

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 3.592/10/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000162653-92  
Recursos de Revisão: 40.060127162-21 e 40.060127667-09  
Recorrente: TIM Nordeste S/A  
IE: 062795318.00-05  
2ª Câmara de Julgamento  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
TIM Nordeste S/A  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outros  
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-1

***EMENTA***

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO – FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.** Constatada a falta de recolhimento do ICMS, em face da não tributação de diversos serviços de comunicação e telecomunicação utilizando-se indevidamente do benefício da isenção e da não incidência. Procedimento fiscal respaldado nos arts. 5º, § 1º, item 9; 6º, inciso XIII; 13, incisos VII e XI, todos da Lei nº 6.763/75 e arts. 15, inciso XIII; 44, inciso X; 50, inciso II, § 4º e 55, § 4º, inciso XVII, todos do RICMS/02. Exigências de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e Multa Isolada capitulada no art. 54, inciso VI, ambos da Lei nº 6.763/75 c/c o art. 215, inciso VI, alínea “f” do RICMS/02. Restabelecimento das exigências relativas às rubricas habilitação/adesão (assinatura) e locação/aluguel de equipamentos, modificando, em parte, a decisão da câmara *a quo*.

**Recursos conhecidos. Decisões unânimes. Recurso nº 40.060127162-21 não provido. Decisão por maioria de votos. Recurso nº 40.060127667-09 parcialmente provido. Decisão pelo voto de qualidade.**

***RELATÓRIO***

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

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

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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

A decisão consubstanciada no Acórdão n.º 18.681/10/2ª, pelo voto de qualidade, excluiu as exigências fiscais relativas às rubricas, desligamento, suspensão, habilitação, adesão e locação.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído, o Recurso de Revisão de fls. 350/356, pleiteando a aplicação do disposto no § 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional – CTN.

Presente nos autos, também, o Recurso de Revisão interposto de ofício pela 2ª Câmara de Julgamento, por se tratar de decisão contrária à Fazenda Pública tomada pelo voto de qualidade.

---

### **DECISÃO**

#### **Da Preliminar**

Superada, de plano, as condições de admissibilidade capituladas no art. 163, I do RPTA/MG, aprovado pelo Decreto n.º 44.747/08, uma vez que a decisão recorrida foi tomada pelo voto de qualidade, revelam-se cabíveis os Recursos de Revisão interpostos.

#### **Do Mérito**

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

#### **Do Recurso de Revisão da Contribuinte**

Pretende a Recorrente a aplicação do disposto no § 4º do art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN, de modo a caracterizar a decadência para parcela do crédito tributário relativo ao exercício de 2004.

Conforme estabelece o mencionado dispositivo, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos contados da ocorrência do fato gerador, e expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário.

Constitui regra geral, no entanto, que ao lançamento de ofício aplica-se o prazo decadencial de cinco anos e a forma de contagem fixada no art. 173, I do CTN.

Sobre o tema, o Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais, em decisão de 15/03/07, confirmou tal posição, em acórdão assim ementado (no que interessa ao caso em tela):

DIREITO TRIBUTÁRIO. PRAZO DECADENCIAL. CONVÊNIO 69/1998. ICMS/COMUNICAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ILEGALIDADE. CDA. PRESUNÇÃO RELATIVA DE CERTEZA E LIQUIDEZ. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. EXECUÇÃO EMBARGADA. ART. 20, § 4.º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO HAVENDO PAGAMENTO DO TRIBUTO OU NÃO CARACTERIZANDO A HIPÓTESE DE HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA PELA FAZENDA PÚBLICA DO LANÇAMENTO, NÃO SE APLICA O DISPOSTO NO ART. 150, § 4º, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL EM RELAÇÃO À DECADÊNCIA. INCIDE, NESTA SITUAÇÃO, A REGRA GERAL ESTABELECIDADA PELO ART. 173, INC. I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, CONFORME A JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (...). TJMG – PROC. N.º 1.0024.05.692077-0/001(1); RELATORA DESEMBARGADORA MARIA ELZA; PUB. 30/03/2007.

Naquela decisão, ao analisar exigência sobre serviço preparatório (de comunicação) não levado à tributação pelo ICMS (tributado pelo ISS), em que o contribuinte recolheu o saldo devedor mensal apurado, tal e qual a situação ora em análise, entenderam os ilustres julgadores que não havendo o pagamento sobre aquela parcela, não há que se falar em homologação, mas sim em lançamento de ofício, ensejando aplicação da norma do art. 173, I do CTN.

Na mesma toada decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça ao apreciar o Recurso Especial nº 448.416-SP, sob a relatoria do Ministro Otávio Noronha, cuja ementa assim expressa:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ARTS. 150, § 4º, E 173, I, DO CTN.

1. NA HIPÓTESE EM QUE O RECOLHIMENTO DOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO OCORRE EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO APLICÁVEL E, POR CONSEQUENTE, PROCEDE-SE AO LANÇAMENTO DE OFÍCIO (CTN, ART. 149), O PRAZO DECADENCIAL DE 5 (CINCO) ANOS, NOS TERMOS DO ART. 173, I, DO CTN, TEM INÍCIO NO PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE ESSE LANÇAMENTO (DE OFÍCIO) PODERIA HAVER SIDO REALIZADO.

Aspecto interessante a anotar refere-se à fundamentação do *decisum*. Após abordar as hipóteses vinculadas ao §4º do art. 150, o ilustrado relator assim se posicionou:

Outra hipótese, entretanto, é aquela em que o sujeito passivo não cumpre, ou cumpre de modo diverso, com suas obrigações. Assim ocorrendo, a atividade a ser praticada pelo fisco não poderá ser caracterizada como mera homologação, já que esta pressupõe a existência das providências adotadas pelo contribuinte passíveis de confirmação pela autoridade administrativa. Nesse caso, cabe ao fisco, na forma estabelecida pelo art. 149 do CTN, proceder ao lançamento de ofício, que é executado também

nos casos de omissão ou inexatidão do sujeito passivo no cumprimento dos deveres que lhe foram legalmente atribuídos. Com efeito, em tais casos, não há o que se homologar.

Dessa forma, o prazo para a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 2004 somente expirou em 31/12/09, conforme disposto no inciso I do mencionado art. 173, não ocorrendo a decadência relativamente ao crédito tributário exigido, uma vez que a Recorrente foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 28 de outubro de 2009.

Desta forma, nega-se provimento ao Recurso.

Registre-se, por oportuno, que o recurso avariado pela Contribuinte versou exclusivamente sobre o tema decadência. Assim, não cabe nesta fase qualquer análise em favor da Recorrente que envolva o mérito do lançamento, bem como sobre a aplicação da penalidade por descumprimento de obrigação acessória, sob pena de se caracterizar o *reformatio in pejus*.

#### **Do Recurso de Revisão Interposto de Ofício pela 2ª Câmara de Julgamento**

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

A Egrégia 2ª Câmara de Julgamento decidiu pela exclusão das exigências fiscais relativas às rubricas: desligamento, suspensão, habilitação, adesão e locação.

O cerne da questão consiste em enquadrar os serviços prestados pela Contribuinte (objeto da presente autuação) como sendo tributáveis pelo ICMS, como pretende o Fisco, ou não tributáveis, como sustentado pela Recorrida (TIM Nordeste S/A).

A base de cálculo relativa à prestação de serviço de comunicação se constitui do preço do serviço como definido pelo inciso VII do art. 13 da Lei n.º 6.763/75, estando nele compreendidos todos os valores cobrados do usuário, tomador do serviço, pelo prestador, em função da prestação.

Nesse sentido, firmou-se o Convênio ICMS 68/98, com o intuito de esclarecer o contribuinte e uniformizar os procedimentos fiscais relativamente às prestações de serviços de comunicação, face à disposição contida no art. 2º, inciso II da Lei Complementar n.º 87/96 que determina que o ICMS incide nas prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza.

O referido convênio foi firmado obedecendo rigorosamente a Constituição Federal e a Lei Complementar, implementado pelo Estado de Minas Gerais, por meio do Decreto n.º 39.836/98 (que alterou a redação do § 4º, do art. 44 do RICMS/96), estabelecendo como integrantes da base da cálculo do ICMS, relativamente à prestação de serviço de comunicação, “os valores cobrados a título de acesso, adesão, ativação,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

*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”.*

Assim, todas as parcelas cobradas pelo prestador de serviço de comunicação em função de sua atividade, sejam preparatórias, sejam auxiliares, sejam acessórias, serão sempre aderentes à prestação de serviço que ele se propõe a realizar, que se constitui em atividade fim, e serão todas levadas a compor a base calculada, em cada caso concreto, para efeito de apuração do preço do serviço, base de cálculo do ICMS nessa prestação.

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

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

Os serviços são colocados à disposição do usuário, que detém a concessão, os equipamentos e os meios necessários à realização dos mesmos, restando claro que a Contribuinte 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.

No mesmo sentido, os serviços disponibilizados pela Contribuinte para interligar seus clientes, por intermédio de seus equipamentos, à rede pública de telecomunicações, fornecendo as condições materiais (meio) para que a comunicação se efetive, são serviços de comunicação, porquanto dizem respeito a uma relação comercial onerosa entre ela e o usuário (cliente), tratando-se, pois, de um fato imponível na relação jurídico-tributária, no campo de incidência do ICMS.

Neste contexto se insere, inclusive, as rubricas denominadas de habilitação/adesão, equiparadas nesta decisão às assinaturas na contratação dos serviços. Neste caso, conforme bem manifestou o Fisco às fls. 308, tais itens são indispensáveis à prestação dos serviços pela operadora, não se justificando a cobrança em separado, aplicando-se ao caso o disposto no § 4º do art. 43 do RICMS/02.

De modo diverso, as rubricas relativas a desligamento e suspensão, não devem ser acrescidas à base de cálculo, pois se caracterizam como verdadeira antítese da comunicação, quando se suspende, temporária ou definitivamente, a prestação de serviço de comunicação.

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, quanto ao Recurso Nº 40.060127162-21, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso. Vencido

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

o Conselheiro Sauro Henrique de Almeida (Revisor) que lhe dava provimento nos termos do voto vencido de fls.340/346. Quanto ao Recurso Nº 40.060127667-09, em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso para restabelecer as exigências fiscais relativas às rubricas habilitação/adesão (assinatura) e locação/aluguel de equipamentos. Vencidos, em parte, os Conselheiros Sauro Henrique de Almeida (Revisor), André Barros de Moura e Luciana Mundim de Mattos Paixão, que lhe negavam provimento os termos da decisão recorrida. Vencida, também, em parte, a Conselheira Maria de Lourdes Medeiros (Relatora), que lhe dava provimento. Designado Relator o Conselheiro Roberto Nogueira Lima. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Célio Lopes Kalume. Assistiu ao julgamento, a Dra. Anita Carmela Militão Pascali.

**Sala das Sessões, 06 de agosto de 2010.**

**Mauro Heleno Galvão**  
Presidente

**Roberto Nogueira Lima**  
Relator/Designado

**CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS**

Acórdão: 3.592/10/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000162653-92  
Recurso de Revisão: 40.060127162-21, 40.060127667-09  
Recorrente: Tim Nordeste S/A  
IE: 062795318.00-05  
2ª Câmara de Julgamento  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: Sacha Calmon Navarro Coêlho/Outro(s)  
Origem: DF/Belo Horizonte - DF/BH-1

---

Voto proferido pela Conselheira Maria de Lourdes Medeiros, 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, extraídos da bem posta manifestação Fiscal de fls. 303/316.

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

Decidiu a 2ª Câmara de Julgamento deste conselho, em sessão realizada no dia 30 de março de 2010, pelo voto de qualidade, em julgar parcialmente procedente o lançamento para excluir as exigências relativas às rubricas “desligamento”, “suspensão”, “habilitação”, “adesão” e “locação”.

A Câmara Especial deste Conselho decidiu, em relação ao Recurso nº 40.060127667-09, interposto de ofício pela Câmara *a quo*, nos termos do art. 163, § 2º do RPTA, pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso para restabelecer as exigências fiscais relativas às rubricas “habilitação/adesão” (assinatura) e “locação/aluguel de equipamentos”.

Todavia, depreende-se da análise dos documentos que compõem os autos, tratar-se de serviços de comunicação/telecomunicação os itens chamados de serviços suplementares ou acessórios, representados por bloqueio de chamadas, desligamento provisório, suspensão temporária, identificador de chamadas e aluguel ou locação de equipamentos, posto que estão compreendidos e estritamente vinculados aos demais serviços de comunicação/telecomunicação postos à disposição dos usuários clientes,

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

sendo eles disponibilizados pela Contribuinte em um único instrumento de contrato, conhecido no mercado como venda de pacotes de serviços ou planos de serviços.

Pode-se inferir que todos os itens ou rubricas que compõem o trabalho fiscal, a pretexto de quaisquer denominações que lhes sejam dadas (principais ou acessórios), por si só, perfazem, modificam ou complementam a totalidade dos serviços de comunicação, não carecendo nenhum deles de uma análise simplista, unitária e isolada, mesmo porque todos esses serviços, (principais ou não) são comercializados e disponibilizados ao cliente por meio de um único instrumento ou pacote de serviços.

Deste modo, voto pelo restabelecimento das exigências excluídas pela Câmara *a quo* relacionadas aos serviços suplementares relacionados às fls. 28/29.

**Sala das Sessões, 06 de agosto de 2010.**

**Maria de Lourdes Medeiros  
Conselheira**