

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.436/14/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000207182-66
Impugnação: 40.010135579-21
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. Constatada a falta de recolhimento de ICMS para o Estado de Minas Geras, em face de a Autuada não ter submetido à tributação diversos itens relativos à prestação onerosa de serviço de comunicação. Procedimento fiscal respaldado no art. 2º, inciso III, art. 12 inciso VII e, art. 13 inciso III, todos da Lei Complementar nº 87/96, bem como no disposto no art. 5º, item 8, § 1º e no art. 13, inciso VII, todos da Lei nº 6.763/75. Exigências de ICMS e Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75. Exclusão das exigências incidentes sobre a rubrica denominada de “Posto credenciado de serviços”. Infração caracterizada em parte.

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, dentre outros não tributados pela Autuada. 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, adequada ao disposto no § 4º do mesmo artigo. Entretanto, cancela-se a multa isolada por inaplicável à espécie.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/09 a 31/12/09, apurado mediante a conferência de arquivos eletrônicos no formato do Convênio ICMS nº 115/03 e livros Registro de Saídas e Apuração de ICMS, em razão de emissão de notas fiscais de prestação de serviço de comunicação, sem o destaque ou com destaque a menor do ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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" do RICMS/02, adequada ao disposto no § 4º do art. 54 da Lei nº 6.763/75.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 114/138, contra a qual o Fisco manifestasse às fls. 369/438.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 441/483, opina pelo indeferimento do pedido de perícia e no mérito, pela procedência parcial do lançamento para: a) excluir as exigências de ICMS, multa de revalidação e multa isolada sobre a rubrica de "Posto credenciado de serviços"; b) 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" do RICMS/02, por inaplicável à espécie.

Em sessão realizada em 10/07/14, presidida pelo Conselheiro Fernando Luiz Saldanha, em preliminar, à unanimidade, indefere-se o pedido de perícia. Também em preliminar, à unanimidade, defere-se, nos termos da Portaria nº 04/01, o pedido de vista do processo formulado por esse Conselheiro, marcando-se a continuação do julgamento para o dia 16/07/14.

Na oportunidade, são proferidos os votos dos Conselheiros, a saber: o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Relator) que julgava parcialmente procedente o lançamento, para excluir as exigências sobre a rubrica de "Posto Credenciado de Serviços"; Guilherme Henrique Baeta da Costa (Revisor) e Carlos Alberto Moreira Alves, que julgavam parcialmente procedente o lançamento para excluir, ainda, 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, por inaplicável à espécie, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Alice Gontijo Santos Teixeira e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Marcelo Cássio Amorim Rebouças.

DECISÃO

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

Da Preliminar

Do Pedido de Perícia

Requer a Impugnante a produção de prova pericial, indica assistentes técnicos e apresenta os quesitos de fls. 136/137.

Porém, a prova pericial é admitida no curso de um processo como meio ou forma de esclarecimento ao Juiz ou Órgão Julgador, quando se tem necessidade de se suprir insuficiências de conhecimentos sobre o objeto da prova.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No caso dos autos, a Autuada não apresentou qualquer prova do alegado e, pretende com a prova pericial requerida que sejam verificados documentos constantes dos autos, em seu poder e em poder do Fisco.

No entanto, foram carreados aos autos os documentos e cópia dos livros fiscais da Impugnante necessários ao embasamento do trabalho fiscal não havendo, em poder da Fiscalização, qualquer outro documento além dos que já constam dos autos. E, quanto à Impugnante, se ela os tivesse, deveria tê-los apresentados quando da sua impugnação.

Por outro lado, é de se notar que a prova pericial, como de resto todo meio de prova, tem valor relativo, estando amparado o julgador pelo princípio de livre convencimento, podendo, dessa forma, desconsiderar todas ou algumas conclusões de prova pericial realizada no curso do processo.

Merece destaque a lição do Mestre Vicente Greco Filho, na sua obra “Direito Processual Civil Brasileiro” sobre a necessidade da perícia:

“A finalidade da prova é o convencimento do juiz, que é seu destinatário. No processo, a prova não tem um fim em si mesma ou um fim moral ou filosófico; sua finalidade é prática, qual seja, convencer o juiz. Não se busca a certeza absoluta, a qual, aliás, é sempre impossível, mas a certeza relativa suficiente na convicção do magistrado.” (Direito Processual Civil Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2003, 2º volume, p. 182)

E, no caso dos autos, não se vislumbra essa necessidade, mormente quando fica claro e sobejamente provado que o Fisco atuou com respeito à legislação e aos fatos, não havendo sido demonstrado, em momento algum, o relevo da prova pericial.

Nesse sentido o Egrégio Conselho de Contribuintes assim já decidiu, em processos em que figura a ora Autuada, como nos acórdãos 18.153/07/1ª e 18.035/06/1ª.

Assim, é de ser considerada meramente protelatória a realização de uma perícia se há nos autos elementos que possibilitem a compreensão da questão e, a resposta aos quesitos nada traz de novo aos autos. E, quanto ao pedido da Impugnante de que a prova pericial deverá ser feita considerando-se os documentos constantes dos autos, além de outros em seu poder e no poder da Fiscalização, é de ressaltar que se ela tem documentos que entende necessários ao feito fiscal, reiterando, já deveria tê-los trazido aos autos junto com a sua impugnação. Uma vez que prova pericial não pode servir apenas para exame de documentos simplesmente não apresentados pela Defesa.

Além disso, não há porque examinar outros documentos para verificar, por exemplo, pagamento de imposto da esfera municipal, uma vez que o necessário para exame do litígio consta nos autos.

Com efeito, os 10 (dez) quesitos apresentados não denotam qualquer contradição entre o entendimento da Fiscalização e aquele levantado pela Autuada,

uma vez que a divergência sobre a ocorrência ou não da tributação surge em decorrência da interpretação da legislação tributária que rege a espécie.

O Fisco não nega, por exemplo, a existência da locação dos equipamentos do TC CPE *Solution*, mas apenas afirma que, independentemente da natureza contratual estabelecida pelas partes, o valor deve compor a base de cálculo do ICMS para fins de tributação da prestação de serviço de comunicação.

Assim, indefere-se o pedido de perícia.

Do Mérito

A autuação versa sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/09 a 31/12/09, apurado mediante a conferência de arquivos eletrônicos no formato do Convênio ICMS nº 115/2003 e livros Registro de Saídas e Apuração de ICMS, em razão de emissão de notas fiscais de prestação de serviço de comunicação, sem o destaque ou com destaque a menor do ICMS.

O Fisco elaborou o “Anexo 1” (fls. 16/17), com a consolidação dos serviços não tributados pela Impugnante, enquanto nos “Anexos 2 e 3” (fls. 18/50), apresenta o demonstrativo mensal dos serviços nos respectivos meses do período fiscalizado.

Elaborou, ainda, o Fisco, o “Anexo 4” (fls. 51/58), por amostragem, a relação mensal das notas fiscais emitidas sem destaque ou com destaque a menor de ICMS, estando a íntegra da relação presente no CD de fls. 113.

Juntou-se, também, por amostragem (fls. 61/75), a relação analítica dos serviços, enquanto a relação total encontra-se no CD de fls. 113.

O “Anexo 7” (fls. 76/79) apresenta o consolidado, por amostragem, dos itens tarifários autuados, com uma breve síntese sobre a natureza do serviço.

O demonstrativo da base de cálculo e o ICMS devido encontra-se às fls. 17 e a memória de cálculo da multa isolada compõe o “Anexo 5” (fls. 59/60).

Em apertada síntese, a Autuada entende que não incide o ICMS sobre as receitas autuadas, destacando a não tributação sobre as receitas de locação, serviço de informação “102”, serviço de gerenciamento de redes, além de utilização do sistema optico, posto de credenciamento de serviços e compartilhamento de torres.

Insta observar inicialmente, que a manifestação fiscal aborda com propriedade a matéria dos autos em relação ao descumprimento da obrigação principal, razão pela qual foi adotada como fundamentação do parecer da Assessoria do CC/MG, salvo pequenas alterações de estilo.

Alega a Autuada que as atividades autuadas, especialmente as operações de aluguel, os serviços de informação 102 e o gerenciamento de redes (gerência pró-ativa), não estão sujeitas à incidência do ICMS, o que não se constata nem fática e nem legalmente, como se verá.

Ora, a interpretação feita pela Impugnante quanto a não tributação pelo ICMS das espécies de prestações de serviços de telecomunicações, aqui autuadas, é totalmente equivocada, pois implica em admitir que nenhuma delas se sujeita ao imposto estadual previsto no art. 155, inciso II, da Constituição Federal de 1988.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Em realidade, a exigência do ICMS sobre as prestações de serviços de comunicação relacionadas nos autos, além de decorrer do art. 155, inciso II, da Constituição Federal/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;

(...)

Também 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 atado apenas ao serviço de transmissão de comunicação, se estendendo a todas as prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. E, assim sendo, como se verá, as receitas auferidas pela Impugnante e aqui tributadas são decorrentes da efetiva prestação de serviço de comunicação.

Não há de se acatar a tese apresentada pela Autuada e, muito menos, aceitar a não tributação de atividades como *TC CPE SOLUTION-ALUGUEL/ PEQUENO, MÉDIO e GRANDE PORTE*”, RVI-Locação de terminal, TC PABX VIT. –LOC. EQUIPAM., TC VOICE NET-ALUG, APA PADRÃO, ROTEADOR –Aluguel nível 2, dentre outros, porque esses 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 – “Planilha com a relação consolidada das prestações de serviços de comunicação não tributadas pelo ICMS” - (fls. 15/17) vários são os códigos tarifários que se referem a receitas originárias da prestação de serviços sob a rubrica de aluguel e/ou de locação, e dentre esses se destacam aqueles com as rubricas de “aluguel de *modem*, aluguel datafone, aluguel de rádio monocanal e multicanal, aluguel de roteador, aluguel de *tc cpe solution/grande/médio/pequeno porte*, locação de fax, locação de equipamento PABX, locação de terminal RVI e RVI integração de rede, locação de aparelho.

A interpretação feita pela Impugnante, quanto a não tributação pelo ICMS dessas espécies, implica em admitir que a cessão onerosa de *modem*, rádio, PABX, terminal RVI, etc. não se presta para a prestação de serviço de comunicação, atividade sujeita ao imposto estadual previsto no art. 155, inciso II da Constituição Federal de 1988 e amparada no art. 6º, inciso XI da Lei n.º 6.763/75, que estabelece as hipóteses de ocorrência do fato gerador do ICMS.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aqui, repita-se, 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. 44, § 4º, do RICMS/02. As atividades desenvolvidas pela Autuada estão voltadas para o desenvolvimento da prestação de serviço de comunicação e, assim sendo, otimizam e/ou agilizam o processo de comunicação.

Certo é que os serviços prestados pela Impugnante, que detém a sua concessão, são colocados à disposição do usuário, bem como os equipamentos e os meios necessários a sua realização, restando claro que ela é a real prestadora desses serviços, cabendo-lhe, por consequência, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente sobre tais serviços.

Portanto, não há dúvida de que os serviços de locação/aluguel de equipamentos fazem parte da infraestrutura técnica, mecânica e eletrônica necessária à comunicação, como instrumentos indispensáveis a sua atividade fim. Os serviços disponibilizados pela Impugnante, ligando os seus clientes à rede pública de telecomunicações, por intermédio de seus equipamentos, que fornecem as condições materiais (meio) para que a comunicação se efetive, são serviços de comunicação, porquanto dizem respeito a uma relação negocial onerosa entre ela e o usuário (cliente), tratando-se, pois, de um fato imponível na relação jurídico-tributária, no campo de incidência do ICMS.

Ora, e se assim o é, forçoso é admitir-se que a base de cálculo para a tributação do ICMS, nestas prestações de serviços de telecomunicação, deve incluir todos os valores cobrados dos clientes pela Autuada. E, tal entendimento é derivado do fato de que, de forma inconteste, a intenção do legislador, ao definir que na base de cálculo do ICMS devido em razão da prestação do serviço de comunicação incluem-se todas as importâncias recebidas do tomador do serviço, é fazer incidir o imposto estadual sobre toda a receita auferida pelo contribuinte relacionado com o exercício da atividade de prestação de serviço de comunicação. Resumindo, todas as importâncias recebidas do tomador do serviço de comunicação em decorrência da sua prestação de serviço são objeto de incidência do ICMS.

Como se observa, os valores referentes a aluguéis ou 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, como se pode ver dos contratos anexados aos autos pela Impugnante (fls. 184/230) e, conseqüentemente, à base de cálculo do ICMS por expressa previsão legal.

Nesse sentido, vale transcrever aqui o voto do Relator Ricardo Wagner Lucas Cardoso, no Acórdão nº 18.881/10/2ª do CC/MG, tendo como Impugnante a própria Telemar Norte Leste S/A, no qual a questão da base de cálculo do ICMS na prestação de serviço de comunicação foi atenta e corretamente abordada. Confira-se:

“ACÓRDÃO: 18.881/10/2ª RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000159098-22

IMPUGNAÇÃO: 40.010123781-86

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

IMPUGNANTE: TELEMAR NORTE LESTE SA

IE: 062149964.00-47

PROC. S. PASSIVO: PAULA DE ABREU MACHADO DERZI BOTELHO/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/BELO HORIZONTE - DF/BH-1

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. TENDO EM VISTA A DISCUSSÃO EM JUÍZO DE PARTE DA MATÉRIA ORIGINALMENTE DISPOSTA NO PRESENTE FEITO FISCAL, O CRÉDITO TRIBUTÁRIO FOI DESMEMBRADO PELO FISCO. MANTIDAS AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES DE ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO. LANÇAMENTO PROCEDENTE. DECISÃO POR MAIORIA DE VOTOS.” (...)

“VERSA A PRESENTE AUTUAÇÃO SOBRE A CONSTATAÇÃO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR RELATIVO À PRESTAÇÃO ONEROSA DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO SEM A CORRESPONDENTE TRIBUTAÇÃO DO ICMS.

O FISCO PROCEDEU À ANÁLISE DOS ARQUIVOS ELETRÔNICOS GERADOS PELA CONTRIBUINTE E CONSTATOU QUE ALGUNS ITENS COBRADOS DO USUÁRIO DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO NÃO FORAM TRIBUTADOS PELO IMPOSTO ESTADUAL, CONFORME DETERMINAÇÃO DO ITEM 8 DO § 1º DO ART. 5º DA LEI Nº 6.763/75 (...)

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

A DOUTRINA TRIBUTARISTA IDENTIFICA CINCO ELEMENTOS QUE COMPÕEM A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DE DETERMINADO TRIBUTO, SEM OS QUAIS NÃO SE ABRAÇA A INTEGRALIDADE DE SEU ALCANCE, A SABER:

- 1) ELEMENTO MATERIAL: AÇÃO OU SITUAÇÃO QUE SE IDENTIFICA COMO A MATERIALIDADE DO FATO GERADOR;
- 2) ELEMENTO SUBJETIVO: IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO ATIVO (CREDOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA) E DO SUJEITO PASSIVO (DEVEDOR DA REFERIDA OBRIGAÇÃO);

3) ELEMENTO ESPACIAL: DEFINIÇÃO DO LUGAR DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR;

4) ELEMENTO TEMPORAL: DETERMINAÇÃO DO MOMENTO EM QUE SE CONSIDERA OCORRIDO O FATO GERADOR;

5) ELEMENTO QUANTITATIVO: DE MODO GERAL, EM ESPECIAL NO CASO DO ICMS, REPRESENTADO PELA ESTIPULAÇÃO DE SUA BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA.

TODOS ESSES ELEMENTOS DEVEM ESTAR DISPOSTOS NA LEI DE REGÊNCIA DO TRIBUTO, E SÃO ELES, ANALISADOS EM CONJUNTO, QUE POSSIBILITAM A IDENTIFICAÇÃO DA REALIZAÇÃO FÁCTICA (FATO GERADOR) DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

OS ELEMENTOS SUBJETIVO, ESPACIAL E TEMPORAL NOS PERMITEM IDENTIFICAR, RESPECTIVAMENTE, QUEM RECEBE E QUEM PAGA O TRIBUTO, ONDE O FATO GERADOR OCORRE E QUANDO ELE OCORRE. JÁ OS ELEMENTOS MATERIAL E QUANTITATIVO NOS FORNECEM AS REGRAS QUE POSSIBILITAM DETERMINAR O QUE O LEGISLADOR PRETENDEU TRIBUTAR.

ALFREDO AUGUSTO BECKER, EM SUA TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO, CHEGA A ELEGER A BASE DE CÁLCULO DE UM TRIBUTO COMO O NÚCLEO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. NOS SEUS DIZERES:

O ESPECTRO ATÔMICO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA REGRA JURÍDICA DE TRIBUTAÇÃO REVELA QUE EM SUA COMPOSIÇÃO EXISTE UM NÚCLEO E UM, OU MAIS, ELEMENTOS ADJETIVOS.

O NÚCLEO É A BASE DE CÁLCULO E CONFERE O GÊNERO JURÍDICO AO TRIBUTO. OS ELEMENTOS ADJETIVOS SÃO TODOS OS DEMAIS ELEMENTOS QUE INTEGRAM A COMPOSIÇÃO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA.

OS ELEMENTOS ADJETIVOS CONFEREM A ESPÉCIE ÀQUELE GÊNERO JURÍDICO DE TRIBUTO. [BECKER, ALFREDO AUGUSTO. TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO, 2ª ED., 1972, SARAIVA, P. 343]

GERALDO ATALIBA, UTILIZANDO PARA DESIGNAR BASE DE CÁLCULO A EXPRESSÃO "BASE IMPONÍVEL", ARREMATÁ:

BASE IMPONÍVEL É UMA PERSPECTIVA DIMENSÍVEL DO ASPECTO MATERIAL DA H.I. (HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA) QUE A LEI QUALIFICA, COM A FINALIDADE DE FIXAR CRITÉRIO PARA A DETERMINAÇÃO, EM CADA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA CONCRETA, DO QUANTUM DEBETUR. "É PADRÃO... OU REFERÊNCIA PARA MEDIR UM FATO TRIBUTÁRIO" (AIRES BARRETO, OB. CIT., P. 38).

A BASE IMPONÍVEL É A DIMENSÃO DO ASPECTO MATERIAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. É, PORTANTO, UMA GRANDEZA ÍNSITA NA H.I. (ALFREDO AUGUSTO BECKER A COLOCA, ACERTADAMENTE, COMO CERNE DA H.I.). É, POR ASSIM DIZER, SEU ASPECTO DIMENSIONAL, UMA ORDEM DE GRANDEZA PRÓPRIA DO ASPECTO MATERIAL DA H.I.; É PROPRIAMENTE UMA

MEDIDA SUA. [ATALIBA, GERALDO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, 6ª ED.-7ª TIRAGEM, 2005, P. 108]

VÊ-SE QUE A BASE DE CÁLCULO É A MEDIDA DE ALCANCE DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA, É POR MEIO DELA QUE O LEGISLADOR IMPÕE A MEDIDA DE GRANDEZA DO OBJETO QUE SE PRETENDE TRIBUTAR.

PAULO DE BARROS CARVALHO INCUMBE PARA SI A ESTIPULAÇÃO DE TRÊS FUNÇÕES DISTINTAS PARA A BASE DE CÁLCULO. ACOMPANHE:

TEMOS PARA NÓS QUE A BASE DE CÁLCULO É A GRANDEZA INSTITUÍDA NA CONSEQUÊNCIA DA REGRA-MATRIZ TRIBUTÁRIA, E QUE SE DESTINA, PRIMORDIALMENTE, A DIMENSIONAR A INTENSIDADE DO COMPORTAMENTO INSERTO NO NÚCLEO DO FATO JURÍDICO, PARA QUE, COMBINANDO-SE À ALÍQUOTA, SEJA DETERMINADO O VALOR DA PRESTAÇÃO PECUNIÁRIA.

PARALELAMENTE, TEM A VIRTUDE DE CONFIRMAR, INFIRMAR OU AFIRMAR O CRITÉRIO MATERIAL EXPRESSO NA COMPOSIÇÃO DO SUPOSTO NORMATIVO. A VERSATILIDADE CATEGORIAL DESSE INSTRUMENTO JURÍDICO SE APRESENTA EM TRÊS FUNÇÕES DISTINTAS: A) MEDIR AS PORÇÕES REAIS DO FATO; B) COMPOR A ESPECÍFICA DETERMINAÇÃO DA DÍVIDA; E C) CONFIRMAR, INFIRMAR OU AFIRMAR O VERDADEIRO CRITÉRIO MATERIAL DA DESCRIÇÃO CONTIDA NO ANTECEDENTE DA NORMA. [CARVALHO, PAULO DE BARROS. CURSO DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 16ª ED., 2004, SARAIVA, PP. 327/328]

DE TODO O EXPOSTO, RESTA CLARO QUE SOMENTE POR MEIO DA ANÁLISE CONJUNTA DO ASPECTO MATERIAL E QUANTITATIVO DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA É QUE SE EXTRAÍ O REAL ALCANCE DA NORMA JURÍDICA TRIBUTÁRIA QUE IMPONHA O DEVER DE PAGAR DETERMINADO TRIBUTO.

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:

LC 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 DESTES ARTIGOS:

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;

B) FRETE, CASO O TRANSPORTE SEJA EFETUADO PELO PRÓPRIO REMETENTE OU POR SUA CONTA E ORDEM E SEJA COBRADO EM SEPARADO.

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.

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 INCLUEM-SE TODAS AS IMPORTÂNCIAS RECEBIDAS DO TOMADOR DO SERVIÇO, É 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.

TAL INTENÇÃO, INCLUSIVE, ENCONTRA AMPARO NA PRÓPRIA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA, QUE DETERMINA QUE O ÚNICO IMPOSTO DE NATUREZA FISCAL QUE PODE INCIDIR SOBRE O SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO É O ICMS, CONFORME § 3º DO ART. 155, 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; (...)

§ 3º À EXCEÇÃO DOS IMPOSTOS DE QUE TRATAM O INCISO II DO CAPUT DESTES ARTIGOS E O ART. 153, I E II, NENHUM OUTRO IMPOSTO PODERÁ INCIDIR SOBRE OPERAÇÕES RELATIVAS A ENERGIA ELÉTRICA, SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES, DERIVADOS DE PETRÓLEO, COMBUSTÍVEIS E MINERAIS DO PAÍS.

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 ALUGUEL DE BENS MÓVEIS, COBRANÇA RELACIONADA COM CONFIGURAÇÃO E MONTAGEM DE EQUIPAMENTOS E SERVIÇOS COMO AUXÍLIO À LISTA 102, 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 BENS ALUGADOS, A CONFIGURAÇÃO E MONTAGEM DE EQUIPAMENTOS E OS SERVIÇOS DE VALOR ADICIONADO SÃO REALIZADOS PELO CONTRIBUINTE 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 PRÉCIPUA DA IMPUGNANTE.

SOCORRE, NOVAMENTE, BECKER:

A QUALIDADE JURÍDICA (GÊNERO JURÍDICO DO TRIBUTO) FOI CONFERIDA UNICAMENTE PELA BASE DE CÁLCULO, PORQUE, COMO SE DEMONSTROU, O TRIBUTO - SEMPRE E LOGICAMENTE - CONSISTE NUMA PARCELA DAQUELE FATO QUE FOI TRANSFIGURADO EM CIFRA (BASE DE CÁLCULO) POR ESCOLHA E DETERMINAÇÃO DA REGRA QUE ESTRUTURA A REGRA JURÍDICA DE TRIBUTAÇÃO. [BECKER, ALFREDO AUGUSTO. TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO, 2ª ED., 1972, SARAIVA, P. 343]

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

AUGUSTO. TEORIA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO, 2ª ED., 1972, SARAIVA, P. 343]

ASSIM, PARA SE ALCANÇAR EM SUA PLENITUDE O DESEJO DA ORDEM JURÍDICA É INARREDÁVEL A ANÁLISE DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA EM SUA INTEIREZA, EM TODOS OS SEUS ASPECTOS, DE MODO A PROPICIAR FIDELIDADE AO COMANDO LEGISLATIVO PARA A TRIBUTAÇÃO.

POR TODO O EXPOSTO, CORRETAS AS EXIGÊNCIAS DO FISCO RELATIVAS À COBRANÇA DO ICMS SOBRE AS QUANTIAS COBRADAS, RELACIONADAS ÀS FLS. 286/288, DO TOMADOR DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO EM RAZÃO DA SUA PRESTAÇÃO PELA IMPUGNANTE. (...)” GRIFOU-SE.

Também, no mesmo sentido, a decisão favorável à Fiscalização constante do Acórdão nº 19.533/10/1ª:

ACÓRDÃO: 19.533/10/1ª RITO: ORDINÁRIO

PTA/AI: 01.000154857-63

IMPUGNAÇÃO: 40.010120072-51

IMPUGNANTE: TELEMAR NORTE LESTE S/A

IE: 062149964.00-47

PROC. S. PASSIVO: SACHA CALMON NAVARRO
COELHO/OUTRO(S)

ORIGEM: DF/BH-1- BELO HORIZONTE

EMENTA

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

CONSTATADO FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS AO ESTADO DE MINAS GERAIS, EM FACE DA NÃO TRIBUTAÇÃO DE DIVERSOS SERVIÇOS DE TELEFONIA. PROCEDIMENTO FISCAL RESPALDADO NOS ARTS. 2º, INCISO III, 12, INCISO VII E 13, INCISO III DA LC 87/96; NO ART. 6º, INCISO XI DA LEI Nº 6.763/75 E NOS ARTS. 43, ALÍNEAS “A” E “F”, 44, INCISO X, § 4º, AMBOS DO RICMS/96.

CRÉDITO TRIBUTÁRIO RECONHECIDO, EM PARTE, PELA AUTUADA. A CÂMARA DEIXA DE SE PRONUNCIAR SOBRE OS ITENS ABRANGIDOS PELA AÇÃO JUDICIAL INTERPOSTA PELA AUTUADA, CONFORME DISPOSTO NO ART. 157 DA LEI Nº 6.763/75. CRÉDITO TRIBUTÁRIO REFORMULADO PELO FISCO. MANTIDAS AS EXIGÊNCIAS REMANESCENTES DE ICMS E DA MULTA DE REVALIDAÇÃO. PRECEDENTES DESTES CONSELHO: ACÓRDÃOS NºS 3.347/08 E 3.350/08/CE. LANÇAMENTO PARCIALMENTE PROCEDENTE. DECISÃO PELO VOTO DE QUALIDADE.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

específica, como a Norma n.º 05 de 07/05/79, disponibilizada no *site* da Anatel, *in verbis*:

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 citada norma, a locação é o direito de usar equipamentos e circuitos e, não existe sem a prestação de um serviço de comunicação, portanto, sujeito ao ICMS.

A Fiscalização não toma a Impugnante como uma empresa que se dedica à locação de bens móveis, e sim, como uma prestadora de serviços de comunicação. Assim sendo, não é a Fiscalização que tributa a locação de coisas, mas é a Impugnante que assim faz parecer, ao relacionar inúmeros códigos tarifários para uma mesma atividade, subdividindo-a, apenas para obter proveitos na tributação. E, deste modo, existente a atividade humana e um “*facere*”, compatível com o ICMS sobre prestação de 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 comercial, visando a possibilitar a comunicação desejada, é suficiente para constituir fato gerador de ICMS.

O trabalho fiscal se baseia também no art. 13 da Lei Complementar n.º 87/96, que trata da base de cálculo do ICMS e no art. 50 do RICMS/02 que reproduz a norma constitucional, afirmando que os valores referentes a aluguéis ou locação de equipamentos/aparelhos de propriedade da operadora do serviço, necessários à prestação do serviço de comunicação, integram a base de cálculo do ICMS, por expressa previsão legal.

Por delegação da Constituição da República, a Lei Complementar n.º 87/96, norma máxima em matéria de ICMS, sobre a base de cálculo do imposto na prestação de serviço de comunicação, assim dispôs:

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

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

(...)

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

II - o valor correspondente a:

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

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

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

(...)

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

Sendo assim, os valores referentes a alugueis ou 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 e, conseqüentemente, a base de cálculo do ICMS, por expressa previsão legal.

Por tudo isso, é de salientar que a locação é serviço e, principalmente no caso em tela, serviço de telecomunicação. Aliás, é de se 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 infra-estrutura 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 indubitosa, 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 infra-estrutura necessários à prestação do serviço de telecomunicação (exemplo: roteador, multiplex, circuitos, porta, etc.) são parte integrante da prestação dos serviços de telecomunicações.

A Fiscalização ressalta que o esclarecimento prestado pela ANATEL, a pedido de informação apresentada pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, sobre os aspectos regulamentares relacionados ao provimento de serviços de telecomunicações, veio consagrar o seu posicionamento e trazer importante contribuição à definição da tributação sobre a utilização da infraestrutura de suporte à prestação dos serviços.

Assim, verifica-se que a Lei Geral de Telecomunicações (LGT), em seu art. 60, na linha do art. 1.216 do Código Civil, dá sentido ao termo serviço de telecomunicação, revelando substancial face ao termo telecomunicação, ao dispor no art. 60 que “Serviço de telecomunicação é conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação”.

Ora, prestar, mediante remuneração ou retribuição, a determinada pessoa (usuário), uma atividade que possibilite a oferta de telecomunicação é, em consequência do conceito legal, prestar serviço de telecomunicação tributável que é pelo imposto estadual. Portanto, possibilitar a oferta é, em outras palavras, disponibilizar meios. Isso porque, conforme a Lei Complementar 87/96 e o art. 60 da Lei nº 9.472/97, o que se tributa é a prestação onerosa de serviço de telecomunicação, que compreende o serviço remunerado que propicia a troca de informações entre um emissor e um receptor, e uma série de outras atividades correlatas, indispensáveis para que a comunicação se efetive na prática. Na ótica legal e constitucional, portanto, o tributo em questão deve incidir sobre o conjunto de atividades que possibilita a oferta de telecomunicação.

E, como se sabe, só haverá incidência do ICMS quando se completa o negócio jurídico oneroso entre prestador e tomador (usuário) do serviço, isto é, quando o contratante, tomador do serviço, é cobrado por ter disponíveis os meios aptos e necessários à comunicação individualmente.

Por outro lado, descreve a Impugnante as rubricas “TC CPE SOLUTION - aluguel”, incluindo as modalidades “Pequeno Porte”, “Médio Porte” e “Grande Porte”, informando que consistem na manutenção, instalação, garantia e atualização de “softwares”, além da locação de equipamentos.

Ora, esse serviço nada mais é do que criação de infraestrutura de comunicação interna em clientes corporativos, mediante locação de equipamentos, instalação, configuração e manutenção e, que por meio desta rede privativa, o cliente poderá utilizar de serviços contratados para transmissão de voz, dados e imagens junto à prestadora de serviços. Novamente aqui, 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 em separado dos clientes os valores decorrentes do aluguel de equipamentos, para os usuários que não os possuem, o que não merece guarida, posto que contrário aos fatos e aos próprios documentos por ela apresentados (fls. 185 a 230 dos autos).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

De início cabe destacar que os contratos e termos aditivos anexados aos autos têm como título “contrato de prestação de serviços de telecomunicações” (fls. 185 a 230) e se referem a fornecimento de serviços de telecomunicações.

No contrato e termos aditivos celebrados com a Nextel Telecomunicações Ltda (fls. 185 a 207) o objeto consiste “na prestação, pela CONTRATADA à CONTRATANTE, do Serviço Telefônico Fixo Comutado, e outros serviços de Telecomunicações e/ou Serviços internet/IP, que venham a ser contratados entre as Partes...”, além do fornecimento de equipamentos necessários à implementação dos serviços avençados; no Termo Aditivo de fls. 195 a 201 a prestação do serviço TC DIGITRONCO, pela interligação do equipamento da CONTRATANTE com a rede de suporte ao Serviço Telefônico Fixo Comutado (STFC), destinado exclusivamente ao tráfego telefônico de voz (fl. 196) e no Termo Aditivo de fls. 202 a 207 a prestação do serviço TC DDR, pela disponibilização pela CONTRATADA a CONTRATANTE, de faixas numéricas para ramais em módulos de 50 (cinquenta) números e fornecimento, instalação e manutenção dos equipamentos necessários à prestação do serviço (fl.202).

É de destacar, aqui, que neste contrato está disposto, em sua cláusula quinta, (fl.212) um desconto em caso de verificação de falha na prestação do serviço, a saber:

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:

$vd = vp / 1440 \times n$ 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.

E, se por ventura, tal prova não for ainda suficiente, a continuidade da análise dos trechos de contratos e termos aditivos apresentados pela Impugnante não só demonstra que o contrato é de prestação de serviço, mas e, sobretudo, que é de serviço de comunicação, com base no que foi contratado entre as partes. Assim é que, no contrato celebrado com a Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais – FIEMG (fls. 209 a 220) o seu objeto, de acordo com a Cláusula Primeira é:

O fornecimento do Serviço TC CPE SOLUTIONS (hardware, software, cabos e complementos) pela CONTRATADA à CONTRATANTE (Serviço), conforme

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

características discriminadas e os prazos constantes na(s) respectiva(s) Solicitação(ões) de Serviço anexa(s).

1.1.1.1 O Serviço TC CPE SOLUTIONS compreende a locação de CPE da CONTRATADA pela CONTRATANTE, bem como:

- a) Configuração/Montagem do CPE pela CONTRATADA.
- b) A manutenção do CPE pela CONTRATADA, na forma prevista neste instrumento.
- c) A prestação de outros serviços adicionais previstos neste instrumento.

Já no Termo Aditivo (não foi apresentado o contrato original) celebrado com a empresa ALCOA ALUMÍNIO S/A o seu objeto é o fornecimento de *hardware*, software, cabos e complementos, e prestação de serviços para configuração, instalação, assistência técnica, manutenção e suporte, além de disposição clara de que tais equipamentos fornecidos pela Impugnante destinam-se, exclusivamente, à prestação de serviços de telecomunicações (fl.221).

Assim, nos documentos apresentados pela Autuada e analisados pela Fiscalização, verifica-se, sempre, a existência da prestação de serviço de telecomunicação, com a inclusão, dentre outros, da locação de equipamentos, salientando-se que é fato que a Impugnante só foi contratada para prestar referido serviço porque detém a qualidade de empresa concessionária do serviço telefônico fixo comutado (STFC) e autorizativa para exploração de SRTT - Serviços de Rede de Transporte de Telecomunicações.

A Impugnante traz aos autos explicações sobre como é o serviço de “TC CPE Solution” (fls. 231 a 255 dos autos), que 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 busines*” da empresa e gastos com uma equipe de manutenção própria. Ou seja, a ela nada mais faz do que confirmar o fato de tratar-se de um serviço de telecomunicação.

E, se como informa a Autuada, a locação dos equipamentos do “TC CPE Solution” é dispensável quando o consumidor já os possuir. Claro que neste caso ela não lhe cobrará pelo serviço e, via de consequência, não haverá tributação pelo ICMS.

Assim, se o “TC CPE Solution” é um serviço de comunicação em que o usuário pode contratar apenas o serviço de comunicação, como também, a locação, a manutenção, a instalação, a configuração, etc, quando o fizer, não há como cobrar de forma segregada cada serviço contratado, que faz parte de um todo.

Apresenta-se como exemplo prático a 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. Nesse caso, se o banco contratar qualquer serviço de comunicação, deverá ela tributá-lo pelo ICMS.

Ora, mais uma vez resta claro que no caso de cessão onerosa de uso de equipamentos e aparelhos relacionados com a prestação de serviço de comunicação a tese da não tributação 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.

Dentro deste contexto, se a Impugnante destaca partes de um contrato padrão de CPE *Solution*, no caso celebrado com a FIEMG (fls. 208/220), para tentar mostrar que neste caso não está incluída a contratação de serviços de dados e que outros serviços de comunicação são contratados de forma apartada, a Fiscalização, não concordando com tais alegações, demonstra que neste caso existe a prestação de um serviço de comunicação, a ser tributado pelo ICMS, utilizando-se de informações extraídas do contrato apresentado, onde se destaca que a finalidade é a prestação onerosa de um serviço de telecomunicação, conforme destaques a seguir:

1 - no objeto do contrato (fls. 209): “o fornecimento do Serviço TC CPE *Solutions* (*hardware, software, cabos e complementos*) pela CONTRATADA À CONTRATANTE (Serviço)” (...); “O serviço TC CPE *Solutions* compreende a locação de CPE da CONTRATADA pela CONTRATANTE, bem como: a) configuração/montagem do CPE pela CONTRATADA. b) a manutenção do CPE (...). c) a prestação de outros serviços adicionais previstos neste instrumento”;

2 - na definição de CPE (fls. 210): “CPE é a sigla para “Customer Premises Equipment”, utilizada para designar os equipamentos terminais de rede situados dentro do limite de propriedade de um usuário, ou seja, equipamento da CONTRATADA instalado no ambiente da CONTRATANTE, necessário para a utilização do serviço de telecomunicação contratado junto à CONTRATADA”;

3 - Nas obrigações da contratada (fls. 210): “Instalar e testar nos locais indicados pela Contratante os equipamentos objetos do presente contrato...”; “Substituir e reparar, sem ônus para a Contratante, todos os itens fornecidos que apresentarem defeitos...”; “Garantir a manutenção, o reparo e o correto funcionamento dos itens (*hardwares e softwares*)... “Diagnosticar e restabelecer os Serviços afetados, a partir da solicitação da CONTRATANTE...”;

4 - nas obrigações da Contratante (fls.211): “Utilizar os equipamentos fornecidos exclusivamente na prestação dos Serviços de telecomunicações prestados pela CONTRATADA à CONTRATANTE”; “Realizar tempestivamente o pagamento dos Serviços prestados pela CONTRATADA, na forma da Cláusula Sexta deste instrumento”; “Autorizar à Contratada, quando do cancelamento de qualquer CPE, rescisão do presente instrumento, por qualquer motivo ou término de vigência do presente Contrato, a retirada dos equipamentos e bens de propriedade desta utilizados na prestação do serviço, nas mesmas condições em que os recebeu...”;

5 - no desconto compulsório por falha na prestação do serviço (fls. 212): Se verificada uma falha na prestação do serviço TC CPE *Solutions* , por responsabilidade da Contratada, será concedido à Contratante um desconto sobre o valor mensal do serviço. E, “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”;

6 - no preço e forma de pagamento (fls. 212/213): “Pela prestação do serviço na configuração discriminada na Solicitação de Serviço anexa ao contrato, a CONTRATADA receberá da CONTRATANTE a respectiva remuneração igualmente discriminada na Solicitação de Serviço”. Este valor compreende os valores de locação, do serviço de configuração/montagem do(s) CPE e de eventuais serviços adicionais...”; “A eventual mudança de endereço do serviço caberá à CONTRATANTE o pagamento à CONTRATADA da taxa..., conforme o praticado à época” ; Os preços discriminados na Solicitação de Serviço são brutos, já estando incluídos todos os tributos e contribuições incidentes, quer do âmbito federal, estadual e municipal, de responsabilidade de recolhimento da CONTRATADA”; A CONTRATADA emitirá fatura para a cobrança dos serviços prestados à CONTRATANTE, para o pagamento no prazo de 5 dias a contar da data de emissão... ; “O início do faturamento dos Serviços dar-se-á a partir da data da instalação do (s) CPE contratados”.

O exame das situações destacadas anteriormente demonstra que a Impugnante foi contratada não apenas para locar equipamentos, e sim, para prestar um serviço de telecomunicações, para o qual é necessária a utilização de equipamentos com a sigla “TC CPE Solutions”, estando neles incluídos o *hardware*, *software*, cabos, equipamentos, complementos, etc. e que se destinam, exclusivamente, à prestação de serviços de telecomunicações por ela.

Com relação à sigla “CPE”, é oportuno trazer a definição dada também pelo Glossário de termos técnicos da ANATEL, a conferir:

“CPE Customer Premise Equipment 1. (nisdn) equipamentos terminais como aparelhos telefônicos, modems e PBXs localizados nas acomodações dos assinantes e conectados à rede telefônica”

Por outro lado, verifica-se que dentre as obrigações tanto da empresa Contratada (Impugnante), 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 Autuada na operacionalidade dos equipamentos (CPE) que afetem a utilização dos serviços de telecomunicações prestados por ela, haverá um desconto compulsório sobre o valor mensal do serviço.

De outra forma, ocorrendo falha na prestação do serviço, por responsabilidade da Contratada, a Contratante terá direito a um desconto, aplicado sobre o valor mensal do serviço, recebendo um crédito calculado por fórmula normatizada pelo Ministério das Comunicações.

Ora, se o caso não fosse afeto ao objeto principal de prestação de serviço de telecomunicação, como quer fazer crer a Impugnante, porque ela, como empresa contratada, assinaria um contrato se comprometendo a, em caso de sua culpa na interrupção do serviço, promover um desconto compulsório no valor mensal do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contrato, cujo crédito será calculado com base em portaria do Ministério das Comunicações, relativa a Serviços de Linha Dedicada?

A resposta é simples: não se trata de simples locação de equipamentos, mas prestação de serviço conforme previsto na Norma nº 11/95 do Ministério das Comunicações, adiante transcrita:

NORMA N.º11/95 - 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 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.

1. OBJETIVO

1.1 - Esta Norma tem, por objetivo estabelecer critérios para a prestação de Serviço por Linha Dedicada para Sinais Analógicos (SLDA), de âmbito interior.

2. DEFINIÇÕES

2.1 - Para os fins a que esta Norma, se destina, são adotadas as definições contidas na Norma nº 09/95 - SERVIÇO POR LINHA DEDICADA, aprovada pela Portaria, 285 de 29 de novembro de 1995, do

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Ministério. das Comunicações, e ainda as seguintes:

3. CARACTERÍSTICAS FUNCIONAIS E TÉCNICAS DO SERVIÇO

3.1 - Características Funcionais

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

3.1.2 - O SLDA é fornecido pela Prestadora, ao Assinante através de circuitos locais ou circuitos locais ou circuitos intra e inter-áreas tarifárias, na configuração ponto-a-ponto ou ponto-multiponto, dotados de características técnicas adequadas à transmissão de sinais analógicos, utilizando frequências na faixa de voz, apropriados para aplicativos de telefonia, fax, alarme, supervisão e telessupervisão.(...)

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 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."

(Acesso em:
http://www.wisetel.com.br/acoes_de_regulacao/normas/n_95_11.html)(Grifou-se)

Ressalte-se que a Autuada, como não poderia deixar de ser, cumpre as disposições quanto à questão de desconto compulsório, mas estranhamente e em completa desobediência à Norma 11/95 do Ministério das Comunicações, insurge-se quanto à tributação de parte do serviço prestado (disponibilidade de equipamento), mesmo quando nos preços já estejam incluídos todos os tributos incidentes, com responsabilidade de recolhimento por ela e quando está absolutamente claro e irrefutável, pela leitura do item 3.1.5 do referido diploma legal, que "o fornecimento, a instalação e a manutenção dos equipamentos necessários ao recebimento e a entrega

dos sinais digitais mediante interface digital, nas dependências do Assinante, é responsabilidade da Prestadora, constituindo-se parte do serviço prestado”.

Ora, resta patente tratar-se de uma prestação de serviço de telecomunicação, estando inclusive em seu preço já contabilizados os tributos incidentes, num efetivo reconhecimento tanto pela Impugnante quanto pela empresa que a contratou, de ser devida a tributação do serviço prestado. E, se a Autuada recebe o valor correspondente aos impostos estaduais, no caso o ICMS, tem o dever legal de recolhimento dos valores recebidos de seus clientes.

Por tudo isso, insista-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. E esse é o teor da legislação.

Assim, deve ser identificado nesse processo um contrato oneroso de prestação de serviço (como os apresentados pela Impugnante) em que o prestador de serviço de comunicação (Concessionária), valendo-se de meios materiais, próprios ou de terceiros, transporta a mensagem de comunicação entre o tomador de serviço (Usuário) e um terceiro destinatário da mensagem (Receptor).

E, enquanto a Autuada faz alegação de segregação de receitas, a Fiscalização traz 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.

É de 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. Se a Impugnante se dedicasse à atividade isolada de locação ou aluguel de equipamentos e aparelhos, neste caso, com certeza a CNAEF - Classificação Nacional de Atividades Econômicas e Fiscais dela seria relacionada com a locação de equipamentos e não, como é o caso, com os serviços de telecomunicações – CNAEF 6110-8/01 – Serviços de telefonia fixa comutada – STFC.

O que se depreende da pretensão da Defendente é que ela quer desqualificar um contrato-base de prestação de serviço de comunicação por um contrato, derivado daquele principal, a título de aluguel ou locação, que é necessário à prestação dos serviços de comunicação e telecomunicação.

Aliás, o mesmo entender da Fiscalização se aplica à citação pela Impugnante da Súmula Vinculante nº 31 do Supremo Tribunal Federal, de julgado do STJ já que, mais uma vez, fala-se em locação de bens móveis sem qualquer prestação de serviço por parte da empresa locadora, o que não é o caso dos autos.

E, por tudo isso, claro está 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, o que é coisa bem diversa. E, sendo assim, o ICMS incide sobre a sua atividade econômica, que é o serviço de telecomunicação por ela prestado.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

No que se refere às demais rubricas de locação/aluguel de equipamentos como, por exemplo, PABX, “bloqueador de IU”, “roteador aluguel nível 2”, “TC Voice Net-Aluguel”, “APA Padrão” e outros mais, afirma a Impugnante que deve ser aplicado o mesmo entendimento já exposto, visto que, tal como ocorre com o CPE, pois tais atividades referem-se a locação de coisas. Pelos motivos já expostos, não há de se concordar com a tese da Defesa.

No caso da descrição das rubricas “Aluguel de rádio monocanal” e “RVI Rede Virtual integrada”, feita pela Fiscalização no Anexo 7 do Auto de Infração, não está explicitado que se trata apenas de espécie de locação de equipamentos, eis que, nestes casos, houve a prestação de um serviço de telecomunicação, cuja cobrança foi segregada pela Impugnante de forma indevida.

Uma vez mais a Autuada se contradiz reafirmando que a locação de coisas é mera cessão do direito de uso, não havendo atividade humana, nem esforço físico e intelectual, e sim, a utilização de capital e não de serviço para produzir rendimento financeiro, o que configura nítida obrigação de dar, incompatível com o ICMS sobre serviços, que pressupõe um fazer. Mas, como já se ressaltou, dos exames dos contratos trazidos aos autos está clara a prestação de um serviço de telecomunicação.

Por derradeiro, é oportuno destacar que as espécies de serviços com rubricas de “Aluguel e/ou Locação” mereceram em outras oportunidades tratamento tributário diferente do que é atacado no presente trabalho pela Impugnante, quando ela apresentou denúncia espontânea e recolheu o imposto, como as ocorridas em 19/04/00, 31/03/05, 20/12/05, 30/06/06, 20/12/06 e 11/07/07, e reconheceu ser devido o ICMS de serviços com rubricas de “aluguel” e “locação”, a exemplo de: aluguel de circuito físico, aluguel mensal de datafone, DVI- aluguel ta multi, CEM- locação serv. áudio texto avançado, RVI-aparelho, RVI-equipamento, RVI-locação terminal, PABX virtual locação terminal, PABX virtual locação ramal, locação ramal rural, locação terminal virtual SERPRO, locação de porta TC frame, locação de serviço rural limitado, locação de serviço rural celular móvel, locação de serviço rural fixo, etc.

Por fim, cumpre informar que a Impugnante, apesar da veemência com que defende a intributabilidade da locação, adota procedimento diametralmente oposto em empresa do Grupo OI, do qual ela faz parte – Way TV Belo Horizonte S/A – I.E. nº 062.151564.77 – ao tributar as locações de equipamentos (decodificador) utilizados nas suas prestações de serviços de comunicação a usuários finais, conforme demonstra o documento fiscal de fls. 400 dos autos.

Aliás, a compra da empresa pelo grupo da qual ela também integra, foi aprovada pelo Conselho Diretor da Anatel em outubro de 2007 (<http://www.htforum.com/vb/showthread.php/56839-ANATEL-REV%C3%8A-POSI%C3%87%C3%83O-E-APROVA-COMPRA-DA-WAY-TV-P-TELEMAR-OI>), bem como, foi aprovada pelo CADE, conforme notícia transcrita a seguir:

“O Cade (Conselho Administrativo de Defesa Econômica) aprovou ontem a aquisição da Way TV -- operadora de TV a cabo que atua em quatro cidades de Minas Gerais-- pela Oi (ex-Telemar). Depois da compra, a operadora passou a se chamar Oi TV.

Porém, o órgão federal de defesa da concorrência impôs uma série de condições para permitir a aquisição. A Oi teve de assinar um TCD (Termo de Compromisso de Desempenho), que coloca restrições à operação e também à aquisição de novas operadoras.

"As obrigações impostas no Termo buscam preservar as condições de concorrência no mercado de banda larga nas localidades em que a operação gerou efeitos", informa a ata da reunião de ontem do Cade." (<http://www1.folha.uol.com.br/folha/dinheiro/ult91u409146.shtml>)

Ora, procedimentos destoantes em um grupo empresarial são até possíveis, mas no caso indicam que a tese da Fiscalização não só não é absurda, como está correta, é legal e é até praticada em empresa do mesmo grupo.

E, numa prova inequívoca da legalidade da tributação e da unicidade do contrato celebrado com o usuário final, no caso aqui apresentado de TV por assinatura, a base de cálculo para efeitos do cálculo do ICMS é considerada de forma global, incluindo-se a prestação de serviço e os valores da locação de equipamentos e, especialmente, aplicando-se a redução da base de cálculo, nos termos do item 25, Parte 1, do Anexo IV do RICMS/02.

Portanto, não há dúvida de que a locação não é atividade isolada da Impugnante, e sim, serviço do contrato de prestação de serviço de comunicação celebrado com o usuário final. Ou seja, se o grupo econômico a qual pertence tributa pelo ICMS prestações de serviço relativas a aluguel e locação de equipamentos, reconhecendo a prestação de serviço de comunicação como um todo, por que deveria a Fiscalização não tributá-la?

Por isso, 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. E esse é o teor da legislação.

Essa é, inclusive, a posição externada pelo Egrégio Conselho de Contribuintes, em diversos julgamentos sobre a mesma matéria e tendo, inclusive, em alguns, a Impugnante também como sujeito passivo, como se pode observar nos Acórdãos 3.350/08/CE, 21.277/14/3ª, 4.123/13/CE, 3.801/11/CE e 20.918/13/3ª, dentre outros.

Diante das decisões mencionadas 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, isso sim, de uma prestação de serviços de comunicação, para a realização da qual são absolutamente necessárias e inerentes algumas atividades ou utilização de equipamentos, produtos, pelos quais deve o tomador do serviço remunerar o prestador do serviço, já que sem eles a prestação de serviço não ocorre. E nem se diga que a locação é uma atividade meramente preparatória a um serviço de comunicação, posto que não o é.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A propósito, merece destaque aqui as definições contidas na “Decisão Normativa CAT-5”, de 2-12-2004 (DOE 03/12/04) 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. Conseqüentemente, 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 infra-estrutura 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." (GN)

<http://www.fazenda.sp.gov.br/legis/denorm052004.asp>

É de lembrar que o Fisco de outros Estados também vem trilhando o mesmo caminho, procedendo à tributação de aluguel de aparelhos e de equipamentos, como se observa da decisão abaixo transcrita, tendo como sujeito passivo a mesma Impugnante:

“GOVERNO DO ESTADO DO ESPÍRITO SANTO
SECRETARIA DE ESTADO DE 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. “

O Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul ao tratar da incidência do ICMS sobre o serviço de radiochamada (BIP) decidiu pela incidência do ICMS, conforme se vê abaixo:

“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 "PRESTACAO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO" DE RADIOCHAMADA. AFASTA-SE INCIDENCIA DO TRIBUTO MUNICIPAL SOBRE SERVICOS LISTADOS DE SECRETARIA E ALUGUEL DE EQUIPAMENTO, EIS QUE NAO CONSTITUEM SUBSTANCIALMENTE O SERVIÇO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PRESTADO, MAS INSTRUMENTOS DA ATIVIDADE-FIM DE COMUNICACAO. (10 FLS)...

DATA DE JULGAMENTO: 06/04/1993

PUBLICAÇÃO: DIÁRIO DE JUSTIÇA DO DIA “

E, o Superior Tribunal de Justiça - STJ, 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 STJ 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.

Na mesma toada, contrariamente ao que afirma a Autuada, o serviço de “informação/auxílio à lista 102” não é apenas serviço de fornecimento de informações ao usuário e, não se enquadra no conceito de serviço de valor adicionado, já que ele também tem como objetivo intermediar a troca de mensagens entre dois pontos.

É entendimento da Fiscalização que a espécie de serviço referente a esse item de discordância da Impugnante enquadra-se no conceito de ‘facilidades adicionais’ e/ou ‘serviços suplementares’, destacando-se que o “Glossário de Termos Técnicos”, da Coletânea Normativa de Telecomunicações, editada pela Anatel, traz o seguinte conceito para serviço suplementar:

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

Como se depreende da simples leitura da definição dada pela Anatel, trata-se de espécie de serviço que é prestada no conjunto do serviço de comunicação ofertado aos usuários, não podendo, dessa forma, ser desassociada para fins de tributação pelo ICMS. E, no mesmo passo, o art. 89 do “Regulamento do Serviço Telefônico Fixo Comutado” que trata das receitas alternativas dispõe 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.gov.br).

No caso em tela, patente é que este serviço não é ofertado de maneira autônoma e independente da contratação do serviço de telecomunicação, que é a atividade preponderante das concessionárias, assim como não se caracteriza nova modalidade de serviço, como bem se verifica da leitura do dispositivo acima transcrito.

A Impugnante também alega que no caso deste serviço – “serviço de informação 102” - existe duas prestações materialmente distintas, sendo que uma é o serviço de comunicação consubstanciado na ligação telefônica, e a outra é o serviço de informação, não podendo serem enquadrados como serviço de comunicação propriamente dito, havendo um verdadeiro serviço de consultoria, tributado pelo ISS, o que não se encontra de acordo com a legislação em vigor.

O citado serviço não se enquadra como serviço de consultoria, e sim, é classificado como serviço suplementar e/ou complementar, devendo ser tributado pelo ICMS, sendo enquadrado como serviço de comunicação propriamente dito, ocorrendo uma troca de mensagens entre dois pontos distintos.

Ora, nos casos em exame, claro está que não há um serviço puro e simples de consultoria já que o usuário não tem como realizar a aquisição do que chama a Impugnante de “consultoria”, sem que haja a transmissão de informação promovida pela operadora do serviço de telecomunicação, ou seja, nada mais é do que uma parcela dos serviços de comunicação prestados onerosamente por ela própria. Não há dúvida de que o sucesso da comunicação telefônica depende do acesso ao código de assinantes e, assim, o serviço de informação do código de assinante é, inequivocamente, atividade indispensável e inseparável da comunicação telefônica.

Aliás, é bom que se diga que, em nenhum “*folder*”, ou “*site*” ou portfólio de serviços da Impugnante o serviço de “informação 102” é apresentado como serviço de consultoria, o que vem contrariar as alegações apresentadas.

No caso do “Serviço de Informação 102” ele possibilita a identificação de números da lista telefônica de clientes constantes do cadastro da operadora. Trata-se de serviço de informação de código de acesso de assinante, de serviço de telecomunicação cobrado de seu usuário e constante na NFST – Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação e, que está regulado pelo Anexo à Resolução n.º 357 da ANATEL de 15 de março de 2004.

Nessa linha de entendimento é que se consolidaram as decisões prevalentes emanadas do Conselho de Fazenda Estadual (CONSEF) do Estado da Bahia ao edificarem o juízo assente de que o serviço de Auxílio à Lista integra o campo de incidência do ICMS, conforme Acórdãos CJF N.º 0197-12/03, CJF N.º 0217-11/04, CJF N.º 0455-11/04, CJF N.º 0160-12/06, CJF N.º 0191-12/07 e CJF N.º 0316-11/07 e nos acórdãos aqui transcritos:

ESTADO DA BAHIA SECRETARIA DE FAZENDA
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ACÓRDÃO CJF Nº 0418-12/13 1

PROCESSO - A. I. Nº 269135.0009/11-5

RECORRENTE - TIM NORDESTE S/A.

RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JF Nº 0017-01/12

ORIGEM - IFEP SERVIÇOS

INTERNET - 26/12/2013

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0418-12/13

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS ESCRITURADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. AUXÍLIO À LISTA-102. O ICMS INCIDE SOBRE A COMUNICAÇÃO PRÓPRIAMENTE DITA E TAMBÉM SOBRE OS SERVIÇOS COMPLEMENTARES, SUPLEMENTARES E FACILIDADES ADICIONAIS, CONFORME PREVISTO NO CONVÊNIO 69/98. OS SERVIÇOS DE COMUNICAÇÃO TRIBUTÁVEIS PELO ICMS SÃO AQUELES QUE PERMITEM QUE A MENSAGEM TRANSMITIDA PELO EMISSOR SEJA RECEBIDA E COMPREENDIDA PELO RECEPTOR. OCORRENDO ESSE PROCESSO E SENDO ELE ONEROSO, O ICMS É DEVIDO PELO PRESTADOR DO SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO. INFRAÇÃO SUBSISTENTE. REJEITADA A ALEGAÇÃO DE NULIDADE POR ILEGITIMIDADE PASSIVA. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO NÃO PROVIDO. DECISÃO UNÂNIME.”

(...)

“PROCESSO - A. I. Nº 281081.0003/09-0

RECORRENTE - TELEMAR NORTE LESTE S/A. (OI)

RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL

RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF Nº 0027-02/10

ORIGEM - IFEP SERVIÇOS

INTERNET - 20/11/2013

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0327-11/13

EMENTA: ICMS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO. SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS REGISTRADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. AUXÍLIO À LISTA-102. A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÃO TAMBÉM OCORRE NA DISPONIBILIZAÇÃO DE APARELHOS E NO CONJUNTO DE ATIVIDADES RELACIONADAS, COMO FACILIDADES E SERVIÇOS EVENTUAIS OU COMPLEMENTARES (DISQUE TURISMO, IDENTIFICAÇÃO DE CHAMADAS, CHAMADAS EM

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

ESPERA, INFORMAÇÕES 102, HORA PROGRAMADA, MONTAGEM, INSTALAÇÃO E CONFIGURAÇÃO DE APARELHOS). REJEITADA A PREJUDICIAL DE DECADÊNCIA. MANTIDA A DECISÃO RECORRIDA.

O reconhecimento desse serviço como de telecomunicação e sua consequente exclusão do campo de incidência do ISS também pode ser apreciado em decisão do Egrégio 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
MUNICÍPIO 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.

E, do voto da Exma. Relatora Des.^a Maria Isabel de Azevedo Souza (PRESIDENTE E RELATORA) 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.

Cabe lembrar que o Conselho de Contribuintes já decidiu pela incidência do ICMS no referido serviço de telecomunicações como se pode ver dos diversos acórdãos destacados anteriormente.

A Fiscalização também discorda da alegação da Impugnante de que esse serviço é serviço de valor adicionado, porque não teria como objetivo intermediar a

troca de mensagens entre dois pontos. Ora, no caso desse serviço, a ocorrência de troca de mensagens entre dois pontos (usuário e prestadora dos serviços), com o fornecimento do meio pelo qual ela será prestada (ligação telefônica), além de inclusão na fatura do usuário do preço daquele serviço.

No que tange ao “Serviço de Informação 102” também alega a Autuada 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.

Ora, o “Serviço de Informação 102”, conforme a regulamentação em vigor, somente será oneroso para os usuários que solicitaram e receberam a lista telefônica obrigatória gratuita impressa (a lista de assinantes) e não a lista comercial de páginas amarelas. E, no caso dos autos, como se viu acima, uma vez que o serviço foi cobrado pela Impugnante do usuário/assinante que discou para o serviço de informações, deve ser tributado pelo ICMS, e não, pelo ISS.

Por outro, 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 pela Fiscalização, a esse título, foram onerosas e encontram-se comprovadas nos autos.

Aliás, das determinações da Prática da Telebrás 415-200-154, de 09/11/90, vê-se, de forma clara, que o “serviço de auxílio à lista” é um serviço básico telefônico e que, deverá ser gratuito apenas nos casos mencionados no § 1º, do art. 13, da Resolução nº 357/04, editada pela ANATEL, também trazida aos autos pela Impugnante.

Evidente a contradição da Defesa que afirma que “não sendo onerosa, a prestação do serviço de comunicação não se sujeita ao ICMS”, mas que cobra de seus usuários esta prestação de serviço de comunicação, sem o destaque do ICMS devido, originando, assim, a cobrança do imposto neste Auto de Infração.

Aliás, tão público é esse fato que a Impugnante foi acionada judicialmente pelo Ministério Público Federal, tendo sido decidido no Proc. 2012.02.01.001500-9 que ela não pode cobrar por esse serviço até distribuir gratuitamente listas telefônicas, como se vê:

A Oi não pode cobrar por uso do 102 até distribuir gratuitamente listas telefônicas

A operadora de telefonia Oi não pode cobrar pelo acesso ao serviço de auxílio à lista, fornecido pelo número 102, até que a empresa distribua listas telefônicas gratuitamente a todos os assinantes. A ordem é do juiz federal convocado José Arthur Diniz Borges, que deferiu liminar pedida pelo Ministério Público Federal (MPF). O órgão ajuizara ação na Justiça Federal do Rio de Janeiro contra a Telemar Norte Leste S/A. Em seus argumentos, o MPF lembrou que a Resolução 439 de 2006, da Agência Nacional de

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Telecomunicações (Anatel), obriga as operadoras a distribuir listas sem ônus para os consumidores. A primeira instância negou o pedido de liminar e, por conta disso, o MPF apresentou agravo de instrumento no TRF2. O mérito da ação ainda será julgado pelo primeiro grau da Justiça Federal.

Na liminar, José Arthur Diniz Borges destaca que além da resolução da Anatel, a Lei 9.472, de 1997, estabelece que "é obrigatório e gratuito o fornecimento, pela prestadora, de listas telefônicas aos assinantes dos serviços, diretamente ou por meio de terceiros, nos termos em que dispusera a Agência".

Para o magistrado, não é admissível que os usuários sejam cobrados pelo serviço de auxílio à lista enquanto não tiverem recebido o catálogo, sem custo: "Não se pode negar, desta maneira, o pleito formulado no presente agravo de instrumento, uma vez que os consumidores, além de ainda não estarem recebendo a lista impressa, têm que pagar ao se utilizarem dos serviços de auxílio à lista.

Acesso em 29/03/12 ao site http://www.trf2.jus.br/Paginas/Noticia.aspx?Item_Id=1123)

Com relação à resposta dada a consulta feita à Superintendência da Receita Federal, versando sobre a COFINS – Solução de Consulta nº 73/06, quando se entendeu que a receita do serviço “102” não se tratava de serviço de comunicação, é de mediano entendimento que este órgão não tem competência para a definição da matéria tratada nos autos, especialmente quando o tributo em questão pertence à esfera estadual.

Quanto à decisão do STJ sobre a não incidência do ICMS sobre as receitas decorrentes dos serviços de valor adicionado, uma vez mais a Fiscalização insiste em não se tratar de serviço de valor adicionado, além do fato de que a decisão apresentada refere-se a serviço de acesso à internet e não o aqui tratado – “serviço de auxílio à lista”.

No mesmo sentido, é o entendimento do CC/RJ:

SECRETARIA DE ESTADO DA RECEITA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SESSÃO DE 09 DE SETEMBRO DE 2003 TERCEIRA CÂMARA

RECURSO Nº - 20.474 ACÓRDÃO N.º 4.876

I. E. Nº - 81.680.469

RECORRENTE - TELECOMUNICAÇÕES DO RIO DE JANEIRO S/A

RECORRIDA - JUNTA DE REVISÃO FISCAL

RELATOR - CONSELHEIRO RONALD MADEIRA MAIA

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

PARTICIPARAM DO JULGAMENTO OS CONSELHEIROS: RONALD MADEIRA MAIA, IVAN DA SILVA PEREIRA, GELSON DE ARAÚJO GAMA E CARLOS GUIMARÃES DE ALMEIDA FILHO.

ICMS - DÉBITO DE ICMS - NÃO RECOLHIDO

A PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE AUXÍLIO À LISTA TELEFÔNICA CONSTITUI-SE EM PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO TRIBUTÁVEL POSTO QUE, O SERVIÇO PRESTADO PELO CONTRIBUINTE E, POR ELE DENOMINADO CONSULTA 102, INEXISTIRIA SE NÃO HOUVESSE A PRÉ-EXISTÊNCIA DO “SERVIÇO DE TELECOMUNICAÇÕES”, “EX-VI” DO ART. 60 DA LEI Nº 9.472 DE 16 DE JULHO DE 1997. EXIGÊNCIA FISCAL PROCEDENTE.

Saliente-se que o “Serviço de Informação 102” é realmente um serviço de telecomunicação, prestado pela Impugnante, de forma onerosa que, via telefone, por solicitação de qualquer cliente seu, informa o número de telefone de outros clientes. A unicidade da comunicação não pode ser dividida. As prestações de serviços de consulta, disponibilizada via nº 102, inexistem sem o serviço de comunicação!

Em resumo, não se pode trata-lo como mero serviço de consultoria, como pretende a Autuada, por ser um serviço de comunicação, e não serviço de valor adicionado, como já restou demonstrado, estando a tributação pelo ICMS perfeitamente fundamentada na legislação em vigor.

Por outro lado, de acordo com informações obtidas na página da Impugnante na internet, 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. São serviços ***“destinados ao gerenciamento de redes de comunicação de dados, possibilitando o acionamento pró-ativo de fornecedores, mensuração da qualidade do serviço e do nível de disponibilidade da rede”***.

É sabido que a crescente importância das redes de computadores impulsionou os estudos sobre formas de efetuar o gerenciamento de redes de um modo mais eficiente e que, com base neste fato, vem sendo estudado e praticado o gerenciamento pró-ativo de redes. Este novo paradigma visa a identificação de situações que possam levar à degradação dos sistemas de computação antes que elas venham a degradar o funcionamento do sistema e, tentar evitar que tais situações ocorram por meio de ações corretivas.

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. (<http://www.oi.com.br/oi/oi-pra-negocios/grandes-empresas/dados/servico-de-valor-agregado/advanced-services>)

Merece destaque o fato de 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.

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 esse 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 seguinte excerto:

“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-correio 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 aduz 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 Lei Complementar 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 mencionada lei 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.

Insiste que as demais atividades constantes do Auto de Infração não se confundem com os serviços de comunicação e com qualquer outro fato gerador do ICMS. O que não deve prosperar.

Ademais, a Fiscalização não pretende ampliar a base de cálculo do ICMS, mas apenas e, tão somente, apurar a base de cálculo correta à luz da legislação e dos fatos. Os serviços mencionados pela Impugnante neste item (utilização compartilhada de torre, e utilização de sistema Óptico) assim como outros relacionados no Auto de Infração são prestações de serviços de comunicação, e não há nos autos qualquer comprovação de que não o sejam.

De modo diverso, em relação ao serviço denominado de “posto credenciado de serviços”, segundo a descrição na planilha de fls. 77/78, trata-se de “Pagamento de terceiro por intermediação - Comissão por liberação do serviço”. Nesse caso, por se tratar de um pagamento a terceiro que não o usuário do serviço de comunicação, essa parcela deve ser excluída do lançamento.

A Autuada contesta a aplicação da multa isolada ao entendimento de que não se amolda a nenhuma das hipóteses que justificam a sua aplicação.

Afirma que em nenhum momento buscou ocultar as prestações do Fisco, ocorrendo apenas uma divergência no entendimento quanto à incidência do ICMS nas respectivas rubricas.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

E, que todas as notas fiscais, objeto do lançamento, contêm o destaque do ICMS e a alíquota devida sobre a base de cálculo que apurou como hipótese de incidência do ICMS, citando decisões do CC/MG em que a multa isolada foi expurgada do lançamento (PTAs 01.000161738-97 e 01.000180554-76).

A Fiscalização salienta que o art. 54, inciso VI da Lei nº 6.763/75 não exige e nem ao menos vislumbra a ocorrência de vontade de ludibriar o Fisco, bastando tão somente a falta de requisito legal na emissão do documento fiscal.

Prossegue, colacionado excertos doutrinários e decisões do CC/MG em que a penalidade foi aprovada pelas Câmaras de Julgamento, destacando, em especial, o voto do Conselheiro Mauro Galvão no Acórdão nº 20.401/11/1ª.

A legislação, em comento, assim está posta:

Lei nº 6.763/75 (com a alteração da lei nº 20.540/12):

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 ou prestação, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento) do valor da operação ou da prestação, 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,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

quando se tratar de transportador autônomo: 42
(quarenta e duas) UFEMG;

(...)

Esta Câmara de Julgamento filia-se à decisão proferida à unanimidade no Acórdão nº 4.123/13/CE, sob a relatoria do Conselheiro Antônio César Ribeiro, com a seguinte fundamentação:

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.

AS EXIGÊNCIAS REFEREM-SE AO ICMS, À RESPECTIVA MULTA DE REVALIDAÇÃO PREVISTA NO INCISO II DO ART. 56 E À MULTA ISOLADA CAPITULADA NO INCISO VI DO ART. 54 C/C § 4º DO MESMO ARTIGO, TODOS DA LEI Nº 6.763/75, COM REGULAMENTAÇÃO NO ART. 215, INCISO VI, ALÍNEA “F” DO RICMS/02.

EM DECORRÊNCIA DA INSERÇÃO DO § 4º NO 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 EXIGIDO, COM FUNDAMENTO NO ART. 106, INCISO II DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN).

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 RECORRIDA, 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 SEGUINTE:

(...)

VI - POR EMITIR DOCUMENTO COM FALTA DE QUALQUER REQUISITO OU INDICAÇÃO EXIGIDA EM REGULAMENTO OU EMITIRLO COM INDICAÇÕES INSUFICIENTES OU INCORRETAS, BEM COMO IMPRIMIR OU MANDAR IMPRIMIR DOCUMENTO FISCAL EM DESACORDO COM A AUTORIZAÇÃO DA REPARTIÇÃO

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

COMPETENTE - DE 1 (UMA) A 100 (CEM) UFEMGs POR DOCUMENTO.

RICMS/02

ART. 215 - AS MULTAS CALCULADAS COM BASE NA UFEMG, OU NO VALOR DO IMPOSTO NÃO DECLARADO, SÃO:

(...)

VI - POR EMITIR DOCUMENTO COM FALTA DE REQUISITO OU INDICAÇÃO EXIGIDA NESTE REGULAMENTO OU EMITIR-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 RECORRIDA DEIXOU DE OFERECER À TRIBUTAÇÃO PARTE DOS VALORES DOS SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÃO COBRADOS DOS USUÁRIOS DE TELEFONIA POR ASSINATURA, 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 PELO FISCO, 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 RECORRIDA, 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 RECORRIDA TER DEIXADO DE INCLUIR NA BASE DE CÁLCULO, PARCELA DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS, AS QUAIS, SEGUNDO O SEU ENTENDIMENTO, NÃO ESTARIAM SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO.

NESTE CONTEXTO, CABERIA ENTÃO INDAGAR SE A CONDUTA DA RECORRIDA 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 RECORRIDA 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 RECORRIDA 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" DEVE-SE A INTERPRETAÇÃO "ERRÔNEA" DA RECORRIDA, 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

“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:

(...)

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” DESTES INCISOS - 20% (VINTE POR CENTO) DO VALOR DA DIFERENÇA APURADA;

ASSIM, PODE-SE FACILMENTE CONSTATAR QUE A RECORRIDA 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 RECORRIDA, 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.

(GRIFOU-SE).

Em razão da aplicação da Portaria nº 04, de 16/02/01, deu-se prosseguimento ao julgamento anterior realizado em 10/07/14. ACORDA a 3ª Câmara

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 as exigências sobre a rubrica de "Posto Credenciado de Serviços" e, ainda, 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" do RICMS/02, por inaplicável à espécie, nos termos do parecer da Assessoria do CC/MG. Vencido, em parte, o Conselheiro Eduardo de Souza Assis (Relator), que o julgava parcialmente procedente, para excluir, apenas, as exigências sobre a rubrica de "Posto Credenciado de Serviços". Designado relator o Conselheiro Guilherme Henrique Baeta da Costa (Revisor). Participou do julgamento, além dos signatários e do Conselheiro vencido, o Conselheiro Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 16 de julho de 2014.

Fernando Luiz Saldanha
Presidente

Guilherme Henrique Baeta da Costa
Relator designado

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 21.436/14/3ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000207182-66
Impugnação: 40.010135579-21
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 pelo Conselheiro Eduardo de Souza Assis, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

Versa o presente lançamento sobre recolhimento a menor de ICMS, no período de 01/01/09 a 31/12/09, em razão de emissão de notas fiscais de prestação de serviço de comunicação, sem o destaque ou com destaque a menor do ICMS.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no inciso II do art. 56 e Multa Isolada prevista no inciso VI do art. 54, todos da Lei n.º 6.763/75. A penalidade isolada de 42 UFEMG por nota fiscal foi exigida conforme disposto na alínea “f” do inciso VI do art. 215 do RICMS/02.

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

Foi aplicada a penalidade prevista no art. 54, inc. VI da Lei n.º 6.763/75 c/c o art. 215, inc. VI, alínea “f” do RICMS/02, abaixo transcritos, em função do descumprimento de obrigação tributária acessória caracterizada pela falta de destaque e indicação do ICMS nas respectivas notas fiscais, em relação aos serviços objeto da autuação:

Lei n.º 6.763/75

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

(...)

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

RICMS/02

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

(...)

VI - por emitir documento com falta de requisito ou indicação exigida neste Regulamento ou emitilo 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;

Pelo voto de qualidade, julgou-se parcialmente procedente o lançamento para excluir essa multa. Porém, da legislação transcrita, infere-se que a infração será imputada na hipótese dos autos, quando ocorrer a emissão de documento fiscal com:

- 1) falta ou sem a indicação da alíquota do ICMS e/ou sem destaque do imposto devido;
- 2) indicações insuficientes ou incorretas da alíquota do ICMS e do destaque do imposto devido.

O caso concreto apresenta enquadramento nas duas situações dispostas ao deixar de informar no documento fiscal a base de cálculo e a alíquota do ICMS que deveriam nortear o cálculo do imposto devido sobre aqueles produtos relacionados pela Fiscalização.

Com a errônea interpretação sobre a incidência de tributação municipal sobre os serviços prestados, a empresa deixou de indicar na NFST a base de cálculo e a alíquota do ICMS sobre específicas prestações, configurando o devido enquadramento no dispositivo de aplicação da penalidade isolada.

É importante destacar a opção assumida pela Operadora em emitir, usualmente, um único documento fiscal para operações que consideram tributadas pelo ICMS, e outras pelo imposto municipal, causando a divergência na interpretação da legislação apresentada neste julgamento.

Caso a cobrança das prestações tivesse ocorrido com a emissão de documentos distintos, num deles haveria o perfeito enquadramento nas imputações elencadas para a cobrança da multa isolada combatida.

De forma diversa, não deve ser desconsiderada a subsunção do fato à norma na situação enfocada somente pela ocorrência da cobrança dos serviços num único documento. A realidade apresentada demonstra parcialidade na aplicação das normas tributárias na emissão dos documentos fiscais e a correta cobrança das penalidades sobre o montante não levado a tributação estadual.

Com semelhança nos casos de ilusão de ótica, a emissão das notas fiscais com serviços considerados tributados e não tributados pelo ICMS fez por maquiagem a

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

interpretação da pertinência dos atos praticados com as normas de penalização. Ou seja, induziu quem delas tomou ciência a entender que não havia falta de alocação de dados indispensáveis à tributação, ao informar somente metade da base de cálculo devida.

De outra forma, poderia ter interpretado a Fiscalização tratar-se de atribuição de base de cálculo com valor menor do que a prevista na legislação tributária, majorando em 20% (vinte por cento) a diferença encontrada, na forma do art. 55 VII “c” da Lei nº 6.763/75. Isso, caso houvesse algum valor declarado no campo base de cálculo dos documentos fiscais relacionados com os serviços não tributados.

Pelo contrário, a Autuada deixou de informar, de cumprir. Faltou com as obrigações acessórias previstas nos incisos IX, X e IX, art. 143 do Anexo V, RICMS/02, *in verbis*:

Art. 143. A Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações será de tamanho não inferior a 150 X 90mm e conterá as seguintes indicações:

(...)

IX - base de cálculo do ICMS;

X - alíquota aplicável;

XI - valor do ICMS;

Considerando que a emissão da NFST alberga também a sua impressão, ao emitente caberia zelar pelo preenchimento total dos documentos emitidos e, não o fazendo corretamente, arcar com as devidas penalidades, como ocorre nestes autos.

Indevido ao caso, a alegação de eleição errônea do tributo devido e, que por este motivo não teria ocorrido a competente informação que levaria ao destaque relacionado ao ICMS, uma vez não dirimir o cerne da questão que é a clareza e a presteza na composição do documento com relação à imposição tributária.

Na melhor interpretação dos dispositivos da penalização, compete ao aplicador da norma utilizar-se primordialmente da “*ratio legis*”, asseverando que a intenção do legislador não seja desconfigurada por meio de subterfúgios como lançar no documento valores insignificantes tributados pelo ICMS, e outros complementares ao efetivamente cobrado pela prestação de serviço sob o manto da interpretação divergente, maculando os pressupostos constitucionais da distribuição de receitas.

Conforme instrução que pode ser encontrada no Portal Nacional da NFe, <http://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/perguntasFrequentes.aspx?tipoConteudo=YpIbnx7ij6gΞ>, “***A utilização de NF-e como sendo nota fiscal conjugada depende de prévio convênio ou protocolo de cooperação entre a Sefaz e cada prefeitura municipal. Na maior parte dos estados, esses convênios ou protocolos ainda não foram firmados, de modo que o contribuinte que venda mercadorias e preste serviços deverá atualmente, em utilizando a NF-e, emitir dois documentos distintos.***” (grifamos).

Como visto, a análise deve ser individualizada por prestação sob pena de tratamento desigual, qual seja, nos municípios onde não foi assinado o referido convênio ou protocolo para que o ISSQN seja destacado e cobrado no mesmo

documento fiscal do ICMS, a aplicação da penalidade questionada e naqueles onde exista o acordo, a impossibilidade desta apenação.

Reforçando, se o documento fosse emitido somente com os serviços que a Impugnante considerou não tributados pelo ICMS, estaria ele desamparado de qualquer informação relativa às exigências legais, no ato da sua emissão e, conseqüentemente, seria submetido ao mesmo crivo da penalidade isolada capitulada pela Fiscalização.

Portanto, em que pese correntes contrárias, à imputação da penalidade isolada imposta a presente autuação encontra-se correta, por demonstrar interação com o ato praticado e com a previsão punitiva instituída na norma.

Sala das Sessões, 16 de julho de 2014.

**Eduardo de Souza Assis
Conselheiro**