

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

Acórdão: 3.342/08/CE Rito: Ordinário  
PTA/AI: 01.000144058-47  
Recurso de Revisão: 40.060120249-40  
Recorrente: Telemar Norte Leste SA  
IE: 062149964.00-47  
Recorrida: Fazenda Pública Estadual  
Proc. S. Passivo: André Mendes Moreira/Outro(s)  
Origem: DF/BH-3

**EMENTA**

**PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE COMUNICAÇÃO - FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS.** Constatou-se que a Autuada recolheu ICMS a menor em razão da não tributação de diversos serviços de comunicação, inclusive atinentes a cartões indutivos e ligações internacionais. Acolhimento parcial das razões da Impugnante conforme reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco e, ainda, para excluir as exigências relativas aos itens estudo de viabilidade técnica, elaboração de projetos e orçamentos, bem como, adotar como base de cálculo para tributação pelo ICMS sobre os serviços “900” (0900) o percentual de 15% (quinze por cento) sobre os valores dos serviços apurados pelo Fisco. Recurso de Revisão conhecido à unanimidade e não provido pelo voto de qualidade.

**RELATÓRIO**

A autuação versa sobre recolhimento a menor do ICMS, apurado mediante recomposição da conta gráfica, relativo às prestações de serviços de comunicação realizadas no exercício de 1998 em decorrência da empresa:

- 1) ter deixado de oferecer à tributação do ICMS diversos serviços de comunicação arrolados nos Anexos 3 e 4 do AI;
- 2) ter oferecido à tributação do ICMS valores menores que os efetivamente pagos pelo usuário final dos serviços de comunicação, referente a saída de cartões indutivos destinados a distribuidores para fornecimento a usuário final com destaque do imposto inferior ao valor tarifário vigente à época (Anexo 5 do AI).

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procuradores regularmente constituídos, Impugnação às fls. 749 a 776, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 1066 a 1097.

O pedido de prova pericial formulado pela Impugnante é indeferido pela Auditoria Fiscal, conforme despacho de fls. 1101.

Inconformada, a Autuada interpõe, tempestivamente, Recurso de Agravo (fls. 1103 a 1106).

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 1417 a 1439, opina, em preliminar, pelo não provimento do Recurso de Agravo e, quanto ao mérito, pela procedência do lançamento.

A 1ª Câmara de Julgamento, na sessão do dia 26/08/04, deliberou remeter os autos à Advocacia Geral do Estado solicitando informações sobre existência de ação judicial interposta pela Autuada, a qual se manifesta a respeito (fls. 1453 a 1455).

Na sessão do dia 09/11/04, a 1ª Câmara de Julgamento deferiu o requerimento de juntada da documentação apresentada pela Impugnante e, em seguida, deliberou abrir vista ao Fisco, que se manifesta a respeito (fls. 1790 a 1808).

Novas participações tiveram a Impugnante (fls. 1885 a 1886) e o Fisco (fls. 1894 a 1902), ratificando seus entendimentos anteriores.

A Auditoria Fiscal solicita diligência à fl. 1904, que resulta na manifestação de fls. 1905 a 1910. A Auditoria fiscal se manifesta a respeito (fls. 1912 a 1923).

Na sessão do dia 19/12/05, deliberou a 1ª Câmara converter o julgamento em diligência, a qual é cumprida pelo Fisco (fls. 1928 a 1935) com reformulação do crédito tributário (fls. 1936 a 2156). A Impugnante se manifesta a respeito (fls. 2164 a 2165).

Novas participações tiveram o Fisco (fls. 2167 a 2185) e a Auditoria Fiscal (fls. 2187 a 2190) pedindo a procedência parcial do lançamento conforme reformulação do crédito tributário de fls. 1936 a 2156.

A decisão consubstanciada no Acórdão nº 18.035/06/1ª, em preliminar, pelo voto de qualidade, nega provimento ao Agravo Retido. No mérito, também pelo voto de qualidade, julga parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 1938/2156, e ainda determina: a) a exclusão das exigências relativas aos itens estudo de viabilidade técnica, elaboração de projetos e orçamentos; b) adotar como base de cálculo para tributação pelo ICMS sobre os serviços “900” (0900) o percentual de 15% (quinze por cento) sobre os valores dos serviços apurados pelo Fisco.

O Fisco, atendendo a decisão proferida no acórdão acima, promoveu a apuração do crédito remanescente, às fls. 2220 a 2270.

Inconformada, a Recorrente interpõe, tempestivamente, por intermédio de procurador regularmente constituído o Recurso de Revisão de fls. 2293 a 2304.

A Auditoria Fiscal, à fl. 2309, exara despacho interlocutório para que a Recorrente tome ciência do novo valor do crédito tributário atualizado e promova o recolhimento do depósito recursal previsto no art. 84, § 1º da então vigente CLTA/MG e, em face de não comprovação do seu recolhimento no prazo previsto, declara, à fl. 2312, a desistência do Recurso de Revisão.

A Recorrente, em virtude dos benefícios concedidos pelo Dec. nº 44.422/06, alterado pelo Dec. nº 44.664/07, promove pagamento parcial do crédito tributário referente ao presente PTA (fls. 2327 e 2328). O Fisco, à vista do pagamento parcial, promove, às fls. 2324 a 2345, nova adequação do crédito tributário.

A Advocacia-Geral do Estado, conforme memorando de fls. 2348 e 2349, devolve o PTA a este Conselho para julgamento do Recurso de Revisão, tendo em vista o Parecer nº 015/07 (fls. 2350 a 2357), aprovado pelo Sr. Governador do Estado, que determina que não deve ser exigido depósito recursal no âmbito do processo tributário administrativo.

O Presidente do Conselho de Contribuintes do Estado de Minas Gerais, em despacho de fl. 2358, determina o encaminhamento do presente PTA para apreciação da Câmara Especial.

## **DECISÃO**

### **Da Admissibilidade do Recurso**

Cumpra verificar, uma vez tratar-se de Recurso de Revisão, do cumprimento da condição regulamentar para sua admissão. Tal condição encontrava-se estatuída no artigo 137 da Consolidação da Legislação Tributária Administrativa do Estado de Minas Gerais – CLTA/MG, aprovada pelo Decreto nº 23.780/84 com suas alterações posteriores, em vigor na data de seu protocolo, *in verbis*:

**Art. 137** - Caberá recurso de revisão para a Câmara Especial quando quaisquer das decisões da Câmara de Julgamento resultarem de voto de qualidade proferido pelo seu Presidente, ressalvado o disposto no § 1º deste artigo.

§ 1º - Não ensejará recurso de revisão ou de ofício a decisão tomada pelo voto de qualidade, relativa a:

- 1) questão preliminar;
- 2) concessão de dedução de parcela escriturada ou paga após a ação fiscal.

§ 2º - Quando houver decisão por voto de qualidade, independentemente da matéria por ele decidida e observadas as ressalvas contidas no parágrafo anterior, o único recurso que caberá às partes será o de revisão, ainda que preenchidos os pressupostos de cabimento para os demais.

§ 3º - O recurso de revisão devolverá à Câmara Especial o conhecimento de toda matéria nele versada.

§ 4º - No caso de interposição de recurso de revisão sem a observância do pressuposto de cabimento previsto no **caput**, o mesmo será liminarmente indeferido pelo Auditor Fiscal, competindo-lhe determinar a devolução dos autos à origem para o cumprimento da decisão."

Assim sendo, tendo a decisão recorrida consubstanciada no Acórdão nº 18.252/07/1ª, sido tomada pelo voto de qualidade, revela-se cabível o presente Recurso de Revisão, devolvendo à Câmara Especial a análise de toda a matéria do julgamento procedido pela 1ª Câmara.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, superada a condição de admissibilidade estabelecida no retro transcrito artigo 137 da CLTA/MG, em vigor na data em que foi protocolizado o Recurso de Revisão, revela-se cabível o reexame da decisão.

### Do Mérito

Adota-se, para esta decisão, os mesmos fundamentos adotados na decisão recorrida, proferida pelo Acórdão nº 18.035/06/1ª de fls. 2192 a 3309, de onde se transcreve:

“Inicialmente vale salientar que as exigências fiscais se restringem ao período de janeiro a dezembro de 1998, sendo que com base no que preceitua o art. 150, § 4º, do CTN, a Impugnante alega "decadência" de todo o lançamento.

Aduz, ainda, que somente foi intimada da lavratura do Auto de Infração em janeiro de 2004, ocasião em que foi colhida a assinatura do segundo representante da empresa, consoante exigência da Procuração de fls. 08 dos autos que estabelece que a empresa será representada *"sempre em conjunto de 2 (dois), independentemente da ordem de nomeação, junto aos Órgãos Públicos Municipais, Estaduais e Federais..."*. Diante de tal situação, entende que a decadência encontra-se configurada, ainda que aplicável o art. 173, I, do CTN.

Nos termos da norma administrativa que disciplina a matéria neste Estado, constata-se que o art. 59 da CLTA/MG expressamente dispõe que:

"Art. 59 - O sujeito passivo será intimado ou comunicado da lavratura do AI ou da NL:

I - pessoalmente, mediante entrega de uma via do documento, contra recibo na 1ª via do mesmo pelo sujeito passivo, seu representante legal, mandatário com poderes especiais ou contabilista autorizado a manter a guarda dos livros e documentos fiscais:

§ 1º - Considera-se efetivada a intimação ou a comunicação:

1) na hipótese do inciso I, na data do recebimento da via do AI ou NL;" (GN)

Analisando-se as peças dos autos, constata-se que a Autuada efetivamente recebeu o Auto de Infração no dia 23-12-2003, ocasião em que um dos mandatários da empresa constante do aludido instrumento de procuração, Sr. Weliton Silva Pinto, após sua assinatura no campo recebimento da 1ª via da peça fiscal (fls. 06).

Posteriormente, no dia 13-01-2004, um segundo representante da empresa, Sr. Leopoldo Américo de Souza, também assinou a 1ª via do Auto de Infração de fls. 06, ato este que serviu para corroborar o recebimento da peça fiscal outrora entregue pelo Fisco em 23-12-2003, cumprindo exigência constante da citada procuração.

Em outras palavras, no dia 13-01-2004 não houve qualquer recebimento do AI pela Contribuinte, haja vista que a peça fiscal, com todos os seus anexos, já havia sido entregue pelo Fisco em momento anterior, qual seja, dia 23-12-2003, data de recebimento esta em que *"considera-se efetivada a intimação"* do AI, consoante estabelece o art. 59, § 1º, item 1, da CLTA/MG, acima transcrito.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

O mesmo entendimento foi adotado pelo Judiciário, no Ag. 54.194-PB, citado na RT 610/106, a saber:

TACIVSP – CITAÇÃO – NULIDADE – PESSOA JURÍDICA – EFETIVAÇÃO NA PESSOA DE UM DOS SÓCIOS – EXIGÊNCIA ESTATUTÁRIA DE EFETIVAÇÃO NA PESSOA DOS DOIS SÓCIOS – IRRELEVÂNCIA – PRELIMINAR REPELIDA.

Por outro lado, resta salientar que a regra insculpida no art. 150, § 4º, do CTN (prazo de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador), se circunscreve àqueles valores oferecidos à tributação, isto é, *lançados*, e não àqueles que ficaram *à margem do lançamento*, como sói acontecer nas irregularidades apontadas na presente peça fiscal que dizem respeito ao recolhimento a menor do imposto, não havendo que se falar em homologação de ato que tem por propósito diminuir ou anular a obrigação tributária principal ou de ato inexistente, como se percebe claramente na prática das infrações. *In casu*, inaplicável este disposto legal à matéria.

Assim, a teor do estatuído no art. 173, inciso I, do CTN, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário relativo aos fatos geradores do exercício de 1998 objeto das exigências, somente se findaria em 31-12-2003, não se encontrando decaído, haja vista que a Autuada foi regularmente intimada da lavratura do Auto de Infração em 23-12-2003, conforme acima analisado.

Além do mais, se a decadência se caracteriza pela inércia do Fisco em constituir o crédito tributário, *in casu*, tal situação não se verifica. Analisando o item “4” do documento de fls. 16 dos autos, percebe-se que o Fisco “lutou” bravamente para conseguir a documentação do Contribuinte. Não logrando êxito, promoveu o lançamento mediante arbitramento, e somente tomou conhecimento da documentação oficial da Autuada após providência da Câmara de Julgamento.

Com efeito, o documento demonstra à exaustão as tentativas do Fisco no sentido de obter a documentação da empresa, desde 10.03.1999, portanto apenas 70 (setenta) dias após o encerramento do exercício. As intimações se sucederam em 25/05/2000; 17/07/2001; 30/09/2003; 17/10/2003 e 27/11/2003.

No tocante à irregularidade 1 do AI, a mesma encontra-se discriminada nos Anexos 3 e 4 (fls. 21/74), e abrange os meses de janeiro a dezembro de 1998. Exige-se ICMS e MR (50%).

Nesse demonstrativo o Fisco arrola vários serviços de comunicação não tributados pela Contribuinte, cuja incidência do ICMS deriva da Constituição Federal/88 (art. 155, inciso II), e tem amparo na legislação tributária vigente, especialmente, no art. 2º, inciso III, da Lei Complementar 87/96, art. 3º, inciso I e art. 6º, inciso XI, ambos da Lei 6763/75, sendo que este último dispositivo estabelece a hipótese de ocorrência do fato gerador do ICMS, ou seja:

“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.”

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

A base de cálculo relativa à prestação de serviço de comunicação se constitui do preço do serviço, a teor do estatuído no art. 13, inciso VII, da Lei nº 6.763/75, estando nele compreendido todos os valores cobrados do usuário, tomador do serviço, pelo prestador, em função da prestação, conforme previsto no art. 13, inciso III, § 1º, inciso II, da LC 87/96.

Nesse sentido, o art. 44, § 4º, do RICMS/96 (efeitos a partir de 01-07-98) estabelece que:

“§ 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, **independente da denominação que lhes seja dada.**” (gn)

Vale realçar que referida disposição legal decorre do Convênio ICMS 69/98, que foi celebrado com o intuito de esclarecer o contribuinte e uniformizar os procedimentos fiscais relativamente às prestações de serviços de comunicação, face à disposição contida no artigo 2º, inciso III, da Lei Complementar nº 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.

Assim, o aludido Convênio ICMS 69/98 foi firmado obedecendo rigorosamente à CF/88 e à LC 87/96, que foram implementadas no RICMS/96, não criando nem inovando qualquer tributação.

Quanto ao arbitramento levado a efeito pelo Fisco, infere-se, que conforme explicitado no Anexo 2 de fls. 14/20, em várias oportunidades (10-03-99, 25-05-00 e 17-10-03 - fls. 84, 86, 87 e 88) a Autuada foi intimada a discriminar os valores dos serviços prestados concernentes ao exercício de 1998, intimações estas não atendidas pela Contribuinte, exceção feita aos meses de outubro/novembro/dezembro.

Assim, com base no que preceitua o art. 53, incisos I e VI, do RICMS/96, o Fisco efetuou o arbitramento dos valores dos serviços concernentes ao período de janeiro a setembro de 1998, conforme Anexo IV de fls. 71/74, utilizando para tanto a média dos valores dos serviços sujeitos à tributação identificados nas planilhas de outubro/novembro/dezembro/98 apresentados pela própria empresa, cujos valores encontram-se sintetizados no Anexo 3 (fls. 21/70).

Em sua peça impugnatória a Contribuinte aduz que o arbitramento é nulo, eis que teria apresentado a documentação pertinente aos meses de janeiro a setembro de 1998, mas o Fisco a teria desprezado pela maior dificuldade de análise, uma vez que a empresa escriturava seus lançamentos contábeis de forma manual e não mediante meios eletrônicos.

Neste ponto, após insistentes determinações da Câmara de Julgamento, os documentos foram apresentados e, ao final, analisados pelo Fisco, resultando na

recomposição do trabalho fiscal, com exclusão do arbitramento e adoção dos números efetivos da Autuada.

Assim, resta prejudicada a argüição de nulidade do Auto de Infração, uma vez extirpado o arbitramento.

Na mesma ocasião, o Fisco excluiu vários serviços da base de cálculo antes adotada, conforme planilhas de fls. 2151/2154, restando o crédito tributário demonstrado no quadro de fls. 2156, apurado em decorrência dos serviços e valores discriminados na planilha de fls. 1939/2147.

A Autuada contesta também a cobrança do imposto sobre os serviços suplementares de alugueis de equipamentos e meios.

Como se sabe, a hipótese de incidência tributária do ICMS está descrita na Constituição Federal como “prestação de serviços de comunicação”. Ora, prestar serviços de comunicação é laborar mensagens de variadas origens e levá-las a determinado fim. A natureza da mensagem e os meios empregados são irrelevantes para a caracterização da prestação de serviço de comunicação. O que é importante para essa caracterização é a sua origem, que se verifica pela identificação das pessoas envolvidas no processo e pela constatação de que essas pessoas estarão vinculadas por um determinado instrumento, cuja natureza jurídica é identificada como sendo um contrato de prestação de serviços de comunicação.

Assim, deve-se identificar, nesse processo, um contrato de prestação de serviço em que o tomador do serviço (usuário) solicita a um prestador de serviço (Concessionária) a laboração de mensagens de seu interesse. Por essa laboração, acordam em um determinado *preço*.

O que se depreende da pretensão da Impugnante é que ela quer desqualificar um contrato-base de prestação de serviço de comunicação por um contrato, derivado daquele principal, a título de locação de equipamentos, os quais *são necessários à prestação dos serviços de comunicação e telecomunicação*. Evidente que esse contrato de locação só tem existência na hipótese de haver o contrato principal de prestação de serviço de comunicação.

A locação de equipamentos necessários à prestação dos serviços de comunicação e telecomunicação não se trata de atividade distinta, visto ser parte do serviço previsto em um contrato. Deve-se lembrar que a unicidade do contrato é prevalente, e de natureza determinada pela prestação de serviço essencial que levou o tomador do serviço a contratar a Impugnante.

Por outro, a Contribuinte tem como atividade-fim a prestação do serviço de comunicação. Ela não exerce atividade voltada para “locação de equipamentos”, esse não é o negócio dela. O que, genuinamente, é o seu negócio, é a prestação de serviço de comunicação, prestação esta sujeita ao tributo de competência estadual: o ICMS.

Dessa forma, na composição da base de cálculo dos fatos materiais que levará à base de cálculo sujeita à tributação, devem ser considerados aqueles valores cobrados, seja a que título for, na intenção da realização da atividade fim de prestação

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de serviço de comunicação, aquela que levou o tomador do serviço a contratar o seu prestador. E esse é o teor da legislação.

Por delegação da CF/88, a Lei Complementar nº 87/96, norma máxima em matéria de ICMS, sobre a base de cálculo do imposto na prestação de serviço de comunicação, assim dispôs:

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

(...)

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

(...)

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

II - o valor correspondente a:

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

Da mesma forma, a Legislação Estadual reproduz a previsão expressa da LC 87/96. Estando assim previsto no RICMS/96:

“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”. (GN)

Como se observa, os valores referentes a aluguéis de equipamentos de propriedade da operadora do serviço, que são necessários à prestação do serviço de comunicação, integram a base de cálculo do ICMS por expressa previsão legal, entendimento esse respaldado pela SLT, conforme Consulta de Contribuinte 266/98 (fls. 1440).

Cabe ressaltar ainda que apesar da Impugnante atacar a cobrança do ICMS sobre a locação de equipamentos necessários à prestação do serviço de comunicação, o Fisco esclarece que ela mesma reconheceu ser devido o imposto sobre essa espécie de serviço quando em 17-04-00 apresentou denúncia espontânea e recolheu o imposto sobre diversos serviços que não tributava, incluindo nesses o “RVI-Locação Terminal” e o “Alug Men Datafone até 1200 BPS”. Esse entendimento da Autuada pode ser observado nas planilhas constantes no Anexo 9 (fls. 317 a 550). Nessas planilhas ela indica na coluna “ICMS Espontâneo” sob a rubrica “Recolher Normal” e “Repasse-Gov” os serviços que foram oferecidos à tributação em denúncia espontânea.

Relativamente aos serviços de comunicação internacional, verifica-se que após a alteração do crédito tributário, os itens relativos ao serviço internacional foram excluídos pelo Fisco, dispensando maiores análises neste momento.



A Contribuinte também se opõe à tributação dos serviços de valor adicionado e suplementares, sob o argumento de que os mesmos não atraem a incidência do ICMS.

O cerne da controvérsia a respeito desses itens gira em torno de se delinear qual a amplitude da hipótese de incidência prevista no art. 155, inciso II, da Constituição Federal, sobre comunicação.

Nesse sentido, infere-se que a legislação infraconstitucional, em perfeita sintonia com a Carta Magna, não deixa margem de dúvida de que os *serviços-meio* que constituem etapa da realização dos serviços de comunicação são absorvidos por estes e estão no campo de incidência do ICMS.

A relação desses serviços constantes da autuação é extensa. Mas vale a pena destacar alguns deles, a título ilustrativo, para demonstrar que se tratam de serviços de comunicação, tributados pelo ICMS:

*"Acesso, adesão DVI, alteração endereço, assinatura, ativação, bloqueio de chamadas, chamada em espera, caixa postal, DVI-número adicional, extensão, frame relay, habilitação, hora programada, identificação de chamