

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 20.918/13/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000180554-76
Impugnação: 40.010133176-95
Impugnante: Telemar Norte Leste S/A
IE: 062149964.00-47
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – BASE DE CÁLCULO - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - DIVERSOS SERVIÇOS. Constatado que a Autuada deixou de recolher o ICMS para o Estado de Minas Gerais em face da não tributação de diversos itens relativos à prestação onerosa de serviço de comunicação. Procedimento fiscal respaldado no inciso III do art. 2º, no inciso VII do art. 12, no inciso III do art. 13, todos da Lei Complementar nº 87/96; bem como no disposto no item 8, § 1º do art. 5º e no inciso VII do art. 13, todos da Lei nº 6.763/75. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75. Infração caracterizada.

OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA – EMISSÃO IRREGULAR DE DOCUMENTO FISCAL – FALTA DE INDICAÇÃO/REQUISITO – PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. Imputação de descumprimento de obrigação acessória configurada pelo fato de a Autuada ter deixado de destacar, nas notas fiscais de serviços de telecomunicações emitidas, a parcela correspondente ao ICMS dos itens cobrados dos usuários a título de locação de equipamentos, serviço de informação 102 e gerenciamento de tráfego e de redes. Exigência de Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, inciso VI alínea “F” do RICMS/02. Entretanto, uma análise pormenorizada da questão conduz à conclusão de que não há perfeita subsunção do fato concreto à sanção imposta. Exigência cancelada.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre o recolhimento a menor de ICMS, decorrente da não tributação de diversos itens relativos à prestação onerosa de serviço de comunicação e telecomunicação listados no Anexo 1 do Auto de Infração, deixando de destacar, ou indicando incorretamente o valor do ICMS em diversas notas fiscais emitidas no período de 01/01/08 a 31/12/08.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Exige-se o ICMS, a respectiva Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e a Multa Isolada capitulada no inciso VI do art. 54, c/c § 4º do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75, c/c art. 215, inciso VI, alínea “f”, do RICMS/02.

Em decorrência da inserção do § 4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75, com a redação dada pela Lei nº 19.978, de 28/12/11, o Fisco adequou a multa isolada, limitando-a a 2,5 (duas e meia) vezes o valor do ICMS devido, com fundamento no art. 106, inciso II do Código Tributário Nacional (CTN).

Instrui o presente Auto de Infração, além do Auto de Início de Ação Fiscal – AIAF nº 10.000003439-59 (fls. 02), Relatório Fiscal detalhado (fls. 07/11).

Traz o Anexo 1 (fls. 13/14), a relação consolidada das prestações de serviços de comunicação não tributados pelo ICMS, sendo detalhada por meio do Anexo 2 de fls. 16/30 e Anexo 3 de fls. 32/45 (valor total mensal de cada serviço autuado e totalização por mês).

O Anexo 4 apresenta a relação das notas fiscais com falta de destaque ou destaque a menor do ICMS devido (fls. 48/71), por amostragem, estando a relação completa contida no DVD autenticado pelo MD5, relacionado no Anexo 11 (fls. 140). Contém ainda o DVD os arquivos do Anexo 6 (relação analítica, por amostragem, dos serviços de comunicação prestados sem tributação do ICMS - fls. 75/98), e os livros Registro de Saídas e Registro de Apuração de ICMS de 2008.

A multa isolada aplicada encontra-se demonstrada no Anexo 5 (Demonstrativo consolidado da Multa Isolada - fls. 73).

Complementa ainda o Auto de Infração o Anexo 7 contendo o consolidado, por amostragem, dos itens tarifários autuados, agrupados de acordo com a espécie de serviço prestado (fls. 100/102) e as cópias, por amostragem, das NFST mod. 22 (fls. 110/126), bem como cópias das DAPIs do período autuado (fls. 128/139).

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 141/163 dos autos, anexando os documentos de fls. 191/339, sob as seguintes alegações em síntese.

Afirma que as atividades autuadas pelo Fisco não estão sujeitas a incidência do ICMS:

a) operações de aluguel: não se enquadram como fatos geradores do ICMS, por não se tratarem de serviços, conforme entendimento do STF e da legislação mineira que exclui expressamente a exigência do ICMS sobre locações (art. 5º, inciso XIII do RICMS/02);

b) serviço de informação “102”: configura fato gerador do ISS, por se tratar de serviço adicionado, agregando facilidades ao usuário do serviço de comunicação, não se confundindo com este;

c) gerenciamento de redes; trata-se de serviço sujeito à tributação pelo ISS;

d) as demais rubricas autuadas devem ser excluídas da autuação em razão de que somente a prestação da atividade fim do processo de transmissão de informações é

passível de incidência do ICMS, conforme manifestação do STJ em recente acórdão no REsp 1.176.754/RJ.

Argui que é indevida a multa isolada em razão da completa ausência de descumprimento da obrigação acessória (atipicidade da conduta), uma vez que o destaque a menor do ICMS ocorrem em razão da divergência na interpretação da legislação tributária atinente à obrigação principal do imposto.

1- Da não incidência sobre as receitas de locação

As rubricas autuadas não representam atividades passíveis de ICMS Comunicação, por não se tratarem de serviços e sim de locação de bens móveis, a saber: TC-CPE Solution pequeno, médio e grande porte, RVI-Aparelho/CBTU, RVI-Integração de Redes, RVI- Locação de Terminal, TC PABX Virtual-loc.equipam., TC Voice Net-alug.apa Padrão, Roteador Aluguel Nível 2, Aluguel Rádio Monocanal, etc.

Alega que o serviço “CPE SOLUTION” é um produto corporativo que consiste na manutenção, instalação, garantia e atualização de *softwares*, além da locação de equipamentos, conforme contratos acostados aos autos (doc. nº 04) e descritivo do produto anexo (doc. 05). A sigla CPE significa “*Customer Premises Equipment*”, termo utilizado para designar os equipamentos terminais de rede que serão locados aos usuários.

Ressalta que o “TC CPE Solution” atua nas aplicações de dados e de voz, com a criação de uma rede privativa de voz, discagem abreviada e otimização dos acessos telefônicos, tendo como objetivo evitar investimentos diretos em ativos fora do *core business* da empresa e gastos com uma equipe de manutenção própria.

Alega que no CPE de dados são fornecidos os seguintes aparelhos: roteadores, switches, placas de voz que são equipamentos que possibilitam a conexão de computadores em rede. Já no CPE de voz são fornecidos os seguintes equipamentos: PABX, placas de ramal, tarifador que possibilita discagem abreviada e otimização dos acessos telefônicos.

Informa que a locação dos equipamentos do “TC CPE SOLUTION” é dispensável quando o consumidor já o possuir, sendo que a sua vantagem está na desnecessidade de investimentos para a compra de equipamentos e a sua atualização, ofertando aos clientes a utilização de equipamentos de última geração.

Para exemplificar o alegado cita o exemplo da criação da infraestrutura de um banco, com a instalação de caixas eletrônicos interligados aos computadores da agência, instalação de computadores interligados em rede e instalação de PABX, todos estes serviços devidamente instalados, configurados e mantidos pela Impugnante.

Acrescenta que com esta infraestrutura o banco pode usufruir dos serviços de comunicação contratados com uma concessionária de telefonia fixa, autorizatória de serviço móvel, com uma prestadora de serviço de internet e com uma prestadora de serviços multimídia.

Assim, entende que o “CPE Solution” é um serviço corporativo que inclui locação, instalação e manutenção e que difere do serviço de comunicação (dado e voz), o qual é cobrado de forma segregada.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Apresenta partes de contrato de “TC CPE Solution”, celebrado entre a Impugnante e o Banco BMG S/A, onde se lê na cláusula primeira que o objeto da contratação seria exclusivamente a criação de infraestrutura de telecomunicação, não incluindo a contratação de serviços de dados, os quais são acordados de forma apartada e cobrados de forma segregada, como consta da cláusula sexta.

Alega que a tese exposta já foi confirmada por perícia produzida nos autos dos embargos à Execução Fiscal nº 224817-68.2010.8.13.0024 e junta documento (doc. nº 06).

Afirma que a locação é parte integrante do serviço de “CPE SOLUTION” e que nem mesmo é considerada serviço, quanto mais serviço de comunicação e que, nos termos da Súmula Vinculante nº 31 do STF não constitui hipótese de incidência do ISS.

Assim, se não se cogita da tributação da atividade de locação de bens móveis pelo ISS, porque locação não é serviço, a mesma conclusão deverá advir no caso do ICMS sobre serviços de comunicação, não sendo possível classificar locação de bens móveis como serviço, muito menos associá-la ao conceito de serviço de comunicação.

Alega com base no art. 5º do RICMS/02 que o próprio regulamento dispõe que as atividades de locação e assemelhadas não sofrem incidência do imposto estadual.

Argui que todas as alegações supracitadas se aplicam às demais rubricas, quais sejam: RVI-Aparelho/CNEN, RVI- Integração de Redes, RVI – Locação de Terminal, PABX VIRT. Integr, RED Após AGO98, TC Voice Net-Alug. APA Padrão, Roteador –Aluguel Nível 2, tal como ocorre o CPE, tais atividades se referem à locação de bens móveis a usuários que não estão dispostos a adquirir a infraestrutura necessária para utilizar o serviço de comunicação.

Ressalta que a descrição das rubricas “Aluguel de Rádio monocanal” e “RVI Rede Virtual Integrada” feita pelo Fisco no Anexo 7 do Auto de Infração deixa claro que se trata de espécie de locação de equipamentos.

Apresenta decisão da 2ª Câmara do Conselho de Contribuintes/MG (Acórdão nº 19.884/12/2ª) no sentido de excluir as exigências relativas às rubricas referentes à locação.

Pugna, portanto, pela extinção das parcelas relativas a aluguéis do presente Auto de Infração.

2- Da não incidência sobre o serviço de Informação/Auxílio à Lista

Alega que se trata de serviço de valor adicionado, onde não há incidência do ICMS sobre e sim sujeição ao ISS.

Argui o “Serviço de Informação / Auxílio à lista 102” trata-se de um tipo de serviço de fornecimento de informações ao usuário que se utiliza da rede de telecomunicações para ser prestado, em que o usuário, por meio de uma ligação telefônica, entra em contato com um *Call Center*, buscando obter determinadas informações como número e endereço de terminais telefônicos.

Entende que desse modo não há como classificar este serviço como de comunicação propriamente dito porque não se visa fazer a intermediação de mensagens entre dois pontos e o que existe é um verdadeiro serviço de consultoria para o qual a Impugnante recolhe o ISS normalmente.

Acrescenta que em se tratando de um serviço de consultoria, de materialidade própria, que apenas se utiliza do serviço de comunicação como insumo, não resta dúvida de que o “Serviço de Informação / Auxílio à lista 102” compreende um verdadeiro serviço de valor adicionado, conforme descrito no art. 61 da Lei Geral de Telecomunicações e no art. 3º da Resolução Anatel nº 73/98, que preceituam que o serviço de valor adicionado não constitui serviço de telecomunicação.

Ressalta que os serviços de valor adicionado são serviços autônomos que muitas vezes sequer são prestados pelas operadoras de telefonia, sendo que o que elas fazem é apenas fornecer o meio para a prestação do serviço, que é a ligação telefônica, além de inclusão do preço na fatura do usuário para posteriormente repassar o valor ao verdadeiro prestador, quando ele for prestado por terceiros.

Argui que o “Serviço de Informação 102” possui uma peculiaridade que torna sua intributabilidade ainda mais evidente, pois a ANATEL expressamente vedou qualquer tipo de cobrança pelos minutos gastos com a ligação telefônica que o usuário necessita para utilizar o serviço, conforme Resolução nº 357/04, e, não sendo onerosa, a prestação do serviço de comunicação não se sujeita ao ICMS.

Cita parte de Solução de Consulta nº 73/06, da Receita Federal, versando sobre a COFINS, quando se entendeu que a receita da prestação de “serviço de informação 102” não é um serviço de comunicação.

Conclui que manter a tributação de tal serviço é seguir na contramão do princípio da legalidade, insculpido no art. 150, inciso I, da CF/88, tendo em vista que se está admitindo a incidência do ICMS sobre determinada atividade que não foi inserida pelo legislador dentro da hipótese de incidência da exação.

3- Da não incidência sobre o serviço “Gerência Pro-ativa”: Gerenciamento de redes

Alega que “Gerência Pró-ativa Perfil DA” e “Gerência Pró-ativa” não configuram um serviço de comunicação, sendo um conjunto de produtos de gerenciamento de redes de comunicação de dados (assessoria técnica e processamento de dados), baseado na monitoração dos roteadores existentes na rede do cliente, sendo realizado por um *link* que interconecta o centro de gerência de rede da Impugnante que supervisiona a sua rede, para a garantia da integridade das transmissões de dados dos clientes.

Ressalta que se trata de atividade que se reveste de autonomia necessária para a sujeição ao ISS municipal, especialmente porque prevista no item 1.07 da lista anexa à LC nº 116/03 (gerenciamento de redes).

4- Das demais atividades estranhas ao fato gerador ICMS:

Sustenta que as receitas oriundas das atividades denominadas: RAS-Servidor Acesso Remoto, Posto Credenciado de Serviços, Uso Comp. TELEMIG Rad Educ Trab, entre outros, não estão sujeitos à tributação pelo imposto.

Alega que o intento do Fisco é ampliar a base de cálculo do ICMS, de forma nitidamente abusiva, para incluir outros serviços que, sob hipótese alguma, podem configurar verdadeiras prestações onerosas de serviços de comunicação, ao arrepio da Constituição Federal e da Lei Complementar.

Traz aos autos notícia de acórdão do STJ que pacificou o entendimento de que na prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação) não se confunde com a prestação da atividade fim processo de transmissão de informações de qualquer natureza, esta sim, passível de incidência pelo ICMS.

5- Da Obrigação Acessória

Afirma inexistência de descumprimento de obrigação acessória, ressaltando que o ICMS destacado a menor decorre da divergência na interpretação da legislação relativa à obrigação tributária principal e não constitui conteúdo gerador de multa isolada.

Ressalta que no caso a ausência de destaque ou destaque a menor do ICMS nas notas fiscais é questão atinente à discussão sobre a incidência ou não de ICMS sobre os serviços autuados, ou seja, obrigação principal, e não sobre a correta emissão da nota fiscal, obrigação acessória.

Argui que os dispositivos que fundamentam a penalidade mencionam a hipótese de aplicação da multa como sendo a emissão de documento fiscal com indicações incorretas ou insuficientes, principalmente quanto à natureza da operação, alíquota e destaque do imposto devido.

Alega que as notas fiscais autuadas contêm o destaque do ICMS, à alíquota devida sobre a base de cálculo apurada como hipótese de incidência do ICMS Comunicação. As notas fiscais apresentam o valor de todos os serviços prestados, inclusive aqueles considerados isentos ou não tributados por ela, não tendo sido omitida informação ao Fisco.

Acrescenta que, desse modo, não existe qualquer irregularidade nos documentos fiscais emitidos, que foram preenchidos rigorosamente em respeito à legislação tributária e que a suposta falha apontada pelo Fisco na verdade não afeta o campo das obrigações acessórias, mas o das obrigações tributárias principais: recolhimento a menor do tributo por entender não sujeitas ao ICMS diversas atividades listadas. Formalmente, no plano das obrigações tributárias acessórias, contudo, os documentos fiscais apresentam higidez incontestável.

Alega que a finalidade dos dispositivos mencionados busca a prevenção e a repressão de tentativas de esconder eventuais fraudes ao Fisco não sendo aplicável a penalidade nos casos em que o contribuinte compreender, com amplo amparo legal e jurisprudencial, ser hipótese de isenção ou não incidência de determinado tributo ou o contribuinte efetuar corretamente o lançamento em nota fiscal de todos os dados exigidos pela legislação tributária, *in casu* o art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 e o art. 215, inciso VI do Decreto nº 43.080/02.

Apresenta julgados do CC/MG em que se decidiu pelo cancelamento da multa isolada aplicada, por ausência de tipicidade da conduta, vez que o recolhimento a menor de ICMS se deveu, como no caso, a divergência interpretativa.

Protesta pela produção de prova pericial contábil a fim de comprovar o alegado, especialmente quanto ao serviço CPE SOLUTION que alega ser apenas operação de locação, assim como o Serviço de Informação 102 que nada mais é do que serviço de valor adicionado, sendo os dois passíveis de incidência apenas do ISS, para o que apresenta dois assistentes técnicos para a prova pericial contábil e 8 (oito) quesitos a ser respondidos.

Requer, ao final, a procedência da Impugnação.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em bem elaborada manifestação de fls. 345/420, que foi parcialmente adotada para fundamentar a decisão do presente acórdão, refuta as alegações da defesa e requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 426/458, opina, em preliminar, pelo indeferimento da perícia requerida e, no mérito, pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG, juntamente com os da Manifestação Fiscal, 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.

Da Preliminar do Pedido de Prova Pericial

Requer a Impugnante, às fls. 161/163 dos autos, a produção de prova pericial contábil, apresentando, para tanto, oito quesitos e indicando seus assistentes técnicos a fim de demonstrar a inexatidão do lançamento.

Como se sabe, a prova pericial é admitida no curso de um processo como meio ou forma de esclarecimento ao juiz ou órgão julgador, quando o exame do fato depender de conhecimentos técnicos ou especiais e essa prova tiver utilidade diante dos elementos disponíveis para exame.

No caso em tela a Impugnante pretende com a prova pericial requerida que sejam verificados documentos constantes dos autos, para que sejam comprovadas suas alegações.

Percebe-se que os quesitos apresentados pela Impugnante pretendem demonstrar o enquadramento das operações autuadas como locação de equipamentos e infraestrutura e como serviços de valor adicionado, e não serviços de telecomunicações.

Foram carreados aos autos cópia dos livros e dos documentos fiscais, necessários ao embasamento do feito fiscal, bem como planilhas contendo a relação consolidada das prestações de serviços de comunicação não tributados pelo ICMS,

inclusive de forma detalhada (valor total mensal de cada serviço au tuado e totalização por mês).

Destaque-se que a planilha constante do Anexo 7 consolida, por amostragem, os itens tarifários au tuados, agrupados de acordo com a espécie de serviço prestado (fls. 100/102), apresentando descrição do serviço com base nas informações extraídas do “Portfólio Serviços Telemar Clássicos” e “Portfólio de Produtos Telemar”. Tais informações podem ser extraídas ainda dos documentos acostados aos autos pela Impugnante às fls. 196/200 e 213/242.

Resta, portanto, evidenciado que o referido exame pericial mostra-se absolutamente desnecessário, na medida em que os documentos acostados aos autos, bem como as planilhas elaboradas pelo Fisco contêm todas as informações necessárias para a elucidação da controvérsia.

Por fim, é de ressaltar que a prova pericial, como meio probatório especial, deve ser viável, útil e necessária, sendo que um dos fatores determinantes para a realização de uma perícia é a ausência de provas documentais esclarecedoras do fato, o que não ocorre na espécie aqui tratada.

Sendo assim, indefere-se a prova pericial requerida, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, *in verbis*:

Art. 142. A prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, e será realizada quando deferido o pedido do requerente pela Câmara ou quando esta a determinar, observado o seguinte:

(...)

§ 1º Relativamente ao pedido de perícia do requerente:

(...)

II - será indeferido quando o procedimento for:

a) desnecessário para a elucidação da questão ou suprido por outras provas produzidas.

Do Mérito

Conforme relatado a autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS, decorrente da não tributação de diversos itens relativos à prestação onerosa de serviço de comunicação e telecomunicação listados no Anexo 1 do Auto de Infração e da respectiva falta de destaque ou destaque a menor do ICMS em diversas notas fiscais emitidas no período de 01/01/08 a 31/12/08.

Exige-se o ICMS, a respectiva Multa de Revalidação prevista no inciso II do art. 56 e a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI, c/c § 4º do mesmo artigo, todos da Lei nº 6.763/75, c/c art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02.

Alega a Impugnante que as atividades au tuadas pelo Fisco não estão sujeitas a incidência do ICMS:

a) operações de aluguel: não se enquadram como fatos geradores do ICMS, por não se tratarem de serviços, conforme entendimento do STF e da legislação mineira

que exclui expressamente a exigência do ICMS sobre locações (art. 5º, inciso XIII do RICMS/02);

b) serviço de informação “102”: configura fato gerador do ISS, por se tratar de serviço adicionado, agregando facilidades ao usuário do serviço de comunicação, não se confundindo com este;

c) gerenciamento de redes; trata-se de serviço sujeito à tributação pelo ISS;

d) as demais rubricas autuadas devem ser excluídas da autuação em razão de que somente a prestação da atividade fim do processo de transmissão de informações é passível de incidência do ICMS, conforme manifestação do STJ em recente acórdão no REsp 1.176.754/RJ.

Tal entendimento, como se verá, é equivocado.

1 - Das receitas de serviços “TC CPE SOLUTION-Aluguel”, aluguel de “modem”, locação de fax, demais rubricas de locação/aluguel de equipamentos: Existência de prestação de serviço.

Discorda o Fisco da intributabilidade das rubricas denominadas TC-CPE Solution pequeno, médio e grande porte, RVI-Aparelho/CBTU, RVI-Integração de Redes, RVI- Locação de Terminal, TC PABX Virtual-loc.equipam., TC Voice Net-alug.apa Padrão, Roteador Aluguel Nível 2, Aluguel Rádio Monocanal, dentre outros, porque tais equipamentos, cedidos aos usuários mediante remuneração, fazem parte do conjunto que possibilita a oferta do serviço de comunicação.

Conforme demonstrado nas tabelas do Anexo 1 – “Relação consolidada dos serviços de comunicação prestados sem tributação” (fls. 13 a 14), vários são os códigos tarifários que se referem a receitas originárias da prestação de serviços sob a rubrica de aluguel e/ou de locação.

Por determinação constitucional, coube aos Estados e ao Distrito Federal a competência privativa para instituir o imposto sobre prestação de serviço de comunicação. Essa atribuição se deu de forma ampla, conforme disposto no inciso II do art. 155 da Constituição Federal, *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;

As hipóteses de incidência do ICMS e ocorrência do fato gerador nas prestações de serviços de comunicação decorrem de uma situação legal, comprovada pela existência de um tomador, de um prestador e de um preço pelos serviços prestados. A esta situação acrescenta-se o fato de que a natureza dos serviços e os meios empregados são irrelevantes para caracterização do fato gerador do imposto.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A ocorrência do fato gerador está condicionada à existência das condições necessárias e suficientes para que o tributo possa ser exigido, conforme preceitua o art. 114 do CTN. Estas condições são verificadas no exercício regular das atividades desenvolvidas pela empresa, qual seja “exploração dos serviços de telecomunicações e atividades necessárias ou úteis à execução desses serviços”, conforme art. 2º do Estatuto Social da Impugnante (fls. 172).

O lançamento do crédito tributário amparou-se na Lei Complementar nº 87/96 e na Lei Estadual nº 6.763/75, que descreve de forma objetiva as hipóteses de incidência bem como a ocorrência do fato gerador do ICMS nas prestações de serviços de comunicação.

LEI COMPLEMENTAR nº 87/96

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.

(...)

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

VII - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

LEI nº 6.763/75

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. (Grifou-se).

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;

O Regulamento do ICMS, por sua vez, também esclarece quais serviços se enquadram como fato gerador do imposto e integram sua base de cálculo.

Art. 43. Ressalvado o disposto no artigo seguinte e em outras hipóteses previstas neste Regulamento e no Anexo IV, 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 deste artigo, 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 do caput deste artigo, 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.

(Grifou-se).

A disponibilização de meios necessários (equipamentos) de forma onerosa ou não, para um ou mais usuários, permitindo que os mesmos se interajam, independentemente do serviço ser medido ou não, ou seja, sua aferição decorra do tempo de utilização ou não, faz nascer o fato gerador do imposto.

As expressões “por qualquer meio” e “de qualquer natureza” são abrangentes e não foram utilizados pelo legislador de forma equivocada. Os termos permitem a interpretação de que havendo uma transmissão, recepção, repetição ou ampliação de comunicação de forma onerosa para um ou mais usuários, haverá necessariamente um fato gerador do ICMS.

Para melhor entendimento da aplicabilidade das expressões: “os meios necessários à comunicação”, reporta-se ao art. 60 da Lei nº 9.742/97 - Lei Geral das Telecomunicações (LGT) e suas definições:

Lei nº. 9.742 16/07/1997 - (LGT)

Art. 60. Serviço de telecomunicações é o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 1º Telecomunicação é a transmissão, emissão ou recepção, por fio, radioeletricidade, meios ópticos ou qualquer outro processo eletromagnético, de símbolos, caracteres, sinais, escritos, imagens, sons ou informações de qualquer natureza.

§ 2º Estação de telecomunicações é o conjunto de equipamentos ou aparelhos, dispositivos e demais meios necessários à realização de telecomunicação, seus acessórios e periféricos, e, quando for o caso, as instalações que os abrigam e complementam inclusive terminais portáteis. (Grifou-se).

A ANATEL, órgão do governo responsável pela fiscalização e orientação sobre os serviços de comunicação, esclarece alguns pontos sobre a utilização de infraestrutura de suporte nas prestações de serviços por meio do INFORME N.º. 224 de 31/03/06.

Transcreve-se, a seguir, parte do INFORMATIVO da ANATEL.

INFORME ANATEL – 224 de 31/03/06

Sobre infraestrutura:

(...)

“(2) De acordo com o artigo 60 da Lei n.º. 9472 – Lei Geral de Telecomunicações (LGT), os equipamentos e a infra-estrutura necessários à prestação do serviço de telecomunicação (exemplo: roteadores, multiplexadores, circuitos, portas, etc.) são parte integrante da prestação dos serviços de telecomunicações. Cabe adicionalmente ressaltar que alguns dos citados equipamentos são também utilizados nos ambientes dos usuários e de provedores de Serviço de Valor Adicionado (SVA), como o Serviço de conexão à INTERNET, regularmente enquadrados como usuários dos serviços de telecomunicações, conforme disposto na Norma n.º. 04/95, aprovada pela Portaria n.º. 148, de 31 de maio de 1995”.

“(3) Para prestar o acesso à internet em “banda Larga” a despeito da tecnologia utilizada (XDSL, HF, CATV, ETC), são necessários dois serviços: um serviço de telecomunicações provido pelas prestadoras de serviços de telecomunicações através das autorizações a elas conferidas pela ANATEL, e o serviço de conexão à Internet, que é um serviço de valor adicionado prestado pelos provedores Internet. O serviço de telecomunicações constitui o suporte provido pelas redes de telecomunicações para viabilização do serviço de conexão à Internet, que proporciona a troca de informações entre os equipamentos de usuários conectados à Internet, serviço regularmente

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

enquadrado como Serviço de Valor Adicionado, nos termos do art. 3º da Norma 04/95.”.

“(4) Em complemento ao citado no item 3 deste informe, no entendimento da Anatel, os serviços providos por meio das redes das empresas detentoras de licença expedida por esta Agência (STFC, SRTT, SCM ou SLE) – redes estas constituídas por equipamentos, sistemas e infra-estrutura de telecomunicações, tanto para a viabilização do acesso do usuário quanto para o encaminhamento do tráfego ao backbone da internet, constituem serviços de telecomunicações”. Grifou-se.

Desta forma, conclui-se que a infraestrutura do prestador de serviço de comunicação composta por equipamentos como modems, roteadores, cabos, multiplexadores, circuitos, portas, dentre outros, são elementos essenciais e imprescindíveis na prestação de serviço e correspondem aos meios necessários para efetiva prestação. Sem eles a comunicação não ocorre.

Repita-se que os aluguéis e locações de equipamentos e meios caracterizam-se como instrumentos para prestação de serviço de telecomunicação, perfeitamente enquadrado na base de cálculo determinada pelo art. 43, § 4º, do RICMS/02.

As atividades desenvolvidas pela Impugnante estão voltadas para o desenvolvimento da prestação de serviço de comunicação, otimizando e/ou agilizando o processo de comunicação.

Nesse sentido, tanto a Lei Complementar nº 87/96 quanto a Lei Estadual nº 6.763/75 são claras ao determinar que a base de cálculo para o ICMS exigido em razão da prestação onerosa de serviço de comunicação é o preço do serviço, incluída toda quantia cobrada ou recebida em decorrência de sua prestação. Nos termos das citadas leis:

LEI COMPLEMENTAR nº 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:

I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;

II - o valor correspondente a:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado. (Grifou-se).

Lei nº 6.763/75

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. (Grifou-se).

Nota-se, claramente, que a intenção do legislador, ao definir que na base de cálculo do ICMS devido em razão da prestação do serviço de comunicação, é incluir todas as importâncias recebidas do tomador do serviço e fazer incidir o imposto estadual sobre toda a receita auferida pelo contribuinte relacionada com o exercício da atividade de prestação de serviço de comunicação. Vale dizer, todas as importâncias recebidas do tomador do serviço de comunicação em decorrência da sua prestação são objeto de incidência do ICMS.

Alega a Impugnante que o serviço “CPE SOLUTION” é um produto corporativo que consiste na manutenção, instalação, garantia e atualização de *softwares*, além da locação de equipamentos.

Verifica-se, sem nenhum esforço que este serviço nada mais é do que criação de infraestrutura de comunicação interna em clientes corporativos, por meio da locação de equipamentos, instalação, configuração e manutenção e que por intermédio desta rede privativa, o cliente poderá utilizar de serviços contratados para transmissão de voz, dados e imagens junto à prestadora de serviços, ficando patente a prestação do serviço de telecomunicação, que não pode ser dissociado para a cobrança de locação de aparelhos.

A Impugnante busca demonstrar a natureza locatícia das atividades autuadas trazendo aos autos contratos padrão de “CPE”, informando que são cobrados segregadamente dos clientes os valores decorrentes do aluguel de equipamentos, para os usuários que não os possuem, e que a locação dos equipamentos do “TC CPE SOLUTION” é dispensável quando o consumidor já os possui.

Tais alegações são contraditas pela própria Impugnante quando afirma que a locação sequer constitui um serviço, para, logo em seguida, apresentar contratos e termos aditivos que diz tratar-se de “fornecimento do serviço TC CPE SOLUTION”, conforme trechos do contrato celebrado com um banco, colacionado às fls. 146.

Da mesma forma, o contrato com a Alcoa Alumínio S/A, apresentado em meio magnético (fls. 201), consta em termo aditivo, além do fornecimento de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

equipamentos para o TC CPE SOLUTION, está literalmente previsto que “os equipamentos fornecidos a partir da assinatura deste instrumento destinam-se exclusivamente à prestação de serviços pela Telemar ao Cliente, conforme contrato UNC-SP/nº0114-2002”.

Verifica-se, pela análise dos demais documentos apresentados, a existência da prestação de serviço de telecomunicação, com a inclusão da locação de equipamentos, destacando-se o fato de que a Impugnante só foi contratada para prestar tais serviços porque detém a qualidade de empresa concessionária do serviço telefônico fixo comutado (STFC) e autorizatária para exploração de SRTT - serviços de rede de transporte de telecomunicações.

Repisa o Fisco que a tese da intributabilidade pelo ICMS de tais serviços não encontra sustentação no arcabouço normativo estipulado pelo legislador no que se refere à incidência do ICMS, pois desconsidera, por completo, o núcleo de sua hipótese de incidência, qual seja a sua base de cálculo.

Assim, cabe aqui a transcrição de ementa do Acórdão nº 19.529/12/2ª do CC/MG e, especialmente de parte do voto do Conselheiro Relator, Ricardo Wagner Lucas Cardoso, que trata a questão da base de cálculo do ICMS neste caso, de forma inquestionável, a saber:

“ACÓRDÃO: 19.529/12/2ª RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000167341-63

IMPUGNANTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – DIVERSOS SERVIÇOS.

CONSTATADA A FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS, EM FACE DA NÃO TRIBUTAÇÃO DE DIVERSOS ITENS RELATIVOS À PRESTAÇÃO ONEROSA DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. PROCEDIMENTO FISCAL RESPALDADO NO INCISO III DO ART. 2º; NO INCISO VII DO ART. 12; NO INCISO III C/C ALÍNEA "A" DO INCISO II DO § 1º, AMBOS DO ART. 13, TODOS DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, BEM COMO NO DISPOSTO NO ITEM 8 DO § 1º DO ART. 5º E NO INCISO VII C/C ITEM 2 DO § 2º, AMBOS DO ART. 13, TODOS DA LEI Nº 6.763/75. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO PARA EXCLUIR AS EXIGÊNCIAS RELATIVAS À RUBRICA “SUPERLINK”. MANTIDAS AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES DE ICMS E DA RESPECTIVA MULTA DE REVALIDAÇÃO. ENTRETANTO, DEVE-SE ADEQUAR A MULTA ISOLADA PREVISTA NO INCISO VI DO ART. 54 DA LEI Nº 6.763/75 AO DISPOSTO NO § 4º DO MESMO ARTIGO. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.”(...)

Parte do voto do Relator:

PARA O DESLINDE DESSA MATÉRIA, É DE SUBSTANCIAL IMPORTÂNCIA A ANÁLISE DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA PREVISTA NA LEI DE REGÊNCIA DO IMPOSTO, PARA FINS DE PERSCRUTAR O

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

QUE, DE FATO, O LEGISLADOR PRETENDEU TRIBUTAR COM O ICMS SOB A DENOMINAÇÃO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO.(...)

DESSE MODO, A ALEGAÇÃO DE QUE SOBRE AS RUBRICAS RELACIONADAS PELO FISCO NÃO INCIDE O ICMS, POR SUPOSTAMENTE NÃO SE TRATAR DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, TAIS COMO RECEITAS ORIUNDAS DA RUBRICA "ALUGUEL DE BENS MÓVEIS", NÃO ENCONTRA SUSTENTAÇÃO NO ARCABOUÇO NORMATIVO ESTIPULADO PELO LEGISLADOR NO QUE SE REFERE À INCIDÊNCIA DO ICMS, POIS DESCONSIDERA, POR COMPLETO, NO DIZER DE BECKER, O NÚCLEO DE SUA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA, QUAL SEJA, A SUA BASE DE CÁLCULO.

TODOS OS APARELHOS E EQUIPAMENTOS SÃO CEDIDOS ONEROSAMENTE EM DECORRÊNCIA DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, COMPONDO AS RECEITAS DAS PRESTADORAS DESSE SERVIÇO EM RAZÃO UNICAMENTE DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO PRESTADO, O QUAL COMPREENDE A ATIVIDADE ECONÔMICA PRECÍPUA DA IMPUGNANTE. (...)

RESSALTE-SE QUE A DESCONSIDERAÇÃO DO ASPECTO QUANTITATIVO (BASE DE CÁLCULO) DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA SIGNIFICA TRANSFERIR O PODER DE DEFINIÇÃO DO QUANTUM DEBEATUR DO LEGISLADOR PARA O CONTRIBUINTE, NA MEDIDA EM QUE ESSE DESPREZO CIRCUNSCREVE A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA APENAS AO SEU ASPECTO MATERIAL, O QUE POSSIBILITA MANIPULAÇÕES DAS RECEITAS AUFERIDAS EM DECORRÊNCIA DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO EM DIVERSAS RUBRICAS QUE SUPOSTAMENTE ESTARIAM À MARGEM DO ELEMENTO MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

PELO EXPOSTO, BECKER CRISTALIZA A IMPORTÂNCIA DA BASE DE CÁLCULO COMO CRITÉRIO DEFINITIVO PARA AVALIAR A EXTENSÃO DO FATO GERADOR DE DETERMINADO TRIBUTO, COMO SE SEGUE:

A BASE DE CÁLCULO FOI ESCOLHIDA PELA PRÓPRIA REGRA JURÍDICA, POR ISSO ELA É CRITÉRIO OBJETIVO E JURÍDICO. E PORQUE ESTA ESCOLHA PROCEDEU-SE DENTRE OS MÚLTIPLOS ELEMENTOS DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA, A BASE DE CÁLCULO É O NÚCLEO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA QUE ESTRUTURA A REGRA JURÍDICA DE TRIBUTAÇÃO. [BECKER, ALFREDO AUGUSTO. TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO, 2ª ED. 1972, SARAIVA, P. 343]" . DESTACOU-SE.

Por outro lado, verifica-se que dentre as obrigações tanto da empresa Contratada, quanto da empresa Contratante, o que importa é o estabelecimento e a manutenção de condições para que a prestação de serviço se mantenha inalterada e que os equipamentos sejam utilizados exclusivamente para este fim. E, é digno de nota o fato de que, em casos de falha por culpa da Contratada (Impugnante) na operacionalidade dos equipamentos (CPE) que afetem a utilização dos serviços de telecomunicações prestados, haverá um desconto compulsório, sobre o valor mensal do serviço.

Tal fato se presta a comprovar que o objeto principal de tais contratos é prestação de serviço de telecomunicação, uma vez que, como empresa contratada, a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Impugnante se compromete a promover um desconto compulsório no valor mensal do contrato, cujo crédito será calculado com base em portaria do Ministério das Comunicações, relativa a Serviços de Linha Dedicada, tal qual está disposto na Cláusula Quinta, item 5.1.

A fim de pontuar o fato, transcreve-se alguns itens da Norma nº 11/95 do Ministério das Comunicações:

NORMA N.º 11/95
PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR LINHA DEDICADA PARA
SINAIS DIGITAIS (SLDD)

1. OBJETIVO

Esta Norma tem por objetivo estabelecer critérios para a prestação de Serviço por Linha Dedicada para Sinais Digitais (SLDD), de âmbito interior.

2. DEFINIÇÕES

Para os fins a que esta Norma, se destina, são adotadas as definições contidas na Norma n.º 09/95 SERVIÇOS POR LINHA DEDICADA, aprovada pela Portaria n.º 285 de 29 de novembro de 1995, do Ministério das Comunicações, e ainda as seguintes:

a) Área Local: é a espaço geográfico fixado pela Prestadora em função de critérios técnicos, independentemente de divisão político-geográfica, homologado pelo Poder Concedente;

b) Circuito Local: Linha Dedicada que interliga dois pontos situados em uma mesma Área Local do Serviço Telefônico Público;

c) Circuito Intra e Inter-áreas Tarifárias: linha Dedicada que interliga dois pontos pertencentes áreas Locais distintas dentro de uma mesma Área de Tarifação ou entre diferentes áreas de Tarifação do Serviço Telefônico Público;

d) Circuito ponto-a-ponto: Linha Dedicada formada por circuito local ou circuito intra e inter-áreas Tarifárias com enlace entre dois pontos distintos;

e) Circuito ponto-multiponto: Dedicada formada por circuito local ou circuito intra e inter-áreas tarifárias com enlace entre um ponto e dois ou mais pontos distintos;

f) Assinante: pessoa física ou jurídica que firma com a Prestadora contrato de prestação de Serviço por Linha Dedicada para Sinais Digitais;

g) Prestadora: entidade exploradora de serviço público de telecomunicações a qual compete o provimento de serviços por Linha Dedicada Para Sinais Digitais na respectiva Área de Concessão;

h) Ponto de Terminação da Rede: é o ponto de conexão física à Rede Pública de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Telecomunicações, localizado no imóvel correspondente ao endereço estabelecido pelo Assinante, que atende às especificações técnicas necessárias para permitir, por seu intermédio, o acesso individual ao SLDD. Quando o endereço corresponder à edificação ou edificações em condomínio, o Ponto de Terminação da Rede será aquele a partir do qual se dá esse acesso às unidades autônomas ou às edificações do mesmo condomínio, respectivamente; e

i) Rede Interna: Rede instalada nas dependências do imóvel localizado no endereço estabelecido pelo Assinante que se conecta na rede Pública de Telecomunicações através do Ponto de Terminação da Rede.

3. CARACTERÍSTICAS FUNCIONAIS E TÉCNICAS DO SERVIÇO

3.1 - Características Funcionais

3.1.1 - O Serviço por Linha Dedicada para Sinais Digitais (SLDD) consiste no recebimento, transmissão, e entrega, pela Prestadora ao Assinante, de sinais digitais entre endereços preestabelecidos pelo Assinante.

3.1.2 - O SLDD é fornecido pela Prestadora através de circuitos locais ou circuitos intra e inter-áreas tarifárias, na configuração ponto-a-ponto ou ponto-multiponto, disponibilizados pela Prestadora ao Assinante.

3.1.3 - A entrega e o recebimento dos sinais digitais, entre a Prestadora e o Assinante será efetuada através de interface digital, segundo especificações técnicas predefinidas.

3.1.4 - A transmissão dos sinais digitais gerados pelo Assinante, através da Rede Pública de Telecomunicações, poderá ser efetuada pela Prestadora, através de meios analógicos ou digitais, obedecidas as especificações técnicas e o grau de qualidade previstos para o serviço.

3.1.5 - O fornecimento, a instalação e a manutenção dos equipamentos necessários ao recebimento e a entrega dos sinais digitais através da interface digital, nas dependências do Assinante, é responsabilidade da Prestadora, constituindo-se parte do serviço prestado.

(...)

4. ASSINATURA

4.1 - A Assinatura do serviço é efetuada através de contrato firmado entre a Prestadora e a pessoa física ou jurídica interessada, subordinado ao que dispõem esta e demais Normas regulamentares do serviço.

5. COMERCIALIZAÇÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

5.1 - A comercialização da SLDD é efetuada pela Prestadora e sua respectiva área de atuação.(...)

7. RESPONSABILIDADES ENTRE A PRESTADORA E O ASSINANTE

7.1 - É responsabilidade da Prestadora:

a) prestar o serviço em conformidade com as especificações técnicas, funcionais e de qualidade, estabelecidas nas disposições, regulamentares observando adequados de atendimento ao Assinante;

b) fornecer ativar e manter os equipamentos terminais de sua propriedade, necessários à prestação do serviço, instalados nas dependências do Assinante;

c) fornecer, ativar e manter os equipamentos terminais de sua propriedade, necessários à prestação do serviço, instalados nas dependências do Assinante;

d) definir os trechos que comporão o circuito a ser colocado à disposição do Assinante;

e) decidir quais os meios e recursos técnicos que serão empregados na transmissão dos sinais através da Rede Pública de Telecomunicações; e

f) estabelecer as especificações e padrões da Rede Interna do Assinante.

(...)

9. DESCONTOS COMPULSÓRIOS

9.1 - A Prestadora deverá conceder descontos sobre os respectivos valores praticados no serviço prestado, como segue:

a) nas interrupções cujas causas não sejam originadas pelo Assinante, exclusive motivos de força maior;

b) quando, comprovadamente, o grau de qualidade de serviço Prestado não atingir as especificações previstas nas disposições regulamentares do serviço; e

c) quando não for observado o prazo previsto no item 7.3.1 desta Norma.

9.2 - Para efeito de descontos, o período mínimo a ser considerado é de 30 (trinta) minutos consecutivos, adotando-se, como início da contagem de tempo, o horário da ocorrência do fato que proporciona ao Assinante o direito, de receber a desconto.

9.2.1- Os períodos adicionais serão considerados como períodos inteiros de 30 (trinta) minutos.

9.3 - Tratando-se de circuito ponto-multiponto, atingindo dois ou mais enlaces, serão aplicados

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

os mesmos períodos de descontos em todos os enlaces envolvidos.

9.4.- O valor do desconto a ser concedido ao Assinante ser obtido através do seguinte cálculo.

$VD = (VM / 1.440) * n$ sendo:

VD = valor do desconto;

VM = valor mensal do circuito conforme praticado pela Prestadora

n = quantidade de unidades de períodos de 30 (trinta) minutos (Grifou-se).

Disponível em SLDD - Prestação de Serviço por Linha Dedicada para Sinais Digitais.

Veja-se a cláusula do contrato celebrado entre a Impugnante e a FIEMG, acostado aos autos, por meio da mídia de fls. 201:

“5.1. Uma vez que tenha sido verificada uma falha na prestação do Serviço TC CPE SOLUTIONS, por responsabilidade comprovada da CONTRATADA, será concedido desconto à CONTRATANTE, aplicado sobre o valor mensal do Serviço, recebendo a CONTRATANTE, um crédito calculado conforme a seguinte fórmula:

$vd = \frac{vp \cdot n}{1440}$

1440

×, onde:

vd = Valor do desconto.

vp = Valor mensal do aluguel do equipamento conforme praticado pela CONTRATADA.

n = Quantidade de unidades de períodos de 30 (trinta) minutos.

5.1.1. Entende-se por falhas na prestação do Serviço a ocorrência de interrupções ou anormalidades que afetem a utilização dos Serviços de Telecomunicações prestados pela CONTRATADA à CONTRATANTE por culpa comprovada de defeitos no(s) CPE objeto deste instrumento, observados os prazos e condições de manutenção e reparo contratados.”

O que se verifica é que a Impugnante cumpre as disposições quanto à questão de desconto compulsório, mas estranhamente, insurge-se quanto à tributação de parte do serviço prestado (disponibilidade de equipamento), mesmo estando clara a caracterização do serviço pela leitura do item 3.1.5 da referida Norma nº 11/95 do Ministério das Comunicações que regulamenta que “o fornecimento, a instalação e a manutenção dos equipamentos necessários ao recebimento e a entrega dos sinais digitais por meio da interface digital, nas dependências do Assinante, é responsabilidade da Prestadora, constituindo-se parte do serviço prestado”.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Enquanto a Impugnante faz alegação de segregação de receitas, a Fiscalização faz a constatação de contratos e termos aditivos de prestação de serviço de telecomunicação, não na condição de empresa apenas locadora de bens e equipamentos, mas na condição única e especialíssima de empresa concessionária do serviço telefônico fixo comutado (STFC) e autorizatária para exploração de SRTT - serviços de rede de transporte de telecomunicações.

Cabe lembrar que a unicidade do contrato é prevalente, e de natureza determinada pela prestação de serviço essencial que levou o tomador do serviço a contratar a Impugnante. Se a Impugnante se dedicasse à atividade isolada de locação ou aluguel de equipamentos e aparelhos, neste caso, com certeza a CNAE-F - Classificação Nacional de Atividades Econômicas e Fiscais da Impugnante seria relacionada com a locação de equipamentos e não, como é o caso, com os serviços de telecomunicações, CNAE-F 6110-8/01 – Serviços de telefonia fixa comutada – STFC.

Da mesma forma, não merece guarida a afirmação da Impugnante de que a locação é parte integrante do serviço de “CPE SOLUTION” e que nem mesmo é considerada serviço, e que, nos termos da Súmula Vinculante nº 31 do STF não constitui sequer hipótese de incidência do ISS.

A citada Súmula nº 31 do Supremo Tribunal Federal, que determina que “é inconstitucional a incidência do imposto sobre serviços de qualquer natureza – ISS na locação de bens móveis”, não se aplica ao o objeto da presente discussão.

Diante de todos os elementos apresentados, resta claro que não se tem aqui a tributação de locação pura e simples de equipamentos como tenta defender a Impugnante e, sim, prestação de serviços de telecomunicação. E, sendo assim, o ICMS incide sobre a atividade econômica da Impugnante, que é o serviço de telecomunicação por ela prestado.

Esta é, inclusive, a posição externada por este Conselho de Contribuintes, em diversos julgamentos sobre a mesma matéria (Acórdãos nºs 17.526/06/3ª, 3.350/08/CE, 3.347/08/CE, 18.881/10/2ª, 19.533/10/1ª, 3.690/11/CE e 20.401/11/1ª).

Neste sentido, manifestou-se o Superior Tribunal de Justiça, entendendo que instrumentos da atividade-fim devem ser compreendidos pelo imposto sobre prestação de serviços de comunicação.

“AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 63.963-0/RS. RELATOR: MINISTRO MILTON LUIZ PEREIRA.

ICMS. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. RÁDIO CHAMADA (BIP).

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

Do exposto, constata-se que o Superior Tribunal de Justiça entendeu que serviços como a secretária e aluguel de equipamentos presentes no serviço de comunicação, modalidade radiochamada, fazem parte da hipótese de incidência do

imposto sobre serviços de comunicação e integram a base de cálculo, pois são instrumentos essenciais para o desenvolvimento da atividade-fim.

No que se refere às demais rubricas de locação/aluguel de equipamentos, quais sejam: RVI-Aparelho/CNEN, RVI- Integração de Redes, RVI – Locação de Terminal, PABX VIT.Integr, RED Após AGO98, TC Voice Net-Alug., APA Padrão, Roteador –Aluguel Nível 2, Aluguel de Rádio monocal” e “RVI Rede Virtual Integrada, aplica-se o mesmo entendimento já exposto, por se tratarem de prestação de serviços de telecomunicações.

2 - Das demais atividades/serviços prestados pela Impugnante

A Impugnante sustenta que as receitas oriundas das atividades denominadas: RAS-Servidor Acesso Remoto, Posto Credenciado de Serviços, Uso Comp. TELEMIG Rad Educ Trab, entre outros, não estão sujeitas à tributação pelo ICMS com base no entendimento de que na prestação de serviços conexos ao de comunicação por meio da telefonia móvel (que são preparatórios, acessórios ou intermediários da comunicação), não se confunde com a prestação da atividade-fim, processo de transmissão de informações de qualquer natureza, esta sim, passível de incidência pelo ICMS.

Os serviços mencionados pela Impugnante neste item, assim como todos os outros relacionados no Auto de Infração, são prestações de serviços de comunicação e não há nos autos qualquer comprovação de que não o sejam.

3- Da incidência sobre o serviço de Informação/Auxílio à Lista

A Impugnante alega que o “Serviço de Informação / Auxílio à lista 102”, trata-se de serviço de valor adicionado, não havendo como classificá-lo como de comunicação propriamente dita porque não tem por fim a intermediação de mensagens entre dois pontos, consistindo em um serviço de consultoria para o qual a Impugnante recolhe o ISS normalmente.

Entende o Fisco que a espécie de serviço referente a esse item enquadra-se no conceito de “facilidades adicionais” e/ou “serviços suplementares”, destacando-se o “Glossário de Termos Técnicos”, da Coletânea Normativa de Telecomunicações, editada pela Anatel, traz o seguinte conceito para serviço complementar:

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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)

Cabe esclarecer que 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.

Diferentemente do que quer fazer crer a Impugnante o “serviço de informação 102” não se enquadra como serviço de consultoria, mas como serviço suplementar e/ou complementar, enquadrando-se como serviço de comunicação propriamente dito, uma vez que ocorre uma troca de mensagens entre dois pontos distintos e assim, deve ser tributado pelo ICMS.

Ainda sobre este serviço, a alegação da Impugnante de que a ANATEL vedou, expressamente, qualquer tipo de cobrança pelos minutos que o usuário necessita para utilizar o serviço, e, não sendo onerosa a prestação, não há sujeição ao ICMS, não merece acolhida.

O reconhecimento desse serviço como de telecomunicação e sua consequente exclusão do campo de incidência do ISS pode ser apreciado em decisão do Eg. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, que assim decidiu:

“APELAÇÃO CÍVEL Nº 70025479387
VIGÉSIMA SEGUNDA CÂMARA CÍVEL
COMARCA DE ERECHIM
BRASIL TELECOM S/A APELANTE
MUNICIPIO DE ERECHIM APELADO
ISS. AUXÍLIO A LISTA. CÓDIGO ASSINANTE.
INFORMAÇÃO.

1. EVENTUAL FALHA NA INDICAÇÃO DE ALGUNS DISPOSITIVOS LEGAIS NÃO É CAUSA DE NULIDADE, JÁ QUE SE CONSTITUI EM MERA IRREGULARIDADE. NÃO É NULO O AUTO DE LANÇAMENTO QUE INDICA A ORIGEM, A NATUREZA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, O FUNDAMENTO LEGAL DA DÍVIDA, ENUMERA AS OPERAÇÕES TRIBUTADAS COM SEUS RESPECTIVOS VALORES.

2. O SERVIÇO DE INFORMAÇÃO DO CÓDIGO DE ASSINANTE - AUXÍLIO À 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.”
(DESTACOU-SE)

E, do voto da Exma. Relatora Des.^a Maria Isabel de Azevedo Souza neste julgamento extrai-se a importante e decisiva lição:

“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 ASSINANTE É, INEQUIVOCAMENTE, ATIVIDADE INDISPENSÁVEL E INSEPARÁVEL DA COMUNICAÇÃO TELEFÔNICA. O SIMPLES FATO DE SER ONEROSA A PRESTAÇÃO DE TAL SERVIÇO, EM DETERMINAS 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.” (DESTACOU-SE)

Vale salientar que se o “serviço de informação 102” deve ser sempre gratuito, conforme diz a Impugnante, é de entender que ela está descumprindo de forma clara e continuada as normas da ANATEL por ela transcritas, já que todas as prestações de serviços tributadas pelo Fisco, a este título, foram onerosas e encontram-se comprovadas nos autos.

No caso em tela, fica patente que o serviço de auxílio à lista não é ofertado de maneira autônoma e independente da contratação do serviço de telecomunicação, que é a atividade-fim e preponderante das concessionárias de telefonia, assim como não se caracteriza nova modalidade de serviço.

Destarte não se pode ser tratado como mero serviço de consultoria, como pretende a Impugnante, nem tampouco um não serviço de valor adicionado, como já restou demonstrado, o “serviço de informação 102”, está sujeito a tributação pelo ICMS, conforme fundamentado na legislação em vigor.

4 - Incidência do ICMS sobre gerenciamento de redes: “Gerência PRO-ATIVA”

A Impugnante alega que “Gerência Pró-ativa Perfil DA” e “Gerência Pró-ativa” não configuram um serviço de comunicação, sendo um conjunto de produtos de gerenciamento de redes de comunicação de dados, assessoria técnica e processamento de dados. E que tal atividade se reveste de autonomia necessária para a sujeição ao ISS municipal, especialmente porque prevista no item 1.07 da Lista anexa à LC nº 116/03 (gerenciamento de redes).

De outro lado o Fisco esclarece que a gerência pró-ativa pode ser definida como sendo um serviço corporativo, referente à formação de rede de dados e, assim sendo, legal e correta é a sua tributação.

Para um maior esclarecimento, argui o Fisco que de acordo com informações obtidas na página da Impugnante na internet, verifica-se que a Gerência PRO-ATIVA ou o gerenciamento de uma rede de computadores torna-se uma atividade essencial para garantir o seu funcionamento contínuo, assim como para assegurar um elevado grau de qualidade dos serviços oferecidos.

Muitas são as vantagens da utilização deste tipo de serviço, destacando-se a confiança, já que a rede de comunicação de dados é monitorada permanentemente, sendo antecipadas situações que possam causar interrupções e prejuízos, a economia,

por dispensar a realização de investimentos para a criação de estruturas internas para o gerenciamento das telecomunicações e a otimização, pois os funcionários das empresas clientes poderão dedicar-se a desenvolver soluções dentro de seu core-business, deixando a gestão operacional da infraestrutura de telecomunicações com a prestadora de serviços, no caso, a Impugnante. Disponível em <<http://www.oi.com.br/oi/oi-pra-negocios/grandes-empresas/dados/servico-de-valor-agregado/advanced-services>>.

É de notar, sempre, que a amplitude extraída do texto constitucional sobre a incidência do imposto pelo legislador infraconstitucional não deixa dúvidas de que este serviço está sujeito ao tributo de competência estadual, o ICMS. E, como se viu da transcrição de informações obtidas no próprio “*site*” da Impugnante, se tal não bastasse, enquanto ela insiste em falar de um serviço de gerenciamento ou monitoramento, apenas, de uma rede de dados de terceiro, fica clara em seu “*site*” verdade diversa, posto que, ao lembrar-se de economia para o seu cliente na contratação deste serviço, como se viu acima, ela mesma define que o este serviço dispensa a realização de investimentos para a criação de estruturas internas para o gerenciamento das telecomunicações.

Ressalte-se que o fato gerador do ICMS determinado pelas normas legais não é a comunicação propriamente dita, mas sim a “prestação onerosa de serviço de comunicação”. Assim, havendo a prestação de serviço de comunicação de forma onerosa, configurada está à incidência do imposto, independentemente se houve ou não a comunicação em si. O que se tributa são os meios artificiais e onerosos que tornam possível a comunicação. Incluídos em tais meios estão todos os serviços postos à disposição do cliente com o intuito de disponibilizar, implementar, agilizar, facilitar e imprimir maior segurança e conforto na comunicação.

Este entendimento foi corroborado pela manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional que expediu o Parecer PGFN/CAT/Nº 2042/97, do qual transcreve-se o que segue:

“6. A Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, ao dispor sobre o mencionado tributo estabeleceu, no seu art. 2º, a incidência do imposto sobre “prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.”

7. Fica claro que a incidência ou não do imposto se refere à prestação do serviço oneroso de comunicação, ou seja, o caráter comercial e preponderante para o enquadramento na regra matriz de incidência. O Prof. Roque Antônio Carrazza (“O ICMS na Constituição”, Malheiros, p. 71) assevera que “o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a “relação comunicativa”, isto é, a atividade de, em caráter negocial, alguém fornecer, a terceiro, condições materiais para que a comunicação ocorra.

Isto é feito mediante a instalação de microfones, caixa de som, telefones, radiotransmissores etc. Tudo, enfim, que faz parte da infra-estrutura mecânica, eletrônica e técnica necessárias à comunicação.

O serviço de comunicação tributável por meio de ICMS se perfaz com a só colocação à disposição do usuário dos meios de modos aptos à transmissão e recepção de mensagens. Embora o sistema seja arcaico, um serviço de pombos-correios posto à disposição de uma pessoa (física ou jurídica), para transmissão ou recepção de mensagens, pode perfeitamente ser tributado por meio de ICMS.(...)

Agora, sim: há uma relação negocial entre o prestador e o usuário, que possibilita a este último, a comunicação. É o quanto basta para que o ICMS incida. Mesmo que o usuário mantenha os equipamentos desligados.”

Também é de ressaltar que a Impugnante alega que a atividade de gerenciamento de redes reveste-se de autonomia necessária para a sujeição ao ISS, especialmente porque prevista no item 1.07 da Lista anexa à LC nº 116/03, o que não corresponde aos fatos. Em realidade, como se observa do texto legal abaixo transcrito, o item 1.07 da Lista anexa à LC nº 116/03 não trata do gerenciamento de redes:

Lista de serviços anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003.

1 - Serviços de informática e congêneres.

(...)

1.07 - Suporte técnico em informática, inclusive instalação, configuração e manutenção de programas de computação e bancos de dados. Grifou-se).

5. Da Multa Isolada

No que diz respeito à aplicação da penalidade prevista no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c art. 215, VI, “f” do RICMS/02, observando-se as cópias dos documentos fiscais, por amostragem (fls. 110/126), que instruem os autos, constata-se, que a Autuada, ora Impugnante, deixou de destacar nas notas fiscais de serviços de telecomunicações emitidas a parcela correspondente ao ICMS dos itens cobrados dos usuários a título de “locação de equipamentos”, “serviço de informação 102” e “gerenciamento de tráfego e de redes”.

Confira-se o teor das normas que tipificam a conduta, tida como descumprida:

Lei nº 6.763/75

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

(...)

§ 4º Na hipótese do inciso VI do caput 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.

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;(Grifou-se).

O que se tem, na realidade, é que a Impugnante deixou de oferecer à tributação parte dos valores dos serviços de telecomunicação cobrados dos usuários de telefonia, a título de “locação de equipamentos”, “serviço de informação 102”, “gerenciamento de tráfego e de redes”, etc., conforme relação constante no Anexo 1, às fls. 13/14. Essa situação pode ser confirmada por meio da análise do espelho das notas fiscais anexadas pela Fiscalização, por amostragem, às fls. 110/126.

Pode ser observado ainda que a situação tributária das rubricas referentes aos serviços cobrados dos usuários e não oferecidos à tributação foi informada nos arquivos eletrônicos do Convênio nº 115/03, transmitidos pela Impugnante, e declarados em DAPI, como sendo prestação de serviço “Isenta/Não Tributada”.

Não há dúvidas de que o recolhimento a menor de imposto pressupõe a inobservância de normas relacionadas com o fato gerador do imposto, no qual estão compreendidas a alíquota e a base de cálculo. Reafirma-se que, no caso, a infração restou configurada pelo fato de a Impugnante ter deixado de incluir na base de cálculo, parcela da prestação de serviços, as quais, segundo o seu entendimento, não estariam sujeitas à tributação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse contexto, caberia então indagar se a conduta da Impugnante se amolda ao disposto no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75, c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02, retrotranscrita. A luz dos dispositivos sancionadores, frente à situação relatada nos autos, extrai-se que a tipicidade da conduta estar-se-ia configurada, quando:

1) ocorrer a emissão de documento fiscal sem a indicação da alíquota do ICMS e sem destaque do imposto devido;

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

Na primeira hipótese, não é possível afirmar que ocorreu a emissão de documento fiscal sem indicação de tais requisitos, pois em todas as notas fiscais constam a indicação da alíquota e do imposto devido, isso em relação às prestações que a Impugnante entende como sujeitas à tributação.

A segunda situação, “indicação incorreta da alíquota e destaque do ICMS devido”, a única que se amolda, seria a do destaque insuficiente do imposto. Mas, neste ponto, com respeito aos entendimentos diversos, a *mens legis* da norma penalizadora diz respeito ao destaque incorreto do imposto em que a aplicação da alíquota sobre a base de cálculo resultar em valor divergente do informado no documento fiscal. O que não ocorreu neste PTA, vez que em todos os documentos fiscais, constata-se que o imposto destacado é exatamente o resultado da operação aritmética da alíquota *versus* a base de cálculo informada.

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 exigido em regulamento.

No caso dos autos, constata-se nas cópias das notas fiscais emitidas que a Impugnante discrimina os serviços que são cobrados dos usuários, indicando os valores destes, e consigna como base de cálculo o valor que entende estar alcançado pelo imposto, deixando de incluir os valores das rubricas faturadas a título de “locação de equipamentos”, “serviço de informação 102”, “gerenciamento de tráfego e de redes”, etc., as quais entende que não estão alcançadas pela tributação do ICMS.

Assim, resta claro que a irregularidade apontada pelo Fisco “recolhimento a menor do imposto” se deve a interpretação “errônea” da Impugnante, quanto ao tratamento tributário dispensado de não incluir na base de cálculo do imposto os valores das prestações de serviços de telecomunicação cobradas a título de “locação de equipamentos”, “serviço de informação 102”, “gerenciamento de tráfego e de redes”, etc., que, segundo o seu entendimento, não estariam sujeitas à tributação, e não, propriamente ao preenchimento “incorreto” dos documentos fiscais.

Cabível seria, portanto, a Multa Isolada prevista no art. 55, inciso VII, alínea “c” da Lei nº 6.763/75, *in verbis*:

VII - por consignar em documento fiscal que acobertar a operação ou a prestação:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

c) valor da base de cálculo menor do que a prevista na legislação, relativamente à prestação ou operação própria ou à substituição tributária, nas hipóteses não abrangidas pelas alíneas "a" e "b" deste inciso - 20% (vinte por cento) do valor da diferença apurada;

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

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

Pelo exposto, deve ser cancelada a penalidade por descumprimento de obrigação acessória, por inadequação da norma ao fato concreto. Menciona-se, por oportuno, decisão desta Casa tomada, por unanimidade, em trabalhos semelhantes a este, nos Acórdãos nº 19.434/10/3ª, nº 19.513/10/3ª, nº 20.054/11/3ª e 20.389/12/3ª.

Diante do exposto, ACORDA a 3ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento para que seja excluída a Multa Isolada. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que excluía, ainda, as exigências relativas às parcelas de locação e aluguel. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Alice Gontijo Santos Teixeira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Pádua Cavalcanti. Participaram do julgamento, além do signatário e da Conselheira vencida, os Conselheiros Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

Sala das Sessões, 11 de abril de 2013.

**José Luiz Drumond
Presidente / Relator**

T

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	20.918/13/3ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000180554-76	
Impugnação:	40.010133176-95	
Impugnante:	Telemar Norte Leste S/A	
	IE: 062149964.00-47	
Proc. S. Passivo:	Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)	
Origem:	DF/BH-1 - Belo Horizonte	

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 1º de janeiro a 31 de dezembro de 2008, em face de que a ora Impugnante teria deixado de incluir na base de cálculo do imposto diversos itens relativos à prestação onerosa de serviço de comunicação.

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

A Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei n.º 6.763/75 foi aplicada de acordo com o disposto no art. 215, inciso VI, alínea “f” da Parte Geral do RICMS/02.

Em decorrência da inserção do § 4º do art. 54 da Lei n.º 6.763/75, com a redação dada pela Lei n.º 19.978/11, o Fisco adequou a multa isolada, limitando-a a 2,5 (duas e meia) vezes o valor do ICMS devido, com fundamento no art. 106, inciso II do Código Tributário Nacional.

A Impugnante insurge-se contra o lançamento afirmando, dentre outros pontos, que as atividades autuadas pelo Fisco não estão sujeitas a incidência do ICMS.

Sustenta também a intributabilidade das locações de equipamentos e aparelhos, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal e tece considerações sobre diversos serviços e as cláusulas contratuais firmadas entre a Impugnante e os contratantes de seus serviços.

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

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 (...)"

O conceito de comunicação, para fins de ICMS, foi restringido pela Constituição Federal. Não foi erigida como 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, 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.

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 art. 110 do Regulamento do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 relativos a locação e aluguel de equipamentos.

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 comunicação 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).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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.

Diante do exposto, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir, além da parcela da multa isolada, já excluída pela decisão majoritária, as parcelas correspondentes à locação e aluguel de equipamentos.

Sala das Sessões, 11 de abril de 2013.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira