente à parcela tributada dos códigos tarifários relacionados à rubrica “EILD” e “acesso industrial”, para os quais os destinatários dos serviços não constavam no referido anexo (conforme o quadro de fls. 540/542, denominado “Relação dos Códigos Tarifários e dos Destinatários de Prestação de Serviços de Comunicação sem o Benefício do Diferimento”).

Corretas, portanto, as exigências referentes a todos os itens mencionados acima, esclarecendo que no Anexo 2 (fls. 31/68) consta, de forma agrupada, as espécies de serviços autuados com as respectivas alíquotas.

É que, segundo o disposto no art. 42, inciso I, alíneas “a” e “e” da Parte Geral do RICMS/02, a alíquota aplicável é determinada pelo serviço prestado e não pelas diversas rubricas utilizadas pela Impugnante. Assim, para as prestações vinculadas a serviços de comunicação na modalidade de telefonia aplicou-se corretamente a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento), e para as demais, não relacionadas à telefonia, a alíquota de 18% (dezoito por cento).

Quanto à multa isolada, assiste razão parcial à Impugnante, no tocante à sua graduação.

É que, conquanto aplicada nos estritos termos do art. 54, inc. VI da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 215, inc. VI, alínea “f” da Parte Geral do RICMS/02, não há como deixar de reconhecer que a multa realmente resultou em valor flagrantemente desproporcional e desarrazoado em relação ao ICMS exigido, atingindo o gigantesco índice de 1.440% (hum mil, quatrocentos e quarenta por cento) do valor do crédito tributário principal objeto do Auto de Infração (tributo, juros e multa de revalidação).

Assim, merece mesmo ser reduzida, não nos termos do § 3º do art. 53 da Lei nº 6.763/75 (como pede a Impugnante), tendo em vista a vedação expressa para a sua aplicação quando a prática da infração resulte na falta de pagamento do tributo (§ 5º, item 3 do mesmo artigo), tal como se verifica na hipótese dos autos, mas, como se verá adiante, com base no disposto nos §§ 2º e 3º do art. 55 da mesma lei, cuja finalidade é exatamente limitar o valor das penalidades a um patamar mais razoável e proporcional em relação ao imposto exigido sobre as operações ou prestações às quais se vinculam a obrigação acessória descumprida, ensejando a aplicação daquelas.

Antes, porém, em face das argumentações da Impugnante no sentido da própria inaplicabilidade da multa ao caso presente, por suposta inexistência de descumprimento de obrigação acessória, a questão merece uma análise mais acurada.

Inicialmente, relembre-se que as obrigações acessórias são instituídas pela legislação tributária no interesse da fiscalização e arrecadação do tributo a que se refira, e têm como fato gerador qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal (cf. o disposto no § 2º do art. 113 c/c o art. 115, ambos do CTN).

Frise-se bem, são instituídas no interesse da fiscalização e arrecadação do tributo devido, equivalendo dizer que são (devem ser) deveres instrumentais atribuídos ao sujeito passivo com o objetivo de garantir os interesses do fisco no seu mister de controlar as atividades daquele, com vistas a assegurar a arrecadação do imposto.

Assim, é certo que o eventual descumprimento desses deveres enseja a aplicação de penalidades, mas estas não são (não devem ser), por si sós, instrumento de arrecadação. Antes, tratam-se apenas de um meio de assegurá-la.

Com base nesta premissa, e considerando que nos impostos sujeitos ao lançamento por homologação – *nos quais compete ao contribuinte, por determinação legal, além de identificar o fato gerador, quantificar e pagar o imposto devido sem o prévio exame da autoridade fiscal* – o que se homologa não é propriamente o pagamento do tributo (obrigação principal), mas todo aquele conjunto de atividades que normalmente o precedem, aí incluídas as obrigações acessórias, tais como a emissão e escrituração dos documentos fiscais relativos às operações e prestações realizadas, tem-se que o contribuinte do imposto, especialmente em se tratando de ICMS, deve observar e cumprir, rigorosamente, todas as obrigações previstas na legislação, sob pena de sujeitar-se às sanções impostas pelo seu descumprimento.

No caso concreto, argumenta a Impugnante que deixou de destacar o imposto somente em relação àqueles itens constantes das notas fiscais que entende não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

se sujeitarem à incidência do imposto, de modo que, se descumpriu alguma obrigação, trata-se de obrigação principal e não acessória. Assim, não existiria motivos para a aplicação da multa isolada.

Brilhante a argumentação, mas nem por isso merece ser acatada.

Com efeito, assim como as obrigações principal e acessória não se confundem entre si, também não há de se confundir as sanções impostas pela legislação para os respectivos descumprimentos, dada a natureza distinta daquelas.

Logo, mesmo que a Impugnante entenda não ser devido o imposto, e ainda que tal circunstância decorra de divergência de interpretação da legislação pertinente, tal entendimento não lhe autoriza descumprir a obrigação acessória, no caso, o dever de emitir as notas fiscais na forma estabelecida pela legislação.

A propósito, ressalte-se que, regra geral, a responsabilidade pela prática de infrações tributárias é de natureza objetiva, de modo que, não havendo disposição de lei em contrário, nos termos do art. 136 do CTN, independentemente da intenção ou motivação do ato do infrator, é cabível a aplicação da sanção legalmente prevista, bastando para tanto a comprovação da prática da infração.

Cumprido, portanto, verificar se a conduta da Impugnante se enquadra na norma tipificadora da infração e respectiva sanção:

Lei nº 6763/75:

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

(...)

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

(...)

RICMS/02, PARTE GERAL:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

transporte e seu endereço, ou o número da placa do veículo, Município e Estado de emplacamento, quando se tratar de transportador autônomo: 42 (quarenta e duas) UFEMG.

Como já exaustivamente abordado, no caso presente a Impugnante emite as notas fiscais discriminando os diversos itens, ora indicando a alíquota aplicável, ora deixando de indicá-la – *ou simplesmente lançando no campo próprio o número “0” (zero)* – a depender do seu entendimento quanto a estarem ou não sujeitos à tributação. Debita-se, portanto, do imposto que considera devido, deixando de oferecer à tributação os demais valores que entende fora do campo de incidência do ICMS.

Ora, como se vê dos dispositivos acima mencionados, cabe a aplicação da multa toda vez que o contribuinte emitir documento fiscal sem a indicação da alíquota ou sem o destaque do imposto devido, ou, ainda, com indicações incorretas da alíquota ou do destaque do imposto. Não resta qualquer dúvida, portanto, quanto à prática da infração, que, aliás, é até mesmo confessada pela Impugnante, ao admitir que de fato não destaca e nem se debita do imposto relativamente àqueles itens.

Assim, claramente cabível a multa aplicada, eis que plenamente caracterizada a prática da infração, pelo que também não há de se falar em aplicação do disposto no art. 112 do CTN, até porque, como bem ressalta a Fiscalização, nem mesmo a Impugnante poderia alegar dúvida quanto à obrigação de fazer constar nas respectivas NFST a base de cálculo adotada, a alíquota aplicável e o ICMS destacado para cada serviço prestado, tal como previsto no Regime Especial nº 16.000037207.01, concedido pelo Fisco a requerimento dela própria.

Não obstante, como já mencionado, é forçoso reconhecer que, no caso concreto, o valor exigido é flagrantemente desproporcional e desarrazoado em relação ao imposto. É que, conforme estabelece o art. 215, inc. VI, alínea “f” da Parte Geral do RICMS/02, a multa é de 42 (quarenta e duas) UFEMG por documento fiscal emitido, e tendo em vista que, em face das peculiaridades da atividade da Impugnante, ela emite pelo menos uma nota fiscal mensal para cada cliente, o que resulta em milhares de notas fiscais emitidas.

Daí a exorbitância do valor da multa, razão pela qual ela deve ser reduzida, aplicando-se à mesma, por analogia, o limitador de 2,5 vezes (duas vezes e meia) o valor do imposto exigido, previsto nos §§ 2º e 3º do art. 55 da Lei nº 6.763/75, cuja redação é a seguinte:

§ 2º - Nas hipóteses dos incisos II, IV, XVI e XXIX do caput, observado, no que couber, o disposto no § 3º deste artigo, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto incidente na operação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação, inclusive quando amparada por isenção ou não-incidência.

§ 3º - Nas hipóteses dos incisos II, VI, XVI, XIX e XXIX do caput deste artigo, quando a infração for constatada pela fiscalização no trânsito da mercadoria, a multa fica limitada a duas vezes e meia o valor do imposto cobrado na autuação, não

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação, inclusive quando amparada por isenção ou não-incidência.

Poder-se-ia dizer que, não estando expressamente prevista nos dispositivos acima, a multa ora discutida não seria passível de redução com base no referido limitador, cuja aplicação estaria restrita única e exclusivamente às multas ali elencadas.

De fato, uma interpretação literal (ou meramente léxica ou gramatical) dos dispositivos acima levaria a essa conclusão.

No entanto, há de se observar que a norma jurídica não se confunde com o texto da lei, que é mero veículo (ou suporte físico) daquela; pelo contrário, deve ser extraída não só deste, mas principalmente do seu contexto – *até porque, no mais das vezes, não está contida em apenas um, mas numa conjunção de textos legais, normalmente editados em circunstâncias e momentos distintos, sejam históricos, políticos, sociais ou econômicos.*

Por isso que, para a doutrina contemporânea especializada, além do método gramatical há ainda outros métodos ou elementos que devem ser observados na interpretação lógica da norma jurídica, tais como o histórico, o lógico-sistemático e o teleológico, não de forma antagônica ou que os considerem excludentes entre si, mas numa relação de complementaridade recíproca, de modo que a interpretação meramente léxica ou gramatical dos textos legais não é o bastante e nem suficiente para daí se extrair o seu real sentido e alcance normativo.

Neste sentido, os seguintes ensinamentos do Em. Livre-docente e Doutor em Direito Tributário José Jayme de Macêdo Oliveira, ex-Fiscal de Rendas e ex-Conselheiro do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro (*Código Tributário Nacional: comentários, doutrina e jurisprudência*. São Paulo : Saraiva, 1998, p. 265), acerca da interpretação lógica e teleológica das normas jurídicas:

Lógica. Se a interpretação gramatical esgota-se na análise dos termos de um texto, a interpretação lógica é a sua síntese. Com a primeira decompõe-se a norma em seus elementos verbais; na segunda, unem-se esses elementos num todo orgânico, buscando encontrar-se a *mens legis*.

(...)

Teleológica. Nenhuma interpretação de lei pode ser bem feita se não levar em consideração a razão de sua existência, a sua finalidade (*ratio legis*), ou seja, sopesando os objetivos indicados pelas necessidades que ela visa a satisfazer.

Vale dizer, ainda que a interpretação deva se nortear pelo texto legal, o conteúdo (ou o sentido) da norma é mais amplo que a simples literalidade do(s) texto(s) que a veicula(m). Assim é que, na busca desse sentido mais amplo, pode e deve o aplicador da norma se valer também da interpretação extensiva ou analógica da legislação tributária passível de aplicação ao caso concreto, de modo a conferi-la a máxima efetividade, levando em conta a sua razão de ser, a sua finalidade.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E nem se diga que, em face do princípio da estrita legalidade ao qual se sujeitam as relações jurídicas tributárias, a analogia não se aplicaria à interpretação (ou integração) das normas tributárias, sendo certo que a sua aplicação pressupõe a ausência de disposição expressa para situação similar a outra para a qual haja previsão legal.

