

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 3.350/08/CE Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000151371-11
Recurso de Revisão: 40.060119097-01
Recorrente: Telemar Norte Leste SA
IE: 062149964.00-47
Recorrida: Fazenda Pública Estadual
Proc. S. Passivo: André Mendes Moreira/Outro(s)
Origem: DF/BH-3 - Belo Horizonte

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. Recolhimento a menor do ICMS devido, em face da não tributação de diversos serviços de comunicação e telecomunicação. Procedimento fiscal respaldado pelo artigo 6º, inciso XI da Lei 6763/75 e artigo 44, § 4º do RICMS/96. Infração caracterizada. Exigência de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no artigo 56, inciso II da Lei 6763/75. Parte das exigências foi quitada pela Autuada. Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS, durante o exercício de 2000, em decorrência da não tributação dos serviços de comunicação/telecomunicação relacionados no Anexo 1 da peça fiscal.

Exige-se ICMS e a Multa de Revalidação, capitulada no art. 56, inciso II da Lei 6.763/75.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 17.775/06/1ª, pelo voto de qualidade, manteve integralmente as exigências fiscais de ICMS e multa de revalidação.

Inconformado, o Sujeito Passivo interpõe, tempestivamente, através de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 424/435, requerendo, ao final, o seu provimento.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 455/460, opina pelo não provimento do Recurso.

Em face da adesão da Autuada aos benefícios do Decreto 44.422/06, com pagamento parcial das exigências sobre as prestações de serviços de telecomunicações autuadas, o Fisco promoveu a adequação do crédito tributário, mês a mês, para dele retirar as parcelas quitadas, conforme se pode verificar das planilhas de fls. 468/470 e Demonstrativo de Correção Monetária e Multas - DCMM de fls. 471.

DECISÃO

Da Preliminar

Superada, de plano, a condição de admissibilidade capitulada no art. 163, inciso I do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos - RPTA, aprovado pelo Decreto 44.747, de 03 de março de 2008, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão.

Do Mérito

Valendo-se da faculdade contida na norma disposta no art. 47 do Regimento Interno deste Conselho, ratificam-se integralmente os fundamentos da decisão recorrida, expostos no acórdão de fls. 285/293, transcrito a seguir, com pequenas adequações/modificações.

Decorre a exigência fiscal da constatação do recolhimento a menor do ICMS, em decorrência de ter a Autuada deixado de ofertar à tributação do imposto os serviços suplementares e outras importâncias recebidas do tomador do serviço, concernentes à prestação de serviço de comunicação/telecomunicação relacionados no Anexo 1.

Referida irregularidade foi apurada no exercício de 2000 e encontra-se discriminada no Relatório Fiscal de fls. 07/09 e Anexos.

O primeiro ponto de discordância é quanto à decadência dos créditos anteriores a dezembro de 2000. Entretanto, tendo a Fazenda Estadual intimado o Sujeito Passivo do Auto de Infração n.º 01.000151371.11, em 22 de dezembro de 2005, não há que se falar em decadência das exigências fiscais àquela data, como defende a Recorrente.

Na hipótese em que o recolhimento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação ocorre em desconformidade com a legislação aplicável e, por conseguinte, procede-se ao lançamento de ofício (CTN, art. 149), o prazo decadencial é de cinco anos, nos termos do art. 173, inciso I do CTN, tendo início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que esse lançamento (de ofício) poderia ser realizado.

Cabe acrescentar que conforme dispõe o § 4º, do art. 150 do CTN, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador e, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o pagamento antecipado e definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Como se depreende, a regra do citado artigo se circunscreve àqueles valores oferecidos à tributação, isto é, lançados, e não àqueles que ficaram à margem do lançamento como no caso, em que a irregularidade apontada diz respeito a recolhimento a menor do imposto, não havendo que se falar em homologação de ato que diminuiu ou anulou a obrigação tributária principal.

Dessa maneira, infere-se que o direito do Fisco, *in casu*, está circunscrito à regra geral estabelecida pelo art. 173 do CTN, conforme inúmeras decisões do STJ.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Tendo a Autuada sido intimada regularmente do Auto de Infração em 22 de dezembro de 2005, não há que se falar em decadência do crédito tributário relativo ao exercício de 2000.

Quanto ao mérito propriamente dito, a Contribuinte atua, de acordo com seu estatuto social, na prestação de serviços de telecomunicações e atividades necessárias e úteis à execução desses serviços, na conformidade das concessões, autorizações e permissões que lhe forem outorgadas.

Ela refuta a acusação fiscal de falta de inclusão na base de cálculo do imposto de valores cobrados dos tomadores de serviços de comunicação, com o argumento de que no Anexo 1 do Auto de Infração encontram-se incluídas atividades que não configuram fato gerador do imposto, por não serem serviços de comunicação ou operação de circulação de mercadoria, como no caso de locação de bens móveis, nem serviço de telecomunicação propriamente dita, como serviço de hora programada e de informação "102", além de instalação, manutenção, mudança interna e externa de linha.

A exigência do imposto sobre tais serviços decorre do art. 155, inciso II da Constituição Federal, estando amparada legalmente no art. 6º, inciso XI, da Lei n.º 6.763/75, que estabelece as hipóteses de ocorrência do fato gerador do ICMS:

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

(...)

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

(...)"

Percebe-se que o fato gerador do ICMS sobre as prestações de serviços de comunicação, consoante o disposto pelo inciso III, do art. 2º, da Lei Complementar n.º 87/96, não se manteve atado ao porto da 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.

Nesse sentido, considerando a necessidade de uniformizar os procedimentos tributários nas prestações de serviços de comunicação, bem como esclarecer o contribuinte para que o mesmo corretamente pudesse cumprir suas obrigações tributárias, foi firmado o Convênio ICMS 69/98, que veio explicitar o que já estava previsto na lei complementar. Através do Decreto n.º 39.836/98, este dispositivo foi implementado neste Estado, dando nova redação ao § 4º, do art. 44, do RICMS/96 (Parte Geral), *in verbis*:

"§ 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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

assinatura e utilização dos serviços, bem como de serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independente da denominação que lhes seja dada." (gn).

Os dados que serviram de base para a identificação dos serviços não oferecidos à tributação foram extraídos do CD, constante dos autos às fls. 177, contendo os arquivos eletrônicos dos livros Registro de Saídas, período de março a dezembro de 2000, planilhas com a totalidade dos serviços prestados em janeiro e fevereiro e planilhas em "Access", com a descrição dos serviços de novembro e dezembro daquele ano.

No Anexo 1 (fls. 10/22) encontra-se a descrição resumida de todos os serviços, os seus valores, alíquota aplicada e o imposto cobrado. Destaca-se, entre a grande variedade de serviços autuados, pelos valores respectivos: "TC PAC Aluguel de modem", mudança externa de linha base, serviço de hora programada, serviço de informação 102, "SLDD".

No que se refere à matéria abordada, cabe mencionar a opinião do Fisco de que o contrato-base de prestação de serviço de comunicação não pode ser suplantado por um outro contrato dele derivado, a título, por exemplo, de aluguel ou locação de equipamentos necessários à prestação dos serviços de comunicação e telecomunicação.

De fato, não se pode negar que a locação de um equipamento ou meio físico não é uma atividade isolada da atividade da Autuada, mas apenas uma etapa para a consecução da prestação do serviço de telecomunicação, este, sim, o seu negócio.

Assim como determinou a hipótese de incidência, por delegação da Constituição Federal, a Lei Complementar n.º 87/96 também estabeleceu a base de cálculo do imposto na prestação de serviço de comunicação:

"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 art.:

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

(...) (grifamos).

Da mesma forma, a Legislação Estadual reproduz a previsão expressa da LC n.º 87/96, estando assim previsto no Regulamento do ICMS/96:

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. " (grifamos)

Vale aqui mencionar entendimento da Superintendência de Legislação Tributária, manifestado em respostas a consultas das empresas operadoras do serviço de comunicação sobre a inclusão na base de cálculo desses valores.

Ex vi a Consulta 266/1998:

"CONSULTA DE CONTRIBUINTES n°. 102/99 (MG de 22/07)

PTA N°. 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

telefônico são parte da base de cálculo do ICMS, conforme estabelecido na legislação tributária.”

Em relação aos serviços de valor adicionado e suplementares, cabe aqui citar o Convênio n.º 69, de 19 de junho de 1998. Embora contestado pela Recorrente, trata-se de norma infraconstitucional, com natureza interpretativa da expressão “serviços de comunicação”, tendo relacionado de forma exemplificativa diversos serviços prestados pelas empresas de comunicação/telecomunicação que integram a base de cálculo do imposto, *in verbis*:

CONVÊNIO ICMS 69/98

“Firma entendimento em relação à incidência de ICMS nas prestações de serviços de comunicação.

Cláusula primeira Os signatários firmam entendimento no sentido de que se incluem na base de cálculo do ICMS incidente sobre prestações de serviços de comunicação os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem assim aqueles relativos a **serviços suplementares** e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada”.**gn**

É de se notar que a expressão “serviços de comunicação”, adotada pelo Constituinte e detalhada pelo legislador infraconstitucional, comporta todos os serviços de comunicação que são prestados pelas empresas concessionárias de comunicação/telecomunicação e não apenas a singela transmissão e recebimento de mensagem telefônica entre dois pontos.

Como se pode observar através da descrição analítica dos diversos itens da tabela de códigos tarifários, tratam-se de serviços básicos e auxiliares de comunicação disponibilizados pela prestadora que, uma vez instalados, ativam, capacitam toda a estrutura física do serviço de comunicação.

Como mencionado pelo Fisco, a Telemar Norte Leste S. A. é genuinamente, uma prestadora de serviço de telecomunicação, e todas as suas atividades são voltadas para o desenvolvimento desta prestação de serviço, que está sujeita ao tributo de competência estadual. Logo, a motivação única dos clientes, ao celebrarem contratos de prestação de serviço com esta Empresa, é a de ter à sua disposição a possibilidade de se comunicar e não de usufruir determinadas utilidades intrínsecas de algum bem.

Todas as parcelas cobradas pelo prestador de serviço de comunicação em função de sua atividade, sejam preparatórias, sejam auxiliares, sejam acessórias, serão sempre aderentes à prestação de serviço que ele se propõe a realizar, que se constitui em atividade fim, e serão todas levadas a compor a base calculada, em cada caso concreto, para efeito de apuração do preço do serviço, base de cálculo do ICMS nessa prestação.

Abalizado aos limites do texto constitucional sobre a incidência do imposto, não restam dúvidas de que os serviços complementares e facilidades adicionais são serviços de comunicação sujeitos aos ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Portanto, não resta dúvida de que os serviços relacionados no Anexo 1 do Auto de Infração fazem parte da infra-estrutura técnica, mecânica e eletrônica necessária à comunicação, como instrumentos indispensáveis à atividade-fim da Recorrente.

Quanto à aplicação das alíquotas, é importante trazer à colação os esclarecimentos constantes da manifestação fiscal:

“O critério adotado por esta fiscalização para se determinar a alíquota a ser aplicada às prestações de serviço de comunicação/telecomunicação não oferecidas à tributação pela Recorrente foi o mesmo estabelecido no artigo 43, inciso I, alíneas “a” e “f”, do RICMS/96 (vigente à época), ou seja, para as prestações vinculadas a serviços de comunicação na modalidade de telefonia, 25%, e para as demais, não relacionadas à telefonia, alíquota de 18%.

Desse modo, o que foi determinante para se estabelecer a alíquota foi a espécie de serviço prestado e não as diversas rubricas relacionadas a esse serviço. Assim, se para a prestação do serviço de telefonia, a Recorrente pôs à disposição, e cobrou, do usuário do serviço de comunicação atividades, como DVI aluguel TA multi (fls.11), TC ISDN instalação (fls. 11 e 22), Mud ext linha básica (fls. 12,17), TC Data STD mudança externa (fls.14,17), DVI mudança externa (fls.19) e DVI mudança interna (fls.21), vinculadas à prestação de serviço de comunicação na modalidade de telefonia, a alíquota aplicada foi a de 25%, própria para essa espécie de prestação de serviço de comunicação.

Ao contrário, não estando a atividade vinculada ao serviço de telefonia, aplicou-se a alíquota de 18%, como nos casos de aluguel de datafone, de modem, de porta “frame relay”, instalação de modem, de SLDD, mudança de SLDD, serviços técnicos administrativos, etc.

Em razão do exposto, através de banco de dados, com identificação dos serviços de comunicação prestados pela Recorrente e seus códigos tarifários, relacionados ou não com telefonia, o Fisco levantou quantias recebidas e aplicou alíquota de 25% ou 18%, conforme o serviço prestado pela Autuada, para encontrar o valor do imposto por ela devido e não recolhido, nos diversos períodos do exercício de 2000”.

O Fisco, reexaminando o conteúdo de todo o Anexo 1, de fls. 10 a 23, apenas para fins de contraditar a fala da Recorrente e para demonstrar a correção do trabalho fiscal e o rigoroso critério adotado, traz as considerações em sua manifestação, que explicam e detalham a linha tomada no lançamento, para utilização de uma ou de outra alíquota.

Quanto ao caso de responsabilidade por sucessão inerente à Autuada e à sucedida Telemar, acha-se consignado no art. 132 do CTN, o qual se encontra inserido na Seção II do referido Código. O disposto nesta Seção, aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Percebe-se, nesse caso, o caráter declaratório do lançamento, que se reporta à data do fato gerador da obrigação tributária. Segundo o CTN, portanto, a responsabilidade por sucessão abrange também os créditos tributários constituídos depois da sucessão, ou seja, as dívidas constituídas posteriormente à data da sucessão, embora originárias até a sucessão. Tais créditos tributários são decorrentes de fatos geradores ocorridos anteriormente à data da sucessão.

Com efeito, o STJ, em reiteradas decisões, postou-se pelo entendimento de que a multa moratória acompanha o principal, devendo o sucessor responder pelo montante do crédito. Destaque para o REsp 432049-SC, transcrito pelo Fisco às fls. 370, onde o Ministro Relator expressa o entendimento de que “na expressão créditos tributários estão incluídas as multas moratórias”, equivalentes, *in casu*, à multa de revalidação, que decorre do não-recolhimento do principal à época própria.

De todo o acima exposto, verifica-se que ficou plenamente caracterizada a infringência à legislação tributária, sendo, por conseguinte, legítimas as exigências constantes do Auto de Infração em comento, observadas as parcelas quitadas pela Recorrente com os benefícios do Decreto 44.422/06 mencionado.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir a juntada de instrumento de substabelecimento. Também em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos, em parte, os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), Antônio César Ribeiro e Luiz Fernando Castro Trópia, que lhe davam provimento parcial, para excluir as exigências fiscais relativas aos serviços de locação, instalação e mudança de linha. Designado relator o Conselheiro Edvaldo Ferreira (Revisor). Pela Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Patrícia Dantas Gaia e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Shirley Daniel de Carvalho. Participou do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros supracitados, o Conselheiro Edvaldo Pereira de Salles.

Sala das Sessões, 20 de junho de 2008.

Roberto Nogueira Lima
Presidente

Edvaldo Ferreira
Relator / Designado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	3.350/08/CE	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000151371-11	
Recurso de Revisão:	40.060119097-01	
Recorrente:	Telemar Norte Leste SA	
	IE: 062149964.00-47	
Recorrida:	Fazenda Pública Estadual	
Proc. S. Passivo:	André Mendes Moreira/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-3 - Belo Horizonte	

Voto proferido pelo Conselheiro Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art 43 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 1º de janeiro de 2000 a 31 de dezembro de 2000, em face de que a ora Recorrente, prestadora de serviço de comunicação, na modalidade de telefonia fixa, teria deixado de oferecer à tributação do ICMS diversos serviços de comunicação/telecomunicação.

Através do TIAF n. 143139, de 10.05.2004 (fl. 02), fora requisitada a entrega da *"relação com a totalidade das prestações de serviços de comunicação, tributadas ou não tributadas, por período de apuração e alíquota aplicada, referentes ao exercício"* de 1999.

Da planilha elaborada pela ora Recorrida em atendimento a intimação para apresentação da relação das prestações de serviços de comunicação, foram extraídos todos os serviços não oferecidos à tributação, os quais se encontram arrolados às fls. 11/22 dos autos, por mês de ocorrência, e formalizadas as exigências fiscais de ICMS e multas.

A Primeira Câmara de Julgamento, em sessão realizada em 18 de agosto de 2006, pelo voto de qualidade, julgou procedente o lançamento. Na oportunidade, ficaram vencidos, em parte, os Conselheiros Juliana Diniz Quirino e Antônio César Ribeiro que excluía as exigências relativas a locação, instalação e mudança de linhas.

Inconformada com a decisão a então Impugnante apresenta Recurso de Revisão, em síntese, alegando:

- ocorreu a decadência à luz das disposições contidas no § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- segundo a doutrina e precedentes do Supremo tribunal Federal não incide ICMS sobre aluguéis;

- é ilegítima a disposição do § 4º do artigo 44 do Regulamento do ICMS do Estado de Minas Gerais pois, considerando-se as disposições contidas na Lei Complementar n.º 87/96, a norma mineira ampliou indevidamente a base de cálculo do ICMS exigido sobre serviços de telecomunicação;

- não deve ser aplicada a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) para serviços que, se considerados de comunicação, não seriam de comunicação telefônica, situação em que a alíquota seria de 18% (dezoito por cento);

- não pode ser responsável pelas multas devidas por infrações praticadas por suas sucedidas.

Ao final, pede o provimento de seu recurso.

Importante ressaltar que, valendo-se dos benefícios do Decreto n.º 44.422/06, a ora Recorrente promoveu o pagamento de parte do crédito tributário constante do lançamento ora apreciado em sede recursal.

Depois do citado pagamento, foram elaboradas duas relações. Uma contém a listagem dos códigos tarifários pagos com os benefícios do Decreto n.º 44.422/06 e está anexada à fl. 468 e outra traz a listagem dos códigos tarifários remanescentes (fl. 469).

Há também nos autos a expressa desistência parcial do recurso no que tange aos códigos tarifários quitados nos termos do Decreto n.º 44.422/06.

Feitas estas ponderações tem-se dos autos que a Recorrente tem razão ao afirmar que alguns dos itens remanescentes não constituem hipótese de incidência do imposto estadual.

O presente voto vencido refere-se, exatamente, a estes fatos não alcançáveis pelo ICMS.

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 a

"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.

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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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, II.

"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 6763/75.

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.

§ 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:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

.....
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 artigo 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 do Decreto n.º 39.836/98, que alterou a redação do § 4º do artigo 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:
.....
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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 da planilha de fls. 469 (códigos tarifários remanescentes após o pagamento com os benefícios do Decreto n.º 44.422/06).

Não se verificará aqui a legalidade e/ou constitucionalidade do dispositivo regulamentar, porquanto o presente Auto de Infração foi lavrado observando o estrito cumprimento das normas tributárias mineiras às quais encontra-se o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento a teor do artigo 110 do Regulamento do Processo e dos Procedimentos Tributários Administrativos do Estado de Minas Gerais, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, que assim determina:

“Art. 110. Não se incluem na competência do órgão julgador:

I - a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de ato normativo, inclusive em relação à resposta à consulta a que for atribuído este efeito pelo Secretário de Estado de Fazenda;

II- a aplicação de equidade.”

Consideradas as premissas postas, não são passíveis de tributação pelo imposto estadual os itens abaixo enumerados:

1. aluguel e locação de aparelhos e equipamentos.

No que tange a este item não há qualquer dificuldade, pois o comando excludente está expresso no artigo 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 da Telemar 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 artigo 5º, inciso I, e, mais especificamente, no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal de 1988.

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

Pimenta Bueno, com propriedade, sentencia:

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

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

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

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

A Carta Magna, ao adotar a discriminação rígida de competência tributária, torna inviável que o legislador infra-constitucional ou o próprio intérprete venham a

manipular conceitos por ela utilizados, consagrando, assim, o pensamento conceitual no Direito Tributário, pelo que o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou sobre a desnecessidade do artigo 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.

O saudoso mestre Geraldo Ataliba já ensinava que:

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

2. Instalação e Mudança de Linhas

As facilidades adicionais são descritas pela Anatel como parte de um serviço. Como visto até o momento, colateralmente à prestação dos serviços de telecomunicações podem existir outros serviços.

Assim, resta claro que:

- os serviços suplementares e facilidades adicionais somente fazem sentido quando prestados juntamente com o serviço de comunicação (ao contrário do que ocorre com os serviços de valor adicionado, que possuem existência autônoma);

- não há, na prestação desses serviços, qualquer relação comunicativa. Os mesmos apenas facilitam ou otimizam a prestação do serviço-fim – telecomunicação – mas não se confundem com este último.

Há serviços prestados pelas operadoras que englobam certas atividades internas, de natureza eminentemente administrativa.

Exemplos dessa modalidade residual de atividades são a mudança e instalação de linhas.

Estes serviços envolvem atividades estranhas à prestação de serviço de comunicação, mas cuja oferta é necessária para sua adequada consecução. São atividades que se encontram fora do campo de incidência do ICMS.

É evidente que as atividades-meio, tais como a mudança e instalação de linhas, são postas à disposição do usuário do serviço de comunicação, mas não constituem o próprio serviço de comunicação, sobre o qual incide o ICMS, nem com ele se confundem.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, a mudança e instalação de linhas não podem ser confundidas com o serviço de comunicação, atividade-fim da ora Recorrente sujeita ao ICMS.

Estes serviços prestados ao usuário não fazem parte integrante do serviço de comunicação, embora constituam serviços de outras naturezas, também cobrados do usuário, mas por motivos outros que não a prestação do serviço-fim.

Cumpre frisar que os serviços de comunicação podem ser prestados independentemente da execução de qualquer destes serviços pela própria operadora.

Pelo exposto, dou provimento parcial ao presente Recurso de Revisão, para excluir os serviços de locação, instalação e mudança de linhas.

Sala das Sessões, 20 de junho de 2008.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira