

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.224/13/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000195544-17
Impugnação: 40.010134599-11
Impugnante: TNL PCS S/A
IE: 062133441.00-10
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)
Origem: DF/BH-1 - Belo Horizonte

EMENTA

PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - BASE DE CÁLCULO - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. Constatou-se recolhimento a menor de ICMS, em face de a Autuada não ter submetido à tributação os serviços de comunicação denominados de “CPE Solution-Aluguel”. Procedimento fiscal respaldado pelos arts. 146, inciso III, alínea “a” e 155, inciso II da CF/88, pelos arts. 2º, inciso III, 12, inciso VII e 13, inciso III da Lei Complementar nº 87/96 e pelos art. 42, inciso I, alíneas “a” e “e” e 43, inciso X, § 4º do RICMS/02. Corretas as exigências de ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

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 do serviço de comunicação intitulado de “CPE Solution-Aluguel”. Exige-se a 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 exclui-se a exigência fiscal por inaplicável à espécie.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

Da Autuação

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS incidente sobre a prestação de serviço de comunicação, no período de janeiro a dezembro de 2009, em decorrência da não inclusão na base de cálculo do imposto dos valores oriundos de locação de equipamentos e, falta de destaque nas notas fiscais de serviços de telecomunicações emitidas, a parcela correspondente ao ICMS do serviço de comunicação intitulado de “CPE Solution-Aluguel”.

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

Da Impugnação

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 117/132, acompanhada dos documentos de fls. 173/311, alegando, em síntese, 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;

- 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;

- 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;

- 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;

- como exemplo, no caso 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 e configurados são mantidos pela Impugnante;

- 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;

- dessa forma, 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;

- inexistente descumprimento de obrigação acessória, por decorrer o ICMS destacado a menor de divergência na interpretação da legislação relativa à obrigação tributária;

- 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;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

- 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;

- 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, apresentando o valor de todos os serviços prestados, inclusive aqueles considerados isentos ou não tributados por ela, não tendo sido omitida informação ao Fisco;

- 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.

Requer a realização de prova pericial e, ao final, a procedência da impugnação com o cancelamento do Auto de Infração.

Da Manifestação Fiscal

O Fisco, em bem elaborada manifestação de fls. 317/337, 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. 344/384, opina, em preliminar, pelo indeferimento da perícia requerida e, no mérito, pela procedência parcial do lançamento para excluir a Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 c/c o disposto no art. 215, inciso VI, alínea “f” da Parte Geral do RICMS/02.

DECISÃO

Os fundamentos expostos no parecer da Assessoria do CC/MG, juntamente com parte dos da manifestação fiscal, foram, os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações de estilo.

Da Preliminar do Pedido de Prova Pericial

A Impugnante requer a realização de prova pericial, indica assistente técnico e apresenta os quesitos de fls. 131/132.

No primeiro quesito a Impugnante questiona se os valores relativos às rubricas de “CPE Solution-Aluguel” consistem tão somente na criação de uma infraestrutura de comunicação interna entre clientes corporativos mediante locação de equipamentos, não se confundindo com a prestação de serviço de comunicação.

Ora não há qualquer dúvida de que o “TC CPE-Solution” “consiste na locação de equipamentos necessários para a utilização dos serviços de telecomunicações contratados, sendo que a nomenclatura designa os equipamentos terminais de rede situados dentro dos limites da propriedade do cliente, com serviços de instalação, manutenção, garantia e atualização de software, necessários para atender toda a rede de comunicação do cliente, conforme anuncia a perícia trazida pela Defesa (fls. 214).

No segundo quesito a Impugnante solicita, com base na documentação apresentada, a confirmação de que o serviço de locação prestado conjuntamente com o serviço de comunicação, é cobrado separadamente e oferecido à tributação do ICMS.

Neste caso, existe um erro material no questionamento, pois a toda evidência a pretensão da Defesa era de questionar se as demais parcelas foram oferecidas à tributação pelo imposto estadual, o que não é objeto de lide neste lançamento.

No terceiro quesito indaga-se se a TNL disponibiliza os mesmos serviços de telecomunicação constantes nas notas fiscais autuadas a clientes que não contratam a locação, ou seja, se os serviços de telecomunicação não são oferecidos necessariamente em conjunto com a locação.

A resposta vem da própria Autuada em sua peça de Defesa, ao informar às fls. 4 da Impugnação (120 dos autos), as situações que envolvem a contratação de serviços de comunicação.

No quarto quesito a Impugnante indaga se existem no mercado nacional empresas que não são de telecomunicações que oferecem o serviço de aluguel de equipamentos de infraestrutura.

A resposta foi dada no próprio quesito, a citar, a título de exemplo, as empresas 3K Solution Diginet Informática e Allbest.

Independentemente de tais empresas fornecerem a solução ou não, tal resposta em nada altera o curso deste processo, sendo, na verdade, parte do quesito anterior.

Assim, considerando que, a teor do caput do art. 142 do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08, a prova pericial consiste em exame, vistoria ou avaliação, pode-se afirmar que os quesitos trazidos não são oportunos, uma vez que possuem resposta nos autos e não produziram informações necessárias para o deslinde da incidência ou não do ICMS sobre a prestação faturada como aluguel de “CPE Solution”.

Dessa forma, indefere-se o pedido de perícia, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA, aprovado pelo Decreto nº 44.747/08.

Do Mérito

Como relatado, a autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS incidente sobre a prestação de serviço de comunicação, no período de janeiro a dezembro de 2009, em decorrência da não inclusão na base de cálculo do imposto dos valores oriundos de locação de equipamentos.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Trata-se de prestação de serviço de comunicação faturado como aluguel de “TC CPE-Solution” de pequeno, médio e grande porte, ou simplesmente “CPE Solution”.

Foram elaborados os “Anexos 1, 2, 3, 4 e 5”, contendo, respectivamente, o levantamento mensal de prestação não tributada; o demonstrativo de prestações a tributar por NF-Item; o demonstrativo do crédito tributário; o demonstrativo da quantidade de notas fiscais objeto do lançamento para cálculo da multa isolada e, a juntada, por amostragem, de cópias das notas fiscais sem o destaque do ICMS (fls. 15/16; 17/43; 44/45; 46/84 e 85/108).

A Autuada alega que as operações de aluguel não se tratam de serviços e, por isso, não poderiam ser enquadradas como fatos geradores do ICMS sobre serviços de comunicação.

Sustenta, ainda, que é indevida a multa isolada em razão da ausência de descumprimento de obrigação acessória uma vez que o destaque a menor do ICMS decorreu de divergência de interpretação da legislação tributária.

Conforme bem destaca o Fisco, a interpretação feita pela Impugnante quanto a não tributação pelo ICMS dessa espécie está equivocada, pois implica em admitir que a cessão onerosa (locação) dos equipamentos não objetiva a prestação de serviço de comunicação, atividade sujeita ao imposto estadual previsto no art. 155, II, da Constituição Federal de 1988.

A exigência do imposto sobre tais serviços além de decorrer do art. 155, inciso II da CF/88, está amparada no art. 6º, inciso XI da Lei n.º 6.763/75, que estabelece as hipóteses de ocorrência do fato gerador do ICMS:

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

(...)

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

(...)

É notório que o fato gerador do ICMS sobre as prestações de serviços de comunicação, consoante o disposto no inciso III, do art. 2º da Lei Complementar n.º 87/96, não se manteve atrelado apenas ao serviço de transmissão de comunicação, mas se estendeu a todas as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

Especificamente quanto a locação, cujo termo “aluguel” aqui tem o mesmo significado, mereceu por parte da ANATEL, autarquia responsável pela fiscalização e regulamentação dos serviços de telecomunicações no território nacional, normatização específica, como a Norma n.º 05 de 07/05/1979, disponibilizada no site da Anatel, *in verbis*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

NORMA N.º 5/79

DA PRESTAÇÃO DO SERVIÇO TELEFÔNICO PÚBLICO

OBJETIVO

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

DEFINIÇÕES

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

(...)

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

Ressalte-se que, pela definição dada pela Norma acima citada, a locação é o direito de usar equipamentos e circuitos e não existe sem a prestação de um serviço de comunicação.

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

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

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

(...)

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

(...)

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

(...)

II - o valor correspondente a:

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

Da mesma forma, a legislação estadual reproduziu a previsão expressa da Lei Complementar nº 87/96, estando assim estabelecido no Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 43.080/02:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

II - nas prestações, todas as importâncias recebidas ou debitadas ao tomador do serviço, como juro, seguro, desconto concedido sob condição e preço de serviço de coleta e entrega de carga.

(...)

Por tudo isso, é de se salientar que, para fins de tributação pelo ICMS, ao contrário do que defende a Impugnante, a locação é serviço e, principalmente no caso em tela, serviço de comunicação. Aliás, cumpre transcrever o questionamento sobre serviço de telecomunicação feito pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ - à Agência Nacional de Telecomunicações - ANATEL, por meio do Ofício 0260/2006/SE-CONFAZ, de 20 de março de 2006:

(...)

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

(...)

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

(...)

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

Ressalte-se que o esclarecimento prestado pela ANATEL, a pedido de informação apresentada pelo Conselho Nacional de Política Fazendária - CONFAZ, acerca de aspectos regulamentares relacionados ao provimento de serviços de telecomunicações veio consagrar o posicionamento do Fisco e trazer importante contribuição à definição da tributação sobre a utilização da infraestrutura de suporte à prestação dos serviços.

Nesse sentido, não há como prevalecer a tese da Impugnante de que a cobrança de ICMS sobre a locação dos equipamentos é manifestamente indevida por não ser passível de enquadramento como fato gerador do ICMS.

Registre-se que não há qualquer desrespeito ao disposto no art.5º, inciso XIII do RICMS/2002 que dispõe:

RICMS/2002

Art.5º - O imposto não incide sobre:

(. . .)

XIII - operações em decorrência de contrato de comodato, locação ou arrendamento mercantil - leasing sem opção de compra ao arrendatário.

Essa disposição normativa do regulamento do ICMS faz menção as “operações” decorrentes de contrato de locação, ou seja, as operações de circulação de mercadorias cuja origem jurídica seja uma locação de equipamentos. Assim, se a empresa tivesse, por exemplo, como atividade econômica preponderante a atividade de venda e locação de equipamentos e efetuasse um contrato de aluguel com seu cliente, seria possível a aplicação da norma contida no citado dispositivo.

Não é absolutamente o que ocorre no presente caso, uma vez que a Impugnante não foi tomada como empresa que tem por atividade preponderante a venda e a locação de aparelhos ou equipamentos, muito pelo contrário, a empresa é prestadora de serviços de comunicação.

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

Com relação aos contratos apresentados pela Impugnante (fls.173/195), é possível identificar que se referem à outra empresa do grupo com CNPJ: 04.164.616/0001-59 e sede no Rio de Janeiro, que não é a atuada neste PTA e cujas notas fiscais não fizeram parte da presente exigência fiscal.

De qualquer forma, com a explicação fornecida pela Impugnante às fls.119 do PTA, é de se observar que os equipamentos “locados” são: roteadores, *switches*, placas de voz, PABX, placas de ramal, etc, ou seja, todos os equipamentos imprescindíveis à prestação de serviços de comunicação que é a sua atividade econômica.

O que se depreende da pretensão da Impugnante é que ela deseja desvincular os valores cobrados pela locação de equipamentos dos valores cobrados pelos contratos de prestação de serviços de comunicação, o que não é possível pelos motivos já citados. Evidente que esses contratos de locação só têm existência na hipótese de também existir o contrato principal de prestação de serviço de comunicação.

Além disso, é importante 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. Ela não se dedica à atividade isolada de locação ou aluguel de equipamentos, mas sim de prestação de serviços de comunicação cujos CNAE - Classificação Nacional de Atividades Econômicas são: 1 - Principal = 6120-5/01 – Telefonia Móvel Celular e 2 - Secundário = 6143-4/00 - Operadoras de televisão por assinatura por satélite.

Ressalte-se que, ao efetuar a locação de um equipamento ou um meio físico para o tomador do serviço, o negócio não é auferir receita com a locação, mas, sim, prestar o serviço para o qual a Impugnante se propõe, que é a prestação do serviço de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

comunicação. Este sim, genuinamente, é o seu “negócio”. E essa prestação está sujeita ao tributo de competência estadual, o ICMS.

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

Esta é, inclusive, a posição externada pelo Egrégio Conselho de Contribuintes/MG, em diversos julgamentos sobre a mesma matéria, como se pode observar nos Acórdãos nºs 19.513/10/3ª, 17.526/06/3ª, 14.766/01/3ª, 3.350/08/CE e 3.347/08/CE.

Ao analisar situação análoga, o TJMG, sob a relatoria do Desembargador Nepomuceno Silva, destaca que a locação de equipamentos e aparelhos foi devidamente tratada e considerada como integrante da base de cálculo do ICMS no caso dos serviços de telecomunicação prestados, conforme destaque adiante:

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0024.03.103302-0/001 - COMARCA DE BELO HORIZONTE - APELANTE(S): MOBILCOM TELECOMUNICACOES S/A - APELADO(A)(S): FAZENDA PUBLICA ESTADO MINAS GERAIS - RELATOR: EXMO. SR. DES. NEPOMUCENO SILVA

ACÓRDÃO

VISTOS ETC., ACORDA, EM TURMA, A 5ª CÂMARA CÍVEL - UG DO TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE MINAS GERAIS, INCORPORANDO NESTE O RELATÓRIO DE FLS., NA CONFORMIDADE DA ATA DOS JULGAMENTOS E DAS NOTAS TAQUIGRÁFICAS, À UNANIMIDADE DE VOTOS, EM CONFIRMAR A SENTENÇA, NO REEXAME NECESSÁRIO, PREJUDICADO O RECURSO VOLUNTÁRIO.

BELO HORIZONTE, 20 DE OUTUBRO DE 2005. “

“(…)

VERSAM OS AUTOS SOBRE UMA AÇÃO DE EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL, AJUIZADA PELA MOBILCOM TELECOMUNICAÇÕES S.A. (APELANTE), EM FACE DA FAZENDA PÚBLICA DO ESTADO DE MINAS GERAIS (APELADA), SOB O ARGUMENTO DE QUE É EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO MÓVEL ESPECIALIZADO (SME), TRUNKING (TKR), REALIZADO DE FORMA TRONCALIZADA SEM CABEAMENTO, QUE É SISTEMA DE COMUNICAÇÃO POR APARELHOS DE RÁDIO, CONCEDIDAS PELA ANATEL, CONECTADO AOS SISTEMAS PÚBLICOS DE TELEFONIA.

SUSTENTA A APELANTE QUE, ALÉM DO SERVIÇO MÓVEL ESPECIALIZADO, CELEBRA CONTRATO DE LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTO, BENS MÓVEIS, SOB REMUNERAÇÃO ESPECÍFICA, TRIBUTADA PELO ISSQN. ADUZ QUE A LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS NÃO É SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, NÃO O SENDO,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

TAMPOUCO, OS SERVIÇOS DE MANUTENÇÃO, DE ADESÃO E DE SUPERVISÃO TÉCNICA, QUE SE DISTANCIAM, COMPLETAMENTE, DO CONCEITO DE COMUNICAÇÃO, ESTANDO FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS. (...)

PASSO À DECISÃO.

CONFORME CONSTA DA CDA (FLS. 03/06), O FISCO ESTADUAL APUROU AS SEGUINTE IRREGULARIDADES NO ESTABELECIMENTO DA APELANTE: 1. "DEIXOU DE INCORPORAR À BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO O VALOR REFERENTE À PARCELA CORRESPONDENTE AOS SERVIÇOS SUPLEMENTARES".

A APELANTE É EMPRESA PERMISSONÁRIA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES, ESPECIFICAMENTE, DO SERVIÇO MÓVEL ESPECIALIZADO (SME), O QUAL, NA DEFINIÇÃO TRAZIDA PELA RESOLUÇÃO 221/2000 DA ANATEL, CONSISTE NO "SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÕES MÓVEL TERRESTRE, DE INTERESSE COLETIVO, QUE UTILIZA SISTEMA DE RADIOCOMUNICAÇÃO, BASICAMENTE, PARA A REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES TIPO DESPACHO E OUTRAS FORMAS DE TELECOMUNICAÇÕES".

É INCONTROVERSO QUE ELA É CONTRIBUINTE DO ICMS, COMO PRESTADORA DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO. O PONTO CRUCIAL DA QUESTÃO RESIDE EM SABER DA POSSIBILIDADE, OU NÃO, DA INCIDÊNCIA DO ICMS NAS ATIVIDADES CONSIDERADAS SUPLEMENTARES, DESENVOLVIDAS PELA APELANTE. AÍ ESTÁ O NÓ GÓRDIO EM TELA.

O TRIBUTO EXIGIDO É PREVISTO CONSTITUCIONALMENTE (ART. 155, II), E EM LEI COMPLEMENTAR (87/96, ART. 2º, III).

CONFORME BEM DESTACOU O ILUSTRE JUIZ MONOCRÁTICO, O CONVÊNIO Nº 69/98, IMPLEMENTADO NO ESTADO DE MINAS GERAIS ATRAVÉS DO DECRETO Nº 39.836/98 (QUE ALTEROU O REGULAMENTO DO ICMS, APROVADO PELO DECRETO Nº 38.104/96) E O §4º DO ART. 43 DO DECRETO ESTADUAL Nº 43.080/02 SÃO BASTANTE CLAROS AO ESTABELECER, VERBIS:

"ART. 1º OS DISPOSITIVOS ABAIXO RELACIONADOS DO REGULAMENTO DO ICMS (RICMS), APROVADO PELO DECRETO Nº 38.104, DE 28 DE JUNHO DE 1996, PASSAM A VIGORAR COM A SEGUINTE REDAÇÃO:

(...) ART. 44

(...)

§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 LHESES SEJA DADA".

EM REALIDADE, O ALUDIDO CONVÊNIO NÃO AMPLIOU AS HIPÓTESES DE INCIDÊNCIA DO ICMS. APENAS EXPLICITOU QUE DETERMINADOS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, PRESTADOS ONEROSAMENTE, JÁ INTEGRAVAM O CONTEXTO DA EXPRESSÃO CONSTITUCIONAL PRESTAÇÃO ONEROSA DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO, AUTORIZANDO, PORTANTO, A INCIDÊNCIA DO TRIBUTO, ORA COBRADO.

CEDIÇO QUE O FATO GERADOR, CONSOANTE PREVISÃO LEGAL, PROVÉM DE UM ATO, CAPAZ DE CRIAR A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PARA O CONTRIBUINTE. A INTERPRETAÇÃO DO FATO GERADOR DO ICMS, NO CASO, NÃO PODE SER AMPLIADA DE MODO A ABRANGER TODO E QUALQUER TIPO DE COMUNICAÇÃO, MAS TAMBÉM NÃO PODE SER RESTRINGIDA A PONTO DE NEGAR AFETAÇÕES NEGOCIAIS ONEROSAS E TÍPICAS DA INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, QUANDO INTEGRAM, A TODA EVIDÊNCIA, O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO.

DESTE MODO, TUDO O QUE FAZ PARTE DA INFRA-ESTRUTURA, SEJA ELA TÉCNICA OU NÃO, DESDE QUE NECESSÁRIA À COMUNICAÇÃO, HÁ DE SOFRER A INCIDÊNCIA DO ICMS. ISSO SE DEVE AO FATO DE QUE O ATO DE FORNECER A OUTREM MEIOS MATERIAIS PARA QUE A COMUNICAÇÃO POSSA EFETIVAR-SE, JÁ CONSTITUI, EM SI, A BASE DA INCIDÊNCIA. FRISE-SE, ADEMAIS, QUE A COMUNICAÇÃO COMPREENDE, COMO UM TODO, OS SERVIÇOS INERENTES À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, SEM OS QUAIS NÃO EXISTIRIA A COMUNICAÇÃO.

POR CONSEQUINTE, NÃO HÁ COMO CONCLUIR QUE TAIS SERVIÇOS (LOCAÇÃO DE EQUIPAMENTOS, SUPERVISÃO TÉCNICA, OPERAÇÃO DE EQUIPAMENTOS E OUTROS SIMILARES E/OU SUPLEMENTARES) ESTEJAM FORA DO CAMPO DE INCIDÊNCIA DO ICMS, POIS É OBVIO QUE NA AUSÊNCIA DELES, A COMUNICAÇÃO NÃO OCORRERIA.

EIS A SÍNTESE, DATA VENIA.

CONFIRA-SE ESSE NORTE NA JURISPRUDÊNCIA DESTE SODALÍCIO, VERBIS:

A) "O ICMS TEM COMO FATO GERADOR AS OPERAÇÕES RELATIVAS À CIRCULAÇÃO DE

MERCADORIAS, À PRESTAÇÃO DO SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL E INTERMUNICIPAL, E À PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, AINDA QUE AS OPERAÇÕES E AS PRESTAÇÕES SE INICIEM NO EXTERIOR (LC 87/96, ART. 2º).

INCIDE O ICMS NOS SERVIÇOS SUPLEMENTARES DE COMUNICAÇÃO, VEZ QUE A SIMPLES COLOCAÇÃO À DISPOSIÇÃO DO USUÁRIO DE MEIOS APTOS À TRANSMISSÃO E RECEPÇÃO DE MENSAGENS JÁ CARACTERIZA O SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTÁVEL".

(TJMG, 6ª CÂMARA CÍVEL, APELAÇÃO Nº 1.0000.00.309832-4/000, RELATOR DES. JARBAS LADEIRA, ACÓRDÃO DE 19.05.2003, PUBLICAÇÃO DE 19.09.2003).

B) "TRIBUTÁRIO - PROGRAMADORA DE TV A CABO - INCIDÊNCIA DE ICMS - LEGALIDADE.

NOS TERMOS DO ARTIGO 155, INCISO II, DA CF/88 E DO ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, INCIDE ICMS SOBRE PRESTAÇÕES ONEROSAS DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO POR QUALQUER MEIO, INCLUSIVE SOBRE A MERA GERAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, ENQUADRANDO-SE NESTA HIPÓTESE AS PROGRAMADORAS E GERADORAS DE PROGRAMAS VEICULADOS PELAS OPERADORAS DE TV A CABO. QUALQUER SERVIÇO ONEROSO DE COMUNICAÇÃO ESTÁ SUJEITO AO PAGAMENTO DO ICMS".

(TJMG, 2ª CÂMARA CÍVEL, APELAÇÃO Nº 1.0000.00.346918-6/000, RELATOR DES. FRANCISCO FIGUEIREDO, ACÓRDÃO 21.09.2004, PUBLICAÇÃO DE 01.10.2004).

C) "PROGRAMADORA DE TV A CABO - INCIDÊNCIA DE ICMS.

NOS TERMOS DO ARTIGO 155, INCISO II, DA CF/88 E DO ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/96, INCIDE ICMS SOBRE PRESTAÇÕES ONEROSAS DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO POR QUALQUER MEIO, INCLUSIVE SOBRE A MERA GERAÇÃO DE SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO, ENQUADRANDO-SE NESTA HIPÓTESE AS PROGRAMADORAS E GERADORAS DE PROGRAMAS VEICULADOS PELAS OPERADORAS DE TV A CABO. QUALQUER SERVIÇO ONEROSO DE COMUNICAÇÃO ESTÁ SUJEITO AO PAGAMENTO DO ICMS".

(TJMG, 7ª CÂMARA CÍVEL, APELAÇÃO Nº 1.0024.02.724174-4/001, RELATOR DES. WANDER MAROTTA, ACÓRDÃO DE 13.04.2004, PUBLICAÇÃO DE 29.06.2004).

D) "A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS NOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES NÃO SE RESTRINGE EXCLUSIVAMENTE AO PERÍODO DA COMUNICAÇÃO, SENDO TRIBUTÁVEL TAMBÉM AS FACILIDADES INERENTES À TELECOMUNICAÇÃO, COLOCADAS À DISPOSIÇÃO DO USUÁRIO DO SERVIÇO, POSTO QUE SE TRATA AQUELE, POR DEFINIÇÃO DA LEI N. 9.472/97, DO CONJUNTO DE ATIVIDADES QUE POSSIBILITA A OFERTA DE TELECOMUNICAÇÃO', NÃO SENDO POSSÍVEL EXCLUIR-SE DE TAL CONCEITO A ADESÃO, ACESSO, HABILITAÇÃO E OUTRAS, CONFORME PREVISTO NO CONVÊNIO ICMS Nº 69/98, QUE NADA TEM DE ILEGAL OU INCONSTITUCIONAL".

(TJMG, 4ª CÂMARA CÍVEL, APELAÇÃO Nº 1.0000.00.172232-1/000, RELATOR BADY CURI, ACÓRDÃO DE 26.10.2000, PUBLICAÇÃO DE 28.11.2000).

E) "ICMS - TELEFONIA CELULAR - INCIDÊNCIA - ASSINATURA E FACILIDADES - CONVÊNIO ICMS Nº 69/98 - CTN, ART. 146 - VIGÊNCIA.

A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO ICMS NA TELEFONIA CELULAR NÃO SE RESTRINGE EXCLUSIVAMENTE AO PERÍODO DA COMUNICAÇÃO, SENDO TRIBUTÁVEL TAMBÉM AS FACILIDADES INERENTES À TELECOMUNICAÇÃO, POSTAS À DISPOSIÇÃO DO USUÁRIO DO SERVIÇO. A TRIBUTAÇÃO DA ASSINATURA E FACILIDADES NA TELEFONIA CELULAR VIGE A PARTIR DO CONVÊNIO ICMS Nº. 69/98, QUANDO PASSOU A SER EXIGIDA, EM OBEDIÊNCIA AO QUE DISPÕE O ART. 146 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL".

(TJMG, 4ª CÂMARA CÍVEL, REEXAME NECESSÁRIO E APELAÇÃO Nº 1.0000.00.159774-9/000, RELATOR DES. REYNALDO XIMENES CARNEIRO, ACÓRDÃO DE 16.03.2000, PUBLICAÇÃO DE 04.04.2000)."

Diante da decisão transcrita e, especialmente pela constatação da unicidade da prestação de serviço, verifica-se que o caso dos autos não se refere à mera locação de bens móveis, desvinculada de qualquer prestação de serviço, como pretende fazer parecer a Impugnante. Trata-se, sim, de uma prestação de serviços de comunicação, que, para a sua realização, são absolutamente necessárias e inerentes algumas atividades ou utilização de equipamentos e produtos, pelos quais, deve o tomador do serviço remunerar o prestador do serviço, já que sem eles a prestação de serviço não ocorreria.

A propósito, merecem destaque as definições contidas na "Decisão Normativa CAT-5", de 2-12-2004 (DOE 03/12/2004), da Secretaria de Estado de Fazenda de São Paulo, que trata do seguinte tema:

"ICMS - O contrato de prestação de serviço de comunicação engloba o fornecimento de equipamentos necessários à sua execução - Descaracterização de autonomia ou acessoriedade em "Contrato de Locação

de Bens Móveis" - Incidência do imposto sobre a prestação global.”:

“O Coordenador da Administração Tributária, tendo em vista o disposto no artigo 522 do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto 45.490, de 30 de novembro de 2000, decide:

1. Fica aprovado o entendimento exarado pela Consultoria Tributária, em 12 de dezembro de 2002, relativamente ao expediente de nº 62-5344749/2002, cujo texto é reproduzido em anexo a esta decisão.

2. Consequentemente, com fundamento no inciso II do artigo 521 do Regulamento do ICMS, ficam reformadas todas as demais respostas dadas pela Consultoria Tributária que, versando sobre a mesma matéria, concluíram de modo diverso. (...)

7. Em comentário ao artigo 110 do Código Tributário Nacional, disse Aliomar Baleeiro ("Direito Tributário Brasileiro", 9ª ed., São Paulo: Forense, 1980, p. 403) que "a lei complementar supre a Constituição, mas não a substitui. Se esta instituiu um tributo, elegendo para fato gerador dele um contrato, ato ou negócio jurídico, o legislador não pode restringir por via complementar, o campo de alcance do ato ou negócio nem dilatá-lo a outras situações. A menção constitucional fixa rígidos limites. Atos de transmissão de propriedade imóvel, p. ex., são os do Direito Privado. Todos eles. Nenhum outro senão eles."

8. A Constituição Federal de 1988 determinou a incidência de ICMS sobre prestações de serviço de comunicação, no seu artigo 155, inc. II. Ora, prestações de serviço decorrem de contratos de prestação de serviço. Assim é que são fatos geradores do ICMS, previstos na Constituição Federal de 1988, as prestações de serviço de comunicação decorrentes de contratos desse gênero.

9. Por um lado, é juridicamente possível que duas pessoas se vinculem duas vezes, com independência, por meio de dois contratos, através de um único instrumento. E é possível que esses dois contratos tratem, um deles, da prestação de serviço de comunicação e o outro, independentemente, da locação de bens móveis.

10. No entanto, para que isso ocorra, as respectivas obrigações devem ser independentes. Pois obrigações interdependentes, tantas quantas possam ser, denunciam vontades contratuais interdependentes, convergentes em apenas um contrato.

11. Por outro lado, pode haver contratos que dependam da existência de outros, os quais a doutrina chama de "contratos acessórios", porque dependem dos "contratos principais", visando predominantemente a garantir as obrigações nele contraídas. Assim, por exemplo, com a fiança e o penhor. Para Orlando Gomes (in "Contratos", 18ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 78), "a distinção entre contratos principais e acessórios justifica-se em face da aplicação do princípio geral de que o acessório segue a sorte do principal" e, pois, conseqüentemente, "a extinção do contrato principal acarreta a do contrato acessório".

12. No caso em questão, o serviço que a (A / B) deve fornecer é o "Serviço de Comunicação IP Multiserviços", objetivando implantar a infraestrutura da... Rede do Sistema..., a qual viabilizará o acesso ao... Sistema de Pagamentos... ", que se sujeita à incidência do ICMS. E a falta da instalação da conexão à rede, inclusive pela falta de equipamentos, por parte da contratada, a leva à inadimplência de todo o contrato.

13. Ou seja, do lado do contratado, se a (A / B) cumprir todas as suas obrigações contratuais, exceto a de "ceder à outra o uso e gozo" (termos do artigo 1.188 do Código Civil de 1917) dos equipamentos de conexão, estará inadimplente com relação a todo o contrato, ou ao "acordo operacional", conforme a denominação dada, e não a um contrato de aluguel independente ou acessório ao de comunicação.

14. E, do lado do contratante, dispõe, por exemplo, a Cláusula 28 do Acordo Operacional, que o atraso ou não pagamento pelo (empresa de processamento de dados), de valores devidos, seja relativo às instalações, seja relativos às mensalidades, pode acarretar a suspensão da prestação do serviço (item "b"), e até mesmo a rescisão contratual (item "c").

15. Fica claro que, não obstante a forma escolhida pelas partes, não se trata aqui de dois serviços independentes, nem um serviço principal e outro acessório, seja um de comunicação, seja o outro de locação. Trata-se de apenas de um serviço, de comunicação, com fornecimento de materiais para sua viabilização, cobrado em separado, mas não por causa separada. Pois não apenas o chamado contrato de aluguel de equipamentos, pretensamente acessório, segue a sorte do pretensamente principal, de prestação de serviço de comunicação, mas também vice-versa, já que a falta do fornecimento dos equipamentos de conexão importa inadimplência da obrigação de fornecer serviço de comunicação. Vê-se que essa

situação é bem diversa, por exemplo, do aluguel com fiança.

16. Em situação semelhante, assim manifestou-se o STJ, no AI 63.963-0-RS, DJU de 02/05/95: "ICMS. Serviço de comunicação. Radiochamada. ("bip"). Incide o ICMS sobre a prestação de serviço de comunicação de radiochamada. Afasta-se a incidência do tributo municipal sobre serviços listados de secretaria e de aluguel de equipamento, eis que não constituem substancialmente o serviço prestado, mas instrumentos da atividade-fim de comunicação."

17. Pelas razões expostas, entendemos que há execução de um contrato que trata da prestação de serviço de comunicação, que se sujeita ao ICMS em sua totalidade, por força do disposto no art. 2º, inc. III, da Lei Complementar nº. 87/96 (Lei paulista nº. 6.374/89, art. 1º, III). Fica afastada a possibilidade de, nessas condições, haver locação de bens móveis, conforme a Nota Fiscal de Serviços de nº. 8608, anexada ao presente Ofício.

18. Por fim, não foram apresentados elementos suficientes para determinação da parcela do imposto devido ao Estado de São Paulo, já que, tratando-se de serviço não medido, nos termos do § 6º do artigo 11 da Lei Complementar nº. 87/96, faz-se necessário o conhecimento de todos os locais onde o serviço está sendo prestado, assim entendidos todos os pontos de sua efetiva execução e suas respectivas condições." Disponível em <http://www.fazenda.sp.gov.br/legis/denorm052004.asp>

Convém lembrar que o Fisco de outros Estados também vem trilhando o mesmo caminho no tocante à tributação de aluguel de aparelhos e de equipamentos, como se observa pela decisão adiante transcrita:

“GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO ESTADUAL DE RECURSOS FISCAIS
RECURSO VOLUNTÁRIO
ACÓRDÃO N.º 046/2002
PROCESSO: 19358130 - CERF Nº 243/2001 - A I. 404614-1
RECORRENTE: TELECOM. DO ESPÍRITO SANTO S/A
RECORRIDO: O COORDENADOR DE TRIBUTAÇÃO
EMENTA: FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS
INCIDENTE SOBRE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES

FATURADOS E NÃO TRIBUTADOS - RECURSO IMPROVIDO - DECISÃO SINGULAR MANTIDA

SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTÁVEL POR MEIO DO ICMS SE PERFAZ COM A SIMPLES COLOCAÇÃO À DISPOSIÇÃO DO USUÁRIO DOS MEIOS E MODOS APTOS À TRANSMISSÃO E RECEPÇÃO DE MENSAGENS.

SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO, ESPÉCIE DE COMUNICAÇÃO, É O CONJUNTO DE ATIVIDADES QUE POSSIBILITA A OFERTA DE TELECOMUNICAÇÃO. ASSIM, PRESTAR, MEDIANTE REMUNERAÇÃO OU RETRIBUIÇÃO, A DETERMINADA PESSOA (USUÁRIO), UM MEIO QUE POSSIBILITE A OFERTA DE TELECOMUNICAÇÃO É PRESTAR SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO TRIBUTÁVEL PELO ICMS, DEVENDO SER RECOLHIDO AOS COFRES DO ESTADO O IMPOSTO INCIDENTE SOBRE OS SERVIÇOS DE DDI, ASSINATURA, ASSINATURA DE RAMAL, ALUGUEL DE LINHA E EQUIPAMENTOS E OUTROS, ALÉM DE SERVIÇOS DE INSTALAÇÃO (HABILITAÇÃO) DE LINHAS DE TELEFONIA FIXA E DOS SERVIÇOS EVENTUAIS E SUPLEMENTARES QUE COMPREENDEM INSTALAÇÃO, SUBSTITUIÇÃO, VISTORIA DE EQUIPAMENTOS, ETC.

DECISÃO: CONHECIDO O RECURSO E, POR MAIORIA DE VOTOS, NEGADO AO MESMO PROVIMENTO PARA MANTER A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. VITÓRIA, 13 DE MARÇO DE 2000.

“GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO ESTADUAL DE RECURSOS FISCAIS
RECURSO VOLUNTÁRIO

ACÓRDÃO N.º 046/2002

PROCESSO: 19358130 - CERF N.º 243/2001 - A I. 404614-1

RECORRENTE: TELECOMUNICAÇÕES DO ESPÍRITO SANTO S/A

RECORRIDO: O COORDENADOR DE TRIBUTAÇÃO

EMENTA: FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS INCIDENTE SOBRE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES FATURADOS E NÃO TRIBUTADOS - RECURSO IMPROVIDO - DECISÃO SINGULAR MANTIDA

SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTÁVEL POR MEIO DO ICMS SE PERFAZ COM A SIMPLES COLOCAÇÃO À DISPOSIÇÃO DO USUÁRIO DOS MEIOS E MODOS APTOS À TRANSMISSÃO E RECEPÇÃO DE MENSAGENS.

SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO, ESPÉCIE DE COMUNICAÇÃO, É O CONJUNTO DE ATIVIDADES QUE POSSIBILITA A OFERTA DE TELECOMUNICAÇÃO. ASSIM, PRESTAR, MEDIANTE REMUNERAÇÃO OU RETRIBUIÇÃO, A DETERMINADA PESSOA (USUÁRIO), UM MEIO QUE POSSIBILITE A OFERTA DE TELECOMUNICAÇÃO É PRESTAR

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO TRIBUTÁVEL PELO ICMS, DEVENDO SER RECOLHIDO AOS COFRES DO ESTADO O IMPOSTO INCIDENTE SOBRE OS SERVIÇOS DE DDI, ASSINATURA, ASSINATURA DE RAMAL, ALUGUEL DE LINHA E EQUIPAMENTOS E OUTROS, ALÉM DE SERVIÇOS DE INSTALAÇÃO (HABILITAÇÃO) DE LINHAS DE TELEFONIA FIXA E DOS SERVIÇOS EVENTUAIS E SUPLEMENTARES QUE COMPREENDEM INSTALAÇÃO, SUBSTITUIÇÃO, VISTORIA DE EQUIPAMENTOS, ETC.

DECISÃO: CONHECIDO O RECURSO E, POR MAIORIA DE VOTOS, NEGADO AO MESMO PROVIMENTO PARA MANTER A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU."

"GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
SECRETARIA DE ESTADO DA FAZENDA
CONSELHO ESTADUAL DE RECURSOS FISCAIS
RECURSO VOLUNTÁRIO

ACÓRDÃO N.º 158/2002

PROCESSO: 19358091 - CERF N.º 303/2001 - A I. 404619-6

RECORRENTE: TELECOMUNICAÇÕES DO ESPÍRITO SANTO S/A

RECORRIDO: O COORDENADOR DE TRIBUTAÇÃO

EMENTA: FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS INCIDENTE SOBRE SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES FATURADOS E NÃO TRIBUTADOS - RECURSO IMPROVIDO - DECISÃO SINGULAR MANTIDA

SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTÁVEL POR MEIO DO ICMS SE PERFAZ COM A SIMPLES COLOCAÇÃO À DISPOSIÇÃO DO USUÁRIO DOS MEIOS E MODOS APTOS À TRANSMISSÃO E RECEPÇÃO DE MENSAGENS.

SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO, ESPÉCIE DE COMUNICAÇÃO, É O CONJUNTO DE ATIVIDADES QUE POSSIBILITA A OFERTA DE TELECOMUNICAÇÃO. ASSIM, PRESTAR, MEDIANTE REMUNERAÇÃO OU RETRIBUIÇÃO, A DETERMINADA PESSOA (USUÁRIO), UM MEIO QUE POSSIBILITE A OFERTA DE TELECOMUNICAÇÃO É PRESTAR SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO TRIBUTÁVEL PELO ICMS, DEVENDO SER RECOLHIDO AOS COFRES DO ESTADO O IMPOSTO INCIDENTE SOBRE OS SERVIÇOS DE DDI, ASSINATURA, ASSINATURA DE RAMAL, ALUGUEL DE LINHA E EQUIPAMENTOS E OUTROS, ALÉM DE SERVIÇOS DE INSTALAÇÃO (HABILITAÇÃO) DE LINHAS DE TELEFONIA FIXA E DOS SERVIÇOS EVENTUAIS E SUPLEMENTARES QUE COMPREENDEM INSTALAÇÃO, SUBSTITUIÇÃO, VISTORIA DE EQUIPAMENTOS, ETC.

DECISÃO: CONHECIDO O RECURSO E, À UNANIMIDADE, NEGADO AO MESMO PROVIMENTO PARA MANTER A DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU. "

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Na mesma linha, o Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul ao tratar da incidência do ICMS sobre o serviço de rádio chamada (BIP) decidiu pela incidência do ICMS, conforme se observa adiante:

“TIPO DE PROCESSO: APELAÇÃO CÍVEL

NÚMERO: 592142954 - DECISÃO: ACÓRDÃO

RELATOR: MILTON DOS SANTOS MARTINS

EMENTA: ICMS. SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. RADIOCHAMADA("BIP"). INCIDE O ICMS SOBRE A "PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO" DE RADIOCHAMADA. AFASTA-SE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO MUNICIPAL SOBRE SERVIÇOS LISTADOS DE SECRETARIA E ALUGUEL DE EQUIPAMENTO, EIS QUE NÃO CONSTITUEM SUBSTANCIALMENTE O SERVIÇO PRESTADO, MAS INSTRUMENTOS DA ATIVIDADE-FIM DE COMUNICAÇÃO. (10 FLS)...

DATA DE JULGAMENTO: 06/04/1993

PUBLICAÇÃO: DIÁRIO DE JUSTIÇA DO DIA “

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

“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 rádio chamada, 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.

Portanto, não há dúvida de que a locação não é atividade isolada da Impugnante e, sim, parte integrante do contrato de prestação de serviço de comunicação celebrado com o usuário final, sujeito, pois, ao ICMS.

Por tudo, revelam-se corretas as exigências de ICMS e a respectiva Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75.

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 extratos das notas fiscais, por amostragem (fls. 86/108), que instruem os autos, constata-se, que a Autuada, deixou de destacar nas notas fiscais de serviços de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

telecomunicações emitidas, a parcela correspondente ao ICMS dos itens cobrados dos usuários a título de “TC CPE Solution”.

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:

(...)

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 “TC CPE Solution”, conforme relação constante no Anexo 2, às

fls. 18/43. Essa situação pode ser confirmada por meio da análise das cópias dos extratos das notas fiscais anexadas pelo Fisco, por amostragem, às fls. fls. 86/108.

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.

Nesse contexto, caberia então indagar se a conduta 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, retro reproduzida. 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, nesse ponto, 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, uma 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 exigidos 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 “TC CPE Solution”, as quais entende que não estão alcançadas pela tributação do ICMS.

Assim, resta claro que a irregularidade apontada “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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

prestações de serviços de telecomunicação cobradas a título de “TC CPE Solution”, 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:

(...)

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 da 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 esses 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. Mencionam-se, por oportuno, decisões unânimes desta Casa, em trabalhos semelhantes a este, os Acórdãos nºs 19.434/10/3ª, 19.513/10/3ª, 20.054/11/3ª, 20.389/12/3ª e 20.918/13/3ª.

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 excluir a multa isolada por não aplicável à espécie. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), que o julgava improcedente. Designado relator o Conselheiro José Luiz Drumond (Revisor). Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Paulina Maria de Souza Sant'Anna e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças. Participou do julgamento, além do signatário e da Conselheira vencida, os

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Conselheiros Orias Batista Freitas e René de Oliveira e Sousa Júnior.

Sala das Sessões, 13 de novembro de 2013.

**José Luiz Drumond
Presidente / Relator designado**

CC/MIG

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	21.224/13/3 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000195544-17	
Impugnação:	40.010134599-11	
Impugnante:	TNL PCS S/A	
	IE: 062133441.00-10	
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 2009, relativos a prestações de serviços de comunicação, faturadas a título de aluguel.

Exigências do ICMS e das Multas de Revalidação e Isolada, previstas na Lei n.º 6.763/75, respectivamente, nos arts. 56, inciso II e 54, inciso VI. A penalidade isolada foi exigida à razão de 42 (quarenta e duas) UFEMGs por nota fiscal emitida sem a inclusão dos valores de locação na base de cálculo do ICMS considerando o disposto na alínea "f" do inciso VI do art. 215 da Parte Geral do RICMS/02.

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 ela Impugnante e contratantes de seus serviços.

Tem-se dos autos, portanto, que a Impugnante tem razão ao afirmar que os itens faturados a título de locação, quais sejam, "TC CPE Solution-Aluguel", "TC CPE Solution-Aluguel Pequeno Porte", "TC CPE Solution-Aluguel Médio Porte" e "TC CPE Solution-Aluguel Grande Porte", dentre outros, 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.

§ 1º- O imposto incide sobre:

.....
8) a prestação onerosa de serviço de comunicação de qualquer natureza, por qualquer meio, inclusive

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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:

.....
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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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. n.º 1.417: *"a interpretação da norma sujeita a controle deve partir de uma hipótese de trabalho, a chamada presunção de constitucionalidade, da qual se extrai que, entre dois entendimentos possíveis do preceito impugnado, deve prevalecer o que seja conforme à Constituição"* (RTJ 126/53).

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

Consideradas as premissas postas, não são passíveis de tributação pelo imposto estadual os itens relativos a locação, tais como, "TC CPE Solution-Aluguel", "TC CPE Solution-Aluguel Pequeno Porte", "TC CPE Solution-Aluguel Médio Porte" e "TC CPE Solution-Aluguel Grande Porte".

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*:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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).

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 utilizar conceitos por ela determinados, 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*

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.

Embasando este entendimento pede-se licença para transcrever decisão do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais citada pela Impugnante sobre o assunto, a saber:

APELAÇÃO CÍVEL - EMBARGOS À EXECUÇÃO - TRIBUTÁRIO - ICMS - SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES - TV A CABO E INTERNET - ATIVIDADES PREPARATÓRIAS - MEIOS - NÃO INCIDÊNCIA - SENTENÇA MANTIDA.

- OS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO ABRANGEM A TRANSMISSÃO, EMISSÃO OU RECEPÇÃO DE DADOS, NÃO ESTANDO INCLUÍDAS AS ATIVIDADES MEIO, NECESSÁRIAS PARA A CONSECUÇÃO DA ATIVIDADE FIM, QUE É O PRÓPRIO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO.

(TJMG, APELAÇÃO Nº 1.0024.08.182924-4/001, RELA. HILDA TEIXEIRA DA COSTA, PUBLICADO EM 10/01/2013.

Por fim, cabe destacar que, em relação à multa isolada exigida, deixa-se de tecer maiores comentários não só pela extensão deste voto que já a abarcaria, mas também porque há concordância em relação à matéria com a decisão majoritária.

Diante do exposto, julgo improcedente o lançamento.

Sala das Sessões, 13 de novembro de 2013.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**