Com efeito, é o próprio CTN que autoriza expressamente a aplicação da analogia, vedado expressamente o seu emprego apenas quando resultar na exigência de tributo não previsto em lei, a teor do disposto no § 1º de seu art. 108. Confira-se:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

(...)

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

Ora, se a única restrição imposta pelo CTN é aquela constante do § 1º, que se refere à exigência de tributo não previsto em lei, obviamente que não há vedação para se aplicar a analogia em matéria de penalidade, máxime em se tratando de mera dosimetria ou gradação desta, via limitação do quantum exigido, visando à sua adequação em relação ao valor do tributo exigido (*o que não quer dizer que se poderia também aplicá-la para exigir penalidade não prevista em lei, o que é igualmente vedado, por se tratar de matéria igualmente sob reserva de lei – embora não previsto expressamente pelo mencionado dispositivo do CTN*).

Resta, portanto, justificar o cabimento da analogia ao presente caso, valendo-se aqui novamente das lições doutrinárias do mesmo autor (op. cit., p. 271):

Art. 108, I – A analogia é o primeiro meio de integração da legislação tributária, que autoriza a aplicação de dispositivo legal (analogia *legis*) ou de um conjunto de normas legais conexas (analogia *juris*) para o preenchimento de lacuna existente em lei sobre determinada matéria. Tal procedimento repousa na noção de que onde existe a mesma razão, deve haver a mesma solução jurídica. (grifou-se)

Pois bem. Como já se viu acima, há previsão expressa de aplicação do limitador a várias multas capituladas no art. 55, quando o seu valor ultrapasse a 2,5 (duas vezes e meia) o valor do imposto exigido, todas elas relacionadas ao descumprimento de obrigações acessórias cujo descumprimento resulta, por dedução lógica, na falta de pagamento do imposto, tal como na hipótese dos autos.

Apenas para tornar mais claro o raciocínio – *e visando demonstrar a similitude da situação ora em discussão com aquelas* –, tome-se como exemplo a multa prevista no inc. XVI do art. 55, a qual se encontra expressamente elencada nos mencionados dispositivos:

XVI - por prestar serviço sem emissão de documento fiscal - 40% (quarenta por cento) do valor da prestação, reduzindo-se a 20% (vinte por cento)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quando a infração for apurada pelo Fisco, com base exclusivamente em documento e nos lançamentos efetuados na escrita fiscal ou comercial do contribuinte.

Como se vê, o limitador se aplica até mesmo a essa hipótese, em que o contribuinte, estando obrigado a emitir o documento fiscal pela prestação do serviço, não o faz. Observe-se que, no caso, mais que mero descumprimento de obrigação tributária acessória, trata-se, ao menos em tese, de conduta tipificada como crime contra a ordem tributária (cf. art. 1º, inc. V da Lei nº 8.137/90).

Ora, se a regra do limitador do valor da multa tributária aplica-se até mesmo nesses casos, em que a conduta do infrator presume-se mais grave para a sociedade (afinal, trata-se de um ilícito penal, caracterizado pela falta de emissão do documento fiscal, com a intenção de reduzir ou suprimir tributo!), com mais razão ainda deve aplicar-se também à hipótese dos autos, na qual o contribuinte está sendo penalizado não pela falta de emissão do documento, mas pela simples emissão deste em desacordo com a legislação, e ainda assim em decorrência de divergência de interpretação.

Com efeito, ainda que se abstraia dessa questão da gravidade da conduta, a similitude das situações é evidente, porquanto no caso dos autos a aplicação da multa também resultou em valor superior a 2,5 (duas vezes e meia) o valor do imposto exigido, tal como naquela hipótese (aliás, superou em muito até mesmo os 40% do valor das prestações).

Logo, se “onde existe a mesma razão, deve haver a mesma solução jurídica”, e se a razão e finalidade da lei (*ratio legis*) que instituiu o limitador é evitar a exigência de multas isoladas exorbitantes em relação ao valor do imposto, é plenamente razoável que se dê tratamento idêntico ao presente caso.

Assim, se não bastasse a analogia, invoca-se aqui ainda o princípio da razoabilidade para limitar o valor da multa, com base nos incs. II e III do mesmo art. 108 do CTN (princípios gerais de Direito Tributário e de Direito Público) c/c o art. 13 da Constituição Mineira de 1989 e arts. 2º e 3º da Lei Estadual nº 14.184/02 (que, cf. o seu art. 1º, estabelece normas gerais sobre o processo administrativo no âmbito da Administração Direta e indireta do Estado de Minas Gerais, visando à proteção de direito das pessoas e ao atendimento do interesse público pela Administração):

Constituição Mineira:

Art. 13 - A atividade de administração pública dos Poderes do Estado e a de entidade descentralizada se sujeitarão aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, eficiência e razoabilidade. (Grifou-se)

Lei nº 14.184/02:

Art. 2º - A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade, finalidade, motivação, razoabilidade, eficiência, ampla defesa, do contraditório e da transparência.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 3º - A norma administrativa será interpretada da forma que melhor garanta o atendimento do fim público a que se dirige. (grifou-se)

Como se vê, para além da aplicação da analogia, com base no CTN, há disposições expressas da legislação mineira (tanto no nível constitucional como infraconstitucional) no sentido de que a norma administrativa deve ser interpretada com razoabilidade, visando a garantir o atendimento de sua finalidade.

Assim, com a devida vênia daqueles que entendem em contrário, seja para manter a multa em seu valor integral, seja para excluí-la, sob o fundamento de que a mesma não se aplica à espécie tratada nos autos, no presente caso deve o valor exigido, a título de multa isolada, ser adequado ao limite de que tratam os §§ 2º e 3º do art. 55 da Lei nº 6.763/75.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 452/464 e, ainda, para adequar a multa isolada a 2,5 vezes o valor do imposto, nos termos do disposto no § 2º do art. 55 da Lei 6.763/75. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que excluía, ainda, todas as exigências relativas à locação de equipamentos e a multa isolada, por inaplicável à espécie. Pelo Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Patrícia Dantas Gaia e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. José Benedito Miranda. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Ivana Maria de Almeida e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 23 de agosto de 2011.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Revisora**

**Raimundo Francisco da Silva
Relator**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	19.312/11/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000162033-46	
Impugnação:	40.010126573-61	
Impugnante:	Telemar Norte Leste S/A	
	IE: 062149964.00-47	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/Belo Horizonte - DF/BH-1	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, 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.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2005, em face de que a ora Impugnante, prestadora de serviço de comunicação, teria deixado de oferecer à tributação do ICMS diversos serviços de comunicação/telecomunicação, ou seja, teria realizado prestações de serviços de telecomunicação sem o destaque ou com destaque a menor do ICMS.

Exigências de ICMS e das Multa de Revalidação e Isolada capituladas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente nos art. 56, inciso II e 54, inciso VI.

Tem-se dos autos que a Impugnante tem razão ao afirmar que alguns dos itens objeto da autuação não constituem hipótese de incidência do imposto estadual.

Importante ressaltar neste ponto que já houve uma reformulação do crédito tributário efetuada pelo próprio Fisco às fls. 452/464.

A delimitação do termo '*comunicação*', núcleo da hipótese de incidência do imposto ora exigido, é fator precedente a qualquer análise do tema.

Lê-se, no Dicionário Houaiss, que comunicação é:

"ato ou efeito de comunicar(-se); 1. ação de transmitir uma mensagem e, eventualmente, receber outra mensagem como resposta; 1.1 processo que envolve a transmissão e a recepção de mensagens entre uma fonte emissora e um destinatário receptor, no qual as informações, transmitidas por intermédio de recursos físicos (fala, audição, visão etc.) ou de aparelhos e dispositivos técnicos, são codificadas na fonte e decodificadas no destino com o uso de sistemas convencionados de signos ou símbolos sonoros,

escritos, iconográficos, gestuais etc.; 2. a informação transmitida; seu conteúdo (...)"

No mesmo reconhecido dicionário temos o seguinte conceito para telecomunicações:

"1. designação genérica das comunicações a longa distância que abrange a transmissão, emissão ou recepção de sinais, sons ou mensagens por fio, rádio, eletricidade, meios ópticos, ou qualquer outro processo eletromagnético; *telecomunicações* 2. a totalidade dos meios técnicos de comunicação, comunicações".

O conceito de comunicação, para fins de ICMS, foi restringido pela Constituição Federal. Não foi erigida em fato gerador a comunicação em si mesma considerada, mas a prestação onerosa do serviço de comunicação.

E, além da necessária valoração econômica, é objeto do imposto tão-somente a comunicação interativa, (bi ou poli) direcional, o que exclui todas as formas unidirecionais de mensagens, como jornais, rádio ou televisão.

Este requisito é enfatizado pelo ilustre jurista Hugo de Brito Machado:

"(...) a atividade de radiodifusão não se pode incluir no conceito jurídico de comunicação. Enquanto esta estabelece uma ligação entre quem comunica e o destinatário da comunicação, aquela consiste na expedição de mensagem a destinatários diversos, não identificados. Consiste na difusão da mensagem e não no envio desta a destinatário certo e determinado" (O ICMS e a radiodifusão, in *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 23, 1997, São Paulo).

A lição é complementada por Vera Maria Nusdeo Lopes: "*comunicação é a resposta discriminativa de um organismo a um estímulo. A mensagem que não tem resposta não é comunicação*" (O direito à informação e as concessões de rádio e televisão).

Roque Antônio Carrazza sintetiza, com habitual maestria, as hipóteses em que se terá a tributação do processo comunicativo:

"Note-se que o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a 'relação comunicativa', isto é, a atividade, em caráter negocial, de alguém fornecer, a terceiro, condições materiais para que a comunicação ocorra. Mas não apenas isso: é mister, ainda, que a mensagem seja captada pelo destinatário (fruidor) do serviço.

Isto é feito mediante a instalação de microfones, caixas de som, telefones, rádio-transmissores, centrais, terminais, linhas de transmissão, satélites etc.. Tudo, enfim, que faz parte da infra-estrutura mecânica necessária à comunicação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Noutras palavras, o serviço de comunicação tributável por meio de ICMS exige, preliminarmente, a colocação, à disposição do usuário, dos meios e modos necessários à transmissão e recepção de imagens. E depois, é claro, que a comunicação se complete (ou, pelo menos, que esteja potencialmente apta a completar-se) porque, afinal, o que se tributa, no caso, não é a simples contratação do serviço. De fato, o ICMS sobre serviços de comunicação – como, de resto, qualquer imposto que nasce da prestação de serviços (v.g., o ISS) – só incide depois de concreta (real, efetiva) prestação do serviço" (ICMS, São Paulo: Malheiros, 2000, p. 132-133).

A exigência do imposto sobre os serviços de comunicação decorre, como não poderia deixar de ser, da Constituição Federal, art. 155, inciso II, *in verbis*:

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

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

Por delegação da Carta Constitucional, coube à Lei Complementar n.º 87/96 detalhar o comando transcrito, delineando a hipótese de incidência:

Art. 2º - O imposto incide sobre:

.....
III - 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.
.....

No âmbito estadual, a incidência do imposto sobre os serviços de comunicação encontra guarida na Lei n.º 6.763/75.

Os seus limites podem ser percebidos tanto na definição do fato gerador, como na fixação do momento de sua ocorrência:

Art. 5º- O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º- O imposto incide sobre:

.....
8) a prestação onerosa de serviço de comunicação de qualquer natureza, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação
.....

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
.....

De forma genérica, o art. 13 da citada lei firmou a base de cálculo do ICMS-comunicação:

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

.....
VII - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço
.....

§ 2º - Integram a base de cálculo do imposto:

.....
2) 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.
.....

Este patamar foi ampliado através do Convênio ICMS n.º 69/98, sob o argumento de que era necessária a uniformização dos procedimentos tributários relativamente a estes serviços.

O comando constante do mencionado Convênio ICMS n.º 69/98 foi inserido nas normas regulamentares do Estado de Minas Gerais, pelo Decreto n.º 39.836/98, que alterou a redação do § 4º do art. 44 do Regulamento do ICMS então vigente e assim dispôs:

Art. 44 - Ressalvadas outras hipóteses previstas neste Regulamento e nos Anexos IV e XI, a base de cálculo do imposto é:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

X - na geração, emissão, transmissão ou retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior, observado o disposto no § 4º, o preço do serviço, ou, nas prestações sem preço determinado, o valor usual ou corrente, assim entendido o praticado na praça do prestador do serviço, ou, na sua falta, o constante de tabelas baixadas pelos órgãos competentes.

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

Embora a alínea X do dispositivo acima transcrito fale na incidência do imposto sobre a "geração, emissão, transmissão ou retransmissão, repetição, ampliação ou recepção", o § 4º acrescenta outros serviços à base sobre a qual será quantificado. Ao fazê-lo, no entanto, usa termos genéricos, não especificando exatamente o que ou quais são estes 'serviços ou facilidades'.

A interpretação deste dispositivo, portanto, há de ser feita de forma a manter o enquadramento constitucional do dispositivo - *interpretação conforme à Constituição*, o que, vale ressaltar, difere da declaração (total ou parcial) de inconstitucionalidade de uma norma.

Nas palavras de Gilmar Ferreira Mendes, "*oportunidade para interpretação conforme a Constituição existe sempre que determinada disposição legal oferece diferentes possibilidades de interpretação, sendo algumas delas incompatíveis com a própria Constituição*" (Jurisdição Constitucional, São Paulo, Saraiva, 1996, p. 222). Assim, dada a *presunção de constitucionalidade das normas*, deve prevalecer a interpretação constitucional.

No mesmo sentido a manifestação do Ministro Moreira Alves na Rp. nº 1.417: "*a interpretação da norma sujeita a controle deve partir de uma hipótese de trabalho, a chamada presunção de constitucionalidade, da qual se extrai que, entre dois entendimentos possíveis do preceito impugnado, deve prevalecer o que seja conforme à Constituição*" (RTJ 126/53).

Com base no dispositivo regulamentar mineiro acima transcrito, foram analisados os itens das planilhas anexadas aos autos.

Consideradas as premissas postas, não são passíveis de tributação pelo imposto estadual os itens relativos a locação de equipamentos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

Art. 5º - O imposto não incide sobre:

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

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

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

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

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

Pimenta Bueno, com propriedade, sentencia:

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

Mas, a prevalecer a tese do Fisco, restaria violado também o princípio da especificação conceitual (ou tipicidade cerrada).

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

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

A Carta Magna, ao adotar a discriminação rígida de competência tributária, torna inviável que o legislador infraconstitucional ou o próprio intérprete venham a manipular conceitos por ela utilizados, consagrando, assim, o pensamento conceitual no Direito Tributário, pelo que o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou sobre a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

desnecessidade do art. 110 do Código Tributário Nacional, que estatui que "A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias", uma vez que tal dispositivo constitui apenas uma interpretação do que já encontra-se expresso pelos principais princípios e limitações constitucionais do poder de tributar.

Não bastasse estas ponderações à respeito das parcelas do crédito tributário relacionadas com a locação de equipamentos, tem-se ainda que a penalidade isolada exigida não é aplicável ao caso em espécie.

Veja-se o que determina o dispositivo embasador da exigência da penalidade isolada, *in verbis*:

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;
.....

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

No caso dos autos, as parcelas sobre as quais o Fisco está exigindo o imposto estão todas elas discriminadas nas notas fiscais objeto do lançamento. Foi exatamente em função de tais parcelas estarem apostas nas notas fiscais que o Fisco chegou ao lançamento.

Portanto, não há que se falar em falta de requisito nas notas fiscais objeto do lançamento, pois em todas elas estão presentes os requisitos exigidos em regulamento.

Ademais, deve-se verificar que as penalidades no campo do direito tributário, mesmo as isoladas devem ser vistas em face da falta de pagamento do tributo. Ou seja, a conduta a ser punida, é aquela que praticada coma a intenção de suprimir o imposto devido.

Não é esta situação que se presencia nos autos em análise, pois se a Impugnante tivesse a intenção de esconder parcelas do imposto, não as teria discriminado nas próprias notas fiscais.

Veja-se que o tipo descrito na norma sancionatória não é constar em local diverso o requisito, mas sim deixar de constá-lo.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tendo em vista que o dispositivo fala também em insuficiência de requisito, cumpre observar se o fato do Fisco considerar que a base de cálculo disposta nas notas fiscais não estaria correta pode ensejar a cobrança da penalidade insculpida no inciso VI do art. 54 da Lei n.º 6.763/75. Acredito que não.

Isto porque, no caso dos autos, também não houve insuficiência de informação ou requisito, uma vez que a informação estava nas notas fiscais.

No caso dos autos, a Impugnante entende que as parcelas não levadas à tributação não comporiam a base de cálculo do ICMS e, por este motivo, as mesmas não foram incluídas na base de cálculo do imposto destacado em suas notas fiscais, embora estivessem lá discriminadas.

Não se trata aqui de exclusão dolosa de requisito para se furtrar ao pagamento do imposto, mas de entendimento sobre a matéria que, diga-se de passagem, é objeto de várias discussões judiciais.

Portanto, os fatos e fundamentos que levaram a autuação dizem respeito a entendimentos e interpretações da legislação tributária.

Não bastasse estes argumentos, para aplicação das penalidades no campo tributário, por se tratar de norma sancionatória, deve-se ter em mente os mesmos ditames do direito penal e para tanto deve o tipo descrito na norma sancionatória guardar estrita consonância com a conduta tida como faltosa ou delituosa.

Não é outro o entendimento da doutrina pátria. Neste sentido, cite-se o Mestre Ricardo Corrêa Dalla, em sua obra “Multas Tributárias – natureza jurídica, sistematização e princípios aplicáveis”:

“Toda legislação sobre multas deve necessariamente obedecer aos Princípios da Tipicidade e da Generalidade, conforme exposto neste trabalho.

De que tratam realmente estes princípios?

Quanto ao primeiro, o da Tipicidade, pode ser definido como sendo o delineamento completo da hipótese de incidência das multas. É o que descreve a sujeição ativa e passiva, a base econômica, a alíquota, a materialidade, o lugar, o tempo de descumprimento dos deveres instrumentais e outros aspectos relevantes.

Misabel Derzi já esclareceu que **“o modo de pensar padronizante (dito, inadequadamente, tipificante) conduz o intérprete a uma distância do caso isolado; ele só alcança o esquema do próprio caso.”**

Costuma-se entender a tipicidade de forma restritiva. Para nos, trata-se do delineamento completo da hipótese sancionatória, no caso, a multa tributária.”

Diante disso, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir do crédito tributário todas as parcelas relativas à locação de equipamentos e a multa

isolada, por inaplicável à espécie.

Sala das Sessões, 23 de agosto de 2011.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**

CC/MIG