

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.881/10/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000159098-22
Impugnação: 40.010123781-86
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.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre a falta de recolhimento de ICMS, no período entre janeiro e dezembro de 2004, decorrente da não tributação de diversos itens relativos à prestação onerosa de serviço de comunicação.

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

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 106/115, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 202/256.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 260/270, opina pela procedência do lançamento.

A 2ª Câmara de Julgamento determina a remessa dos autos à Advocacia Geral do Estado (AGE), nos termos do art. 105 do RPTA, conforme fls. 272. A AGE, em ofício de fls. 274/278, sugere o prosseguimento regular do processo administrativo no que tange à matéria não levada à juízo pela Impugnante.

A 2ª Câmara de Julgamento determina a realização de diligência de fls. 281, que resulta na manifestação do Fisco e desmembramento das exigências fiscais, conforme fls. 283/292.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Aberta vista para a Impugnante que não se manifesta.

A Assessoria do CC/MG ratifica seu entendimento anterior (fls. 296/297).

DECISÃO

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:

Art. 5º - O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º - O imposto incide sobre:

(...)

8) a prestação onerosa de serviço de comunicação de qualquer natureza, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação;

A Impugnante defende a não incidência do ICMS, argumentando que nos itens discriminados pelo Fisco não há ocorrência do serviço de comunicação. Para construir sua linha de defesa, agrega-os em três grandes grupos, a saber:

- a) operações de aluguel de bens móveis;
- b) serviços administrativos (transferência de assinatura, instalação, escolha de número, etc.);
- c) serviços de valor adicionado (disque turismo, serviço de informação 102, hora programada).

Saliente-se que a Impugnante ingressou com mandado de segurança, conforme fls. 274/278, questionando o disposto no Convênio ICMS nº 69/98, no que se refere à previsão de incidência do imposto estadual sobre as atividades relacionadas em sua Cláusula primeira.

Diante disso, e tendo em vista o disposto no art. 105 do RPTA, o Fisco procedeu ao desmembramento das exigências do presente feito fiscal, às fls. 283/292, de modo a segregar a matéria levada a juízo pela Impugnante, remanescendo no PTA em epígrafe as seguintes rubricas, segundo o parecer da Assessoria deste Conselho, de fls. 296/297: aluguel de modem, aluguel de equipamentos, locação de fax, PABX Virt.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Red., aluguel de roteador, rede virtual integrada - RVI, serviço de informação 102 e serviços de suporte às prestações de serviço - TC CPE Solution, entre outras.

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 fática (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", arremata:

Base imponible é uma perspectiva mensurável 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 imponible é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência. É, portanto, uma grandeza insita 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 extrai 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:

(...)

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:

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:

(...)

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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* deste artigo 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 precípua 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 debeat* 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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

porque esta escolha procedeu-se dentre os múltiplos elementos da hipótese de incidência, a base de cálculo é o núcleo da hipótese de incidência que estrutura a regra jurídica de tributação. [BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário, 2ª ed., 1972, Saraiva, p. 343]

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.

No que tange às alíquotas aplicadas pelo Fisco, ressalte-se que foram corretamente estipuladas, tendo em vista a análise de cada item elencado, de modo a exigir a alíquota de 25% (vinte e cinco por cento) sobre aqueles que foram cobrados do tomador em razão da prestação de serviço de comunicação na modalidade telefonia, conforme previsão da alínea "a", inciso I, art. 42 do RICMS/02, vigente ao tempo da ocorrência do respectivo fato gerador.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CCMG, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora) que excluía as parcelas relativas à locação de equipamentos. Pela Impugnante, sustentou oralmente a Dra. Patrícia Dantas Gaia e, pela Fazenda Pública Estadual, a Dra. Gleide Lara Meirelles Santana. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Manoel Nazareno Procópio de Moura Júnior e Carlos Alberto Moreira Alves.

Sala das Sessões, 03 de agosto de 2010.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Revisora

Ricardo Wagner Lucas Cardoso
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	18.881/10/2ª	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.000159098-22	
Impugnação:	40.010123781-86	
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	

Voto proferido pela Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão, nos termos do art. 53 do Regimento Interno do CC/MG.

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

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de recolhimento a menor do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2004, em face de que a ora Impugnante, prestadora de serviço de comunicação, teria deixado de oferecer à tributação do ICMS diversos serviços de comunicação/telecomunicação.

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

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

A delimitação do termo '*comunicação*', núcleo da hipótese de incidência do imposto ora exigido, é fator precedente a qualquer análise do tema.

Lê-se, no Dicionário Houaiss, que comunicação é:

"ato ou efeito de comunicar(-se); 1. ação de transmitir uma mensagem e, eventualmente, receber outra mensagem como resposta; 1.1 processo que envolve a transmissão e a recepção de mensagens entre uma fonte emissora e um destinatário receptor, no qual as informações, transmitidas por intermédio de recursos físicos (fala, audição, visão etc.) ou de aparelhos e dispositivos técnicos, são codificadas na fonte e decodificadas no destino com o uso de sistemas convencionados de signos ou símbolos sonoros, escritos, iconográficos, gestuais etc.; 2. a informação transmitida; seu conteúdo (...)"

No mesmo reconhecido dicionário temos o seguinte conceito para telecomunicações:

"1. designação genérica das comunicações a longa distância que abrange a transmissão, emissão ou

recepção de sinais, sons ou mensagens por fio, rádio, eletricidade, meios ópticos, ou qualquer outro processo eletromagnético; *telecomunicações* 2. a totalidade dos meios técnicos de comunicação, comunicações".

O conceito de comunicação, para fins de ICMS, foi restringido pela Constituição Federal. Não foi erigida em fato gerador a comunicação em si mesma considerada, mas a prestação onerosa do serviço de comunicação.

E, além da necessária valoração econômica, é objeto do imposto tão-somente a comunicação interativa, (bi ou poli) direcional, o que exclui todas as formas unidirecionais de mensagens, como jornais, rádio ou televisão.

Este requisito é enfatizado pelo ilustre jurista Hugo de Brito Machado:

"(...) a atividade de radiodifusão não se pode incluir no conceito jurídico de comunicação. Enquanto esta estabelece uma ligação entre quem comunica e o destinatário da comunicação, aquela consiste na expedição de mensagem a destinatários diversos, não identificados. Consiste na difusão da mensagem e não no envio desta a destinatário certo e determinado" (O ICMS e a radiodifusão, in *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 23, 1997, São Paulo).

A lição é complementada por Vera Maria Nusdeo Lopes: "*comunicação é a resposta discriminativa de um organismo a um estímulo. A mensagem que não tem resposta não é comunicação*" (O direito à informação e as concessões de rádio e televisão).

Roque Antônio Carrazza sintetiza, com habitual maestria, as hipóteses em que se terá a tributação do processo comunicativo:

"Note-se que o ICMS não incide sobre a comunicação propriamente dita, mas sobre a 'relação comunicativa', isto é, a atividade, em caráter negocial, de alguém fornecer, a terceiro, condições materiais para que a comunicação ocorra. Mas não apenas isso: é mister, ainda, que a mensagem seja captada pelo destinatário (fruidor) do serviço.

Isto é feito mediante a instalação de microfones, caixas de som, telefones, rádio-transmissores, centrais, terminais, linhas de transmissão, satélites etc.. Tudo, enfim, que faz parte da infra-estrutura mecânica necessária à comunicação.

Noutras palavras, o serviço de comunicação tributável por meio de ICMS exige, preliminarmente, a colocação, à disposição do usuário, dos meios e modos necessários à transmissão e recepção de imagens. E depois, é claro, que a comunicação se complete (ou, pelo menos, que esteja potencialmente apta a completar-se) porque, afinal, o que se tributa, no caso, não é a simples contratação do serviço. De fato, o ICMS

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sobre serviços de comunicação – como, de resto, qualquer imposto que nasce da prestação de serviços (v.g., o ISS) – só incide depois de concreta (real, efetiva) prestação do serviço" (ICMS, São Paulo: Malheiros, 2000, p. 132-133).

A exigência do imposto sobre os serviços de comunicação decorre, como não poderia deixar de ser, da Constituição Federal, art. 155, inciso II, *in verbis*:

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

.....
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.
....."

Por delegação da Carta Constitucional, coube à Lei Complementar n.º 87/96 detalhar o comando transcrito, delineando a hipótese de incidência:

"Art. 2º - O imposto incide sobre:

.....
III - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.
....."

No âmbito estadual, a incidência do imposto sobre os serviços de comunicação encontra guarida na Lei n.º 6.763/75.

Os seus limites podem ser percebidos tanto na definição do fato gerador, como na fixação do momento de sua ocorrência:

"Art. 5º- O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS - tem como fato gerador as operações relativas à circulação de mercadorias e às prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

§ 1º- O imposto incide sobre:

.....
8) a prestação onerosa de serviço de comunicação de qualquer natureza, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação
....."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

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

De forma genérica, o art. 13 da citada lei firmou a base de cálculo do ICMS-comunicação:

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

.....
VII - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço
....."

§ 2º - Integram a base de cálculo do imposto:

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

Este patamar foi ampliado através do Convênio ICMS n.º 69/98, sob o argumento de que era necessária a uniformização dos procedimentos tributários relativamente a estes serviços.

O comando constante do mencionado Convênio ICMS n.º 69/98 foi inserido nas normas regulamentares do Estado de Minas Gerais, pelo do Decreto n.º 39.836/98, que alterou a redação do § 4º do art. 44 do Regulamento do ICMS então vigente e assim dispôs:

"Art. 44 - Ressalvadas outras hipóteses previstas neste Regulamento e nos Anexos IV e XI, a base de cálculo do imposto é:

.....
X - na geração, emissão, transmissão ou retransmissão, repetição, ampliação ou recepção de comunicação de qualquer natureza, por qualquer processo, ainda que iniciada ou prestada no exterior, observado o disposto no § 4º, o preço do serviço, ou, nas prestações sem preço determinado, o valor usual ou corrente, assim entendido o praticado na praça do prestador do serviço, ou, na sua falta, o constante de tabelas baixadas pelos órgãos competentes.
....."

.....
§ 4º - Na hipótese do inciso X, incluem-se também na base de cálculo do imposto, quando for o caso, os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação, habilitação, disponibilidade, assinatura e utilização dos serviços, bem como de serviços suplementares e facilidades adicionais que otimizem ou agilizem o processo de comunicação, independentemente da denominação que lhes seja dada.
....."

Embora a alínea X do dispositivo acima transcrito fale na incidência do imposto sobre a "geração, emissão, transmissão ou retransmissão, repetição, ampliação ou recepção", o § 4º acrescenta outros serviços à base sobre a qual será quantificado. Ao fazê-lo, no entanto, usa termos genéricos, não especificando exatamente o que ou quais são estes 'serviços ou facilidades'.

A interpretação deste dispositivo, portanto, há de ser feita de forma a manter o enquadramento constitucional do dispositivo - interpretação conforme à Constituição, o que, vale ressaltar, difere da declaração (total ou parcial) de inconstitucionalidade de uma norma.

Nas palavras de Gilmar Ferreira Mendes, "oportunidade para interpretação conforme a Constituição existe sempre que determinada disposição legal oferece diferentes possibilidades de interpretação, sendo algumas delas incompatíveis com a própria Constituição" (Jurisdição Constitucional, São Paulo, Saraiva, 1996, p. 222). Assim, dada a presunção de constitucionalidade das normas, deve prevalecer a interpretação constitucional.

No mesmo sentido a manifestação do Ministro Moreira Alves na Rp. nº 1.417: "a interpretação da norma sujeita a controle deve partir de uma hipótese de trabalho, a chamada presunção de constitucionalidade, da qual se extrai que, entre dois entendimentos possíveis do preceito impugnado, deve prevalecer o que seja conforme à Constituição" (RTJ 126/53).

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

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

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

II- a aplicação de equidade.”

Consideradas as premissas postas, não são passíveis de tributação pelo imposto estadual os itens relativos a locação de equipamentos.

No que tange a estes itens não há qualquer dificuldade, pois o comando excludente está expresso no art. 5º do Regulamento mineiro do ICMS, *in verbis*:

“Art. 5º - O imposto não incide sobre:

.....
XIII - a saída de bem em decorrência de comodato, locação ou arrendamento mercantil, observado o disposto no § 6º deste artigo;

.....”

Assim, nenhuma empresa que tenha por atividade o aluguel de aparelhos ou equipamentos sofrerá a incidência do ICMS.

O fato de a Impugnante ser uma prestadora de serviços de telecomunicação não altera a natureza jurídica da atividade e não autoriza ao Fisco impor-lhe este ônus.

A exigência viola o princípio da isonomia insculpido no art. 5º, inciso I, e, mais especificamente, no art. 150, inciso II da Constituição Federal de 1988.

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

Pimenta Bueno, com propriedade, sentencia:

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

Mas, a prevalecer a tese do Fisco, restaria violado também o princípio da especificação conceitual (ou tipicidade cerrada).

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

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Carta Magna, ao adotar a discriminação rígida de competência tributária, torna inviável que o legislador infraconstitucional ou o próprio intérprete venham a manipular conceitos por ela utilizados, consagrando, assim, o pensamento conceitual no Direito Tributário, pelo que o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou sobre a desnecessidade do art. 110 do Código Tributário Nacional, que estatui que *"A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias"*, uma vez que tal dispositivo constitui apenas uma interpretação do que já encontra-se expresso pelos principais princípios e limitações constitucionais do poder de tributar.

Diante disso, julgo parcialmente procedente o lançamento para excluir do crédito tributário as parcelas relativas à locação de equipamentos.

Sala das Sessões, 03/08/10.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**