

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.681/10/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000162653-92
Impugnação: 40.010126082-89
Impugnante: Tim Nordeste S/A
IE: 062795318.00-05
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/BH-1- Belo Horizonte

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS. Constatada a falta de recolhimento do ICMS, em face da não tributação de diversos serviços de comunicação e telecomunicação utilizando-se indevidamente do benefício da isenção e da não incidência. Procedimento fiscal respaldado nos arts. 5º, § 1º, item 9; 6º, inciso XIII; 13, incisos VII e XI, todos da Lei nº 6.763/75 e arts. 15, inciso XIII; 44, inciso X; 50, inciso II, § 4º e 55, § 4º, inciso XVII, todos do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI, ambos da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 215, inciso VI, alínea “F” do RICMS/02. Acolhimento parcial das razões da Impugnante para excluir as exigências relativas às rubricas, desligamento, suspensão, habilitação, adesão e locação. Lançamento parcialmente procedente. Decisão pelo voto de qualidade.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de maio a dezembro de 2004, por ter a Autuada prestado serviços de comunicação/telecomunicação e demais serviços suplementares acobertados por notas fiscais de Serviço de telecomunicações, modelo 22, sem o destaque do ICMS, uma vez que as prestações de serviço discriminadas no Anexo 1 (fls. 28/29) ocorreram ao indevido abrigo da isenção ou não incidência do imposto.

Exige-se ICMS, multa de revalidação e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 256/269, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 302/315.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 320/329, opina pela procedência do lançamento.

Em sessão realizada em 24/03/10, presidida pelo Conselheiro André Barros de Moura, nos termos da Portaria nº 04/01, defere-se o pedido de vista formulado pelo Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 30/03/10.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros a saber: o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva (Relator), pela procedência parcial do lançamento para excluir as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos até o dia 28/10/04 e o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor), pela procedência parcial do lançamento para excluir as exigências relativas às rubricas, desligamento, suspensão, habilitação, adesão e locação. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Virgínia Fontes Simões e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Bruno Rodrigues de Faria.

DECISÃO

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

Consoante relato acima a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS no período de maio a dezembro de 2004, por ter a Autuada prestado serviços de comunicação/telecomunicação e demais serviços suplementares acobertados por notas fiscais de serviço de telecomunicações, modelo 22, sem o destaque do ICMS, já que as prestações de serviço ocorreram ao indevido abrigo da isenção ou não incidência do imposto.

Não merece prosperar a alegação de decadência parcial do crédito tributário formalizado no presente lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos nos períodos que antecedem a 28 de outubro de 2004, porquanto, decorridos exatamente cinco anos da data da intimação do Auto de Infração, estribado, o entendimento da Impugnante no art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Isto, porque, referido dispositivo legal, aplica-se tão somente em relação a fatos e valores que foram efetivamente declarados pelo Contribuinte em auto lançamento, extinto ainda o crédito correspondente com o pagamento antecipado do imposto, ficando, dessa forma, passíveis de reconhecimento pelo Fisco através da chamada homologação tácita, o que, como se nota, não é o mesmo caso dos autos.

Conforme relatado na folha de rosto do Auto de Infração e demonstrado pelas NFST anexadas, todos os documentos fiscais objeto deste levantamento foram emitidos sem o correspondente destaque e pagamento do ICMS, sob o pálio indevido da isenção ou não incidência.

Assim, aplica-se “*in casu*” a norma estatuída no inciso I do art.173 do CTN, qual seja, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário somente extingue-se depois de decorridos cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Nessa linha menciona-se o Acórdão 18.373/07/1ª desta Casa.

Por meio da análise percuciente das peças que compõem os autos do processo, tem-se que em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 2004, que abrange todo o crédito tributário, a contagem do prazo decadencial iniciou-se em 01/01/05, vindo a findar-se somente em 31/12/09. Por sua vez, o contribuinte foi intimado da lavratura do Auto de Infração na data de 28/10/09 (fls. 21), portanto, antes de expirar o prazo decadencial.

No que diz respeito ao cerne da discussão, o que se vê dos autos é que o Fisco enxerga como serviços de comunicação/telecomunicação, as rubricas que enumera no feito fiscal e, neste pormenor, ousa-se aqui discordar, “*data venia*”.

Veja-se da relação constante de fls. 28/29 dos autos que o Fisco está a exigir e enxergar como serviços de comunicação/telecomunicação, “locação”, “habilitação”, “desligamento”, “desligamento provisório” e “suspensão temporária/perda/roubo”.

Contudo, tais rubricas não são serviço de comunicação/telecomunicação.

A “Locação”, por exemplo, não é serviço de comunicação e este entendimento já foi consagrado pelo Supremo Tribunal Federal e reconhecido inclusive no brilhante voto vencido da Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão quando do feito fiscal nº 01.000151371-11, acórdão nº 3.350/08/CE, abaixo transcrito:

“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 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 da Autuada 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)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

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)".

As rubricas “desligamento”, “suspensão” e congêneres não representam um “serviço”, pois, em nada contribuem à consecução do serviço de comunicação/telecomunicação e sim o contrário, contribuem no sentido deste serviço não ocorrer.

A “habilitação”, na mesma esteira de entendimento, reputa-se, não afeta ao conceito de serviço de comunicação/telecomunicação porque, de fato, estes serviços são prestados a despeito de ter ou não esta habilitação, a qual está desatrelada da prestação festejada pelo Fisco.

Nesta linha, reputa-se que tais rubricas aqui lançadas estão fora do alcance de tributação pelo ICMS pelas razões supracitadas, devendo, portanto, as exigências a elas relativas serem excluídas do crédito tributário.

Resta, finalmente, analisar a penalidade isolada aplicada.

A multa isolada aplicada encontra supedâneo na lei, quase a não exigir ao aplicador do direito um grande esforço interpretativo, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Lei 6.763/75:

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

(...)

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

RICMS/02

Art. 215 - As multas calculadas com base na UFEMG, ou no valor do imposto não declarado, são:

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emití-lo com indicações insuficientes ou incorretas, bem como imprimir ou mandar imprimir documento fiscal em desacordo com a autorização da repartição competente - por documento:

(...)

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

No que diz respeito à arguição de caráter confiscatório das multas e etc. tem-se que a discussão não comporta debate no foro administrativo tendo em vista o disposto no art. 110 do RPTA/MG.

Com relação ao pedido de cancelamento ou redução das penalidades, nos termos do art. 53, § 3º da Lei nº 6.763/75, o benefício não pode ser aplicado ao caso presente porque a infração resultou em falta de pagamento do imposto.

Art. 53 - As multas serão calculadas tomando-se como base:

(...)

§ 3º - A multa por descumprimento de obrigação acessória pode ser reduzida ou cancelada por decisão do órgão julgador administrativo, desde que esta não seja tomada pelo voto de qualidade e que seja observado o disposto nos §§ 5º e 6º deste artigo.

§ 5º - O disposto no § 3º não se aplica aos casos

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

2) em que a infração tenha sido praticada com dolo ou dela tenha resultado falta de pagamento do tributo.

Ora, a penalidade pecuniária aqui constituída está diretamente associada à falta de destaque do ICMS nas notas fiscais emitidas pelo sujeito passivo e o conseqüente não recolhimento do respectivo imposto, à alusão de prestações isentas ou não tributadas, salvo as rubricas retro excluídas.

Como observado, a pretensão da Impugnante encontra óbice de natureza objetiva previsto no item 3 do § 5º, art. 53 da Lei nº 6.763/75.

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 19/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 24/03/10. ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas às rubricas, desligamento, suspensão, habilitação, adesão e locação. Vencidos, em parte, o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, que o julgava parcialmente procedente, para excluir das exigências as rubricas: desligamento provisório 180 (cento e oitenta) dias, desligamento, suspensão temporária perda/roubo e o Conselheiro Raimundo Francisco da Silva (Relator), que o julgava parcialmente procedente para excluir as exigências anteriores a 28/10/04. Designado relator o Conselheiro Antônio César Ribeiro (Revisor). Conforme art. 163, § 2º do RPTA/MG, esta decisão estará sujeita a Recurso de Revisão, interposto de ofício pela Câmara, ressalvado o disposto no § 4º do mesmo artigo. Participaram do julgamento, além dos signatários os Conselheiros vencidos.

Sala das Sessões, 30 de março de 2010.

André Barros de Moura
Presidente

Antônio César Ribeiro
Relator Designado

ACR/EJ

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.681/10/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000162653-92
Impugnação: 40.010126082-89
Impugnante: Tim Nordeste S/A
IE: 062795318.00-05
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/BH-1- Belo Horizonte

Voto proferido pelo Conselheiro Raimundo Francisco da Silva, 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, restringindo-se à arguição da decadência relativamente a parte do crédito tributário lançado.

Pois bem, divergindo parcialmente dos doutos votos vencedores, acolho a argumentação da Impugnante para excluir as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 28/10/04, uma vez que esta parte do crédito tributário já se encontrava extinta em razão da decadência de que trata o art. 150, § 4º c/c o art. 156, VII, todos do CTN, motivo pelo qual já não poderia ter sido objeto de lançamento.

É que, tratando-se o ICMS de tributo sujeito ao lançamento por homologação – *também chamado “auto lançamento”, porquanto o contribuinte se obriga, por determinação legal, a apurar e pagar o imposto devido sem o prévio exame da autoridade fiscal, cuja manifestação se dará posteriormente* –, dispõe o Fisco do prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador para homologar expressamente aquelas atividades do contribuinte, aperfeiçoando-se assim o lançamento.

Omitindo-se o Fisco, referida homologação se dá tacitamente com o decurso do referido prazo, hipótese em que se considera definitivamente extinto o crédito tributário, ressalvados os casos em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação. É o que se depreende do disposto no art. 150, §§ 1º e 4º do CTN, *verbis*:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Por consequência lógica, este é também o prazo em que poderá o Fisco negar expressamente tal homologação, caso verifique eventuais incorreções ou omissões do contribuinte na apuração e pagamento do imposto, ou qualquer outra infração à legislação tributária que possa dar ensejo ao lançamento de ofício, nos termos do art. 149, V do CTN.

Daí se concluir que, em conformidade com o disposto no § 4º do art. 150 do CTN, tratando-se de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tal como o ICMS, pode o Fisco apurar e lançar de ofício eventual crédito tributário, desde que o faça no prazo de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, sob pena da decadência deste direito, com a extinção definitiva daquele – ressalvada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, *hipótese em que a contagem do prazo se iniciará no primeiro dia do exercício seguinte àquele em poderia ter sido feito o lançamento, conforme o art. 173, I do CTN.*

Registre-se, no entanto, que a matéria comporta diversas interpretações, e por isso mesmo tem suscitado várias controvérsias, não estando ainda pacificada nem no âmbito doutrinário nem no jurisprudencial, sendo objeto de dissenso inclusive na esfera do contencioso administrativo fiscal mineiro.

Neste contexto, e não obstante já houvesse firmado o entendimento acima em diversos julgados ao longo da década de 1990, atualmente este Conselho de Contribuintes vem decidindo majoritariamente no sentido de que, não havendo a antecipação do pagamento, não há o que homologar, afastando assim a retro citada regra especial aplicável aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, para aplicar à hipótese a regra geral de decadência prevista no inciso I do art. 173 do CTN, segundo a qual a contagem do prazo de que dispõe o Fisco para formalizar o crédito tributário se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, e não na data da ocorrência do fato gerador.

Vale dizer, pelo atual entendimento majoritário do CC/MG (reconfirmado no presente caso), mesmo após o transcurso dos cinco anos da ocorrência do fato gerador, tal como previsto no § 4º do art. 150, mas desde que ainda não expirado o prazo (também de cinco anos) contado na forma do art. 173, I do CTN, *em qualquer hipótese* permaneceria incólume o direito do Fisco de formalizar a exigência do crédito tributário que entender devido, fazendo-o por meio do lançamento de ofício, nos termos do art. 149, inciso V.

Data maxima venia, no entanto, tal entendimento não se afigura o mais adequado à espécie. Isto porque se fundamenta no pressuposto de que o objeto da homologação é o pagamento *stricto sensu* do tributo, assim entendido o ato de efetuar o recolhimento do saldo devedor do imposto apurado em determinado período, e não a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

atividade (ou o conjunto de atividades) legalmente cometida ao sujeito passivo com vistas à satisfação da obrigação tributária.

Com efeito, no caso do ICMS é sobejamente sabido que o citado pagamento do imposto é precedido de uma série de deveres instrumentais – as chamadas obrigações acessórias –, tais como a emissão e escrituração de documentos e livros fiscais referentes às entradas e saídas de mercadorias ou ao recebimento ou prestação de serviços, bem como à apuração do imposto mediante a compensação dos débitos com os créditos, seguida da declaração do correspondente saldo, que deve também ser informado ao Fisco, tudo no interesse da fiscalização e arrecadação.

Em regra, somente após esse conjunto de atividades é que o contribuinte satisfaz a obrigação principal, mediante o pagamento propriamente dito do imposto.

Todavia, cabe lembrar que nem sempre haverá saldo devedor a ser pago.

De fato, consideradas determinadas circunstâncias e peculiaridades inerentes à sistemática e ao regime jurídico do ICMS, não são raros os casos de contribuintes que mantêm saldos credores acumulados por anos a fio, hipótese em que, evidentemente, não haverá saldo de imposto a pagar, mas ainda assim não deixará o imposto de se sujeitar ao lançamento por homologação, até porque todas aquelas outras obrigações existem e devem ser adimplidas, sob pena da imposição de multas específicas se constatadas eventuais infrações à legislação em procedimento regular de fiscalização que, à toda evidência, também se submete ao mesmo prazo decadencial do art. 150, § 4º.

Ademais, a teor do disposto no art. 24 da Lei Complementar nº 87/96, a liquidação da obrigação principal do ICMS (isto é, o pagamento do imposto) se dá mediante a compensação entre débitos e créditos, sendo que o pagamento propriamente dito, efetuado em dinheiro no prazo de vencimento fixado pela legislação, constitui uma forma apenas secundária da referida liquidação. Confira-se:

Art. 24. A legislação tributária estadual disporá sobre o período de apuração do imposto. As obrigações consideram-se vencidas na data em que termina o período de apuração e são liquidadas por compensação ou mediante pagamento em dinheiro como disposto neste artigo.

I - as obrigações consideram-se liquidadas por compensação até o montante dos créditos escriturados no mesmo período mais o saldo credor de períodos anteriores, se for o caso;

II - se o montante dos débitos do período superar os do crédito, a diferença será liquidada dentro do prazo fixado pelo Estado;

III - se o montante dos créditos superar o dos débitos, a diferença será transportada para o período seguinte.

Ora, se assim o é, toda vez que houver apuração do imposto, mediante a compensação dos débitos com os créditos, terá havido pagamento. Logo, e *ad argumentandum tantum*, se é correto considerar-se, tal como preconizado pelos votos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vencedores, que a homologação tácita de que trata o § 4º do art. 150 somente pode ocorrer quando houver pagamento, basta haver apuração do imposto para que a mesma ocorra, pois nesta hipótese haverá sim o que homologar, mesmo se da apuração resultar saldo credor ou saldo devedor a menor que o devido, seja por erro de fato ou de direito, ressalvadas, repita-se, as hipóteses de ocorrência de fraude, dolo ou simulação.

De se ver, portanto, que o que se homologa não é o pagamento do tributo propriamente dito, mas todo aquele conjunto de atividades que normalmente o precedem.

Nesta mesma linha de raciocínio, cita-se excerto do douto voto proferido pelo então Conselheiro Lívio Wanderlei de Oliveira, no Acórdão 17.597/07/2ª:

E não se queira dizer que o dispositivo do art. 150 somente se aplica quando houver o pagamento. Na sistemática do ICMS não há um pagamento propriamente dito do imposto destacado. Tanto pode haver um “pagamento” pela compensação total do valor do imposto levado a débito com o crédito a que tem direito o contribuinte, como a compensação pode ser parcial, gerando saldo devedor. Este saldo devedor, quando ocorrer, é que se leva a pagamento.

Logo, pelo menos para o ICMS, o que se apura e deve ser fiscalizado é aquele valor do imposto resultante do confronto entre o débito e o crédito. E desde que a irregularidade decorra da escrituração regular efetivada pelo contribuinte, eventual exigência fiscal submete-se ao prazo decadencial do § 4º, art. 150 do CTN.

A título de exemplo citem-se as seguintes irregularidades sujeitas à decadência do art. 150, § 4º do CTN: a) utilização de alíquota e base de cálculo de forma incorreta; b) apropriação irregular de crédito; c) cálculo do imposto incorreto; d) outras, desde que apuradas na escrita fiscal regular do contribuinte. Isso porque o Fisco homologa é o correto processo de apuração do imposto, desde que todas as irregularidades sejam cometidas sem a presença de dolo, fraude ou simulação. (g.n.)

Também no mesmo sentido, merece destaque a enfática posição do em. Conselheiro Jefferson Nery Chaves, manifestada no Acórdão 17.058/06/2ª, no sentido de que, em matéria de decadência, em princípio aplica-se a regra do § 4.º do art. 150 (cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador) aos tributos lançados por homologação, sendo que:

Em tais casos, a regra prevista no inciso I do *caput* do art. 173 somente se aplica em duas situações: primeiro, quando o contribuinte, apurando imposto a pagar, deixa de recolhê-lo; segundo, quando, tendo recolhido o tributo por ele apurado, houver dolo, simulação ou fraude.

No primeiro caso, quando o contribuinte apura imposto a pagar e deixa de recolhê-lo, a homologação ficta não se opera, podendo o Fisco exigir de ofício o imposto devido, desde que respeitado o prazo previsto no inciso I do *caput* do art. 173 do CTN (cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), já que não se opera a homologação tácita, na falta de pagamento de imposto apurado e declarado pelo contribuinte. Quando, no entanto, o contribuinte não apura imposto a recolher, porque entende, ainda que de forma equivocada, aplicável uma isenção, ou por entender que o imposto não é devido, aplica-se também o prazo do § 4.º do art. 150 do CTN, não podendo o Fisco exigir, de ofício, o imposto que entender devido, se ultrapassado o prazo de 5 (cinco) anos, contado do fato gerador. É que, na hipótese, terá ocorrido a homologação tácita.

A homologação tácita ocorre não somente quando o contribuinte apura imposto (ainda que a menor, em razão de erro) e faz o recolhimento, mas também quando o contribuinte não paga por não ter apurado imposto a pagar (vale dizer, por entender aplicável, ainda que indevidamente, uma isenção, ou por entender que a situação não era passível de tributação). O que se homologa, na verdade, é o procedimento de apuração levado a efeito pelo contribuinte e informado ao Fisco: se, dessa apuração, resulta imposto a pagar (ainda que a menor, em razão de erro), e há efetivamente o pagamento, a homologação ficta se efetiva passados 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador; mas, se da apuração não resulta imposto a pagar, porque o contribuinte entende aplicável uma isenção, ou entende não ser devido o imposto, ainda que por erro, também se efetivará a homologação tácita após 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador. Em ambos os casos, transcorrido o prazo de 5 (cinco) anos, contado da ocorrência do fato gerador, não poderá o Fisco exigir de ofício o imposto que entender devido. (g.n.).

Ainda quanto ao objeto da homologação, a tese aqui sustentada é referendada por expoentes da doutrina jurídica nacional, tais como Aliomar Baleeiro, Roque Antônio Carraza, Hugo de Brito Machado, Hugo de Brito Machado Segundo, Leandro Paulsen, Gabriel Lacerda Troianelli, citando-se aqui, por todos, José Souto Maior Borges, (Lançamento Tributário, 2ª ed., Malheiros, 1999, p. 397/400), tal como o fez o Em. Ministro do STJ Luiz Fux em voto proferido no REsp. 639376/RS:

O art. 150, § 4º do CTN introduz no âmbito do Direito Tributário uma ficção legal, porque com o decurso do quinquênio tem-se juridicamente como sucedido algo

que concretamente não ocorreu, ou seja, a homologação. Esse preceito contempla hipótese de equiparação da homologação tácita à homologação expressa pelo Fisco. Transcorrido o quinquênio, é como se homologação expressa tivesse efetivamente ocorrido.

Como, na sistemática do Código Tributário Nacional, homologável não é só o pagamento, mas a atividade toda que antecede o ato de homologação, se não houver antecipação do pagamento, ou se o pagamento tiver sido insuficiente em decorrência de redução na base de cálculo e/ou alíquota concretamente aplicáveis - ressalvadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação - poderá ocorrer a homologação ficta da respectiva atividade se a autoridade administrativa não praticar o lançamento ex officio. E essa homologação ficta atuará com eficácia preclusiva para o reexame da matéria.

(...)

Poder-se-ia pretender que, se o sujeito passivo descumpra a obrigação, deixando de efetuar qualquer antecipação de pagamento, não caberia falar-se em homologação, e, portanto, nessa hipótese não caberia a invocação do art. 150, § 4º, mesmo após o transcurso do prazo nele referido. Dessa omissão só decorreria para o Fisco a abertura da via do lançamento ex officio. Mas ainda nessa hipótese é possível, até em consequência do desconhecimento do concreto estado de coisas pelo Fisco, venha a ser a atividade prévia homologada, precisamente porque a homologação não é somente referível ao pagamento. (...) Logo, o pagamento não é necessariamente levado em linha de conta para os efeitos do art. 150, § 4º.

(...)

Consequência imediata dessa ordem de considerações é que a decadência não terá sempre o seu termo inicial disciplinado pelo art. 173 do CTN. (g.n.)

Em outra passagem do mesmo voto, assevera conclusivamente o Min. Luiz Fux:

Impende salientar que a homologação a que se refere o art. 150 do Código Tributário é da atividade do sujeito passivo, não necessariamente do pagamento do tributo. O que se homologa, quer expressamente, quer tacitamente, é o proceder do contribuinte, que pode ser o pagamento suficiente do tributo, o pagamento a menor ou a maior ou, também, o não-pagamento. Seja qual for, dentre todas as possíveis condutas do contribuinte, ocorre uma ficção do Direito Tributário, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento, uma vez que relevante é apenas o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

transcurso do prazo legal para o pronunciamento da autoridade fazendária, di-lo o Codex Tributário.

Transcorrido o prazo de cinco anos, previsto no art. 150, § 4º, não mais poderá o Fisco efetuar o lançamento do tributo, ou seja, constituir o crédito tributário. (g.n.)

Por outro lado, cabe ainda salientar que a aplicação linear e generalizada do art. 173, I do CTN, como vem fazendo o Conselho de Contribuintes, equivale na prática à própria negação de vigência ao disposto no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que esta regra nunca incidiria naquelas hipóteses ensejadoras do lançamento de ofício, isto é, quando entender o Fisco que não deva homologar a atividade do contribuinte.

Vale dizer, a regra somente se aplicaria nas hipóteses em que devesse o Fisco homologar expressamente a atividade do contribuinte, porém, como não se tem notícia da prática de tal procedimento, forçoso é concluir-se que sua aplicação se restringiria às hipóteses de homologação tácita, por inércia da autoridade fiscal.

Se assim o fosse, no entanto, não é exagerado afirmar que o dispositivo perderia por completo a sua própria razão de ser, o que não coaduna com os mais comezinhos princípios da hermenêutica jurídica, principalmente por se tratar de regra especial (aplicável aos tributos lançados por homologação) em relação à regra geral do art. 173. Por isso mesmo, aliás, deve ela prevalecer, e não o contrário, como entende a corrente majoritária.

Com estas considerações, dou provimento parcial ao presente Recurso de Revisão para excluir as exigências relativas aos fatos geradores ocorridos anteriormente a 28/10/04, por considerar que, em face da decadência de que trata o § 4º do art. 150 do CTN, esta parte do crédito tributário já se encontrava extinta quando efetivada a intimação do Auto de Infração, ocorrida em 28/10/09, pelo que não poderia ter sido objeto de lançamento.

Sala das Sessões, 30 de março de 2010.

**Raimundo Francisco da Silva
Conselheiro**

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.681/10/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000162653-92
Impugnação: 40.010126082-89
Impugnante: Tim Nordeste S/A
IE: 062795318.00-05
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/BH-1- Belo Horizonte

Voto proferido pelo Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

A Autuada contesta a tributação de valores lançados por ela como não tributados pelo ICMS, especialmente os relativos às operações de aluguel, às operações de serviços administrativos (atividade-meio) e demais operações realizadas por ela que não implicam na prestação de serviço de comunicação.

O cerne da questão consiste em enquadrar os serviços prestados pela Autuada (objeto da presente autuação) como sendo tributáveis pelo ICMS, como pretende o Fisco, ou não tributáveis, como sustentado pela Autuada.

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 Lei n.º 6.763/75, estando nele compreendidos todos os valores cobrados do usuário, tomador do serviço, pelo prestador, em função da prestação.

Nesse sentido, firmou-se o Convênio ICMS 68/98, com o intuito de esclarecer o contribuinte e uniformizar os procedimentos fiscais relativamente às prestações de serviços de comunicação, face à disposição contida no art. 2º, inciso II da Lei Complementar n.º 87/96 que determina que o ICMS incide nas 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.

O referido convênio foi firmado obedecendo rigorosamente a Constituição Federal e a Lei Complementar, implementado pelo Estado de Minas Gerais, através do Decreto n.º 39.836/98 (que alterou a redação do § 4º, do art. 44 do RICMS/96), estabelecendo como integrantes da base da 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”*.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Assim, 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.

No caso dos autos, os aluguéis e locações de equipamentos e meios caracterizam-se como instrumentos para prestação de serviço de telecomunicações, perfeitamente enquadrados na base de cálculo determinada pelo art. 44, § 4º do RICMS/96.

As atividades desenvolvidas pela Recorrente estão voltadas para o desenvolvimento da prestação de serviço de comunicação. Dessa forma, todos os serviços de valor adicionado e suplementares por ela oferecidos aos seus clientes são no sentido de otimizar ou agilizar o processo de comunicação.

Os serviços colocados à disposição do usuário, pela Autuada, que detém a concessão, os equipamentos e os meios necessários à realização dos mesmos, resta claro que a Autuada é a real prestadora desses serviços, cabendo-lhe, por consequência, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente sobre tais serviços.

Portanto, não há dúvida de que os serviços de locação de equipamentos fazem parte da infra-estrutura técnica, mecânica e eletrônica necessária à comunicação, como instrumentos indispensáveis à atividade-fim da Recorrente.

No mesmo sentido, os serviços disponibilizados pela Recorrente para interligar seus clientes, por intermédio de seus equipamentos, à rede pública de telecomunicações, fornecendo as condições materiais (meio) 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 imponível na relação jurídico-tributária, no campo de incidência do ICMS.

Dessa forma, com exceção das rubricas, constantes da planilha que fundamenta o lançamento, “desligamento provisório 180 (cento e oitenta) dias”, “desligamento”, “suspensão temporária perda/roubo”, que não se caracterizam como serviços de comunicação, as rubricas restantes devem ser entendidas como integrantes do serviço de comunicação realizado pela Impugnante e necessariamente tributadas pelo imposto.

Sala das Sessões, 30 de março de 2010.

**Edwaldo Pereira de Salles
Conselheiro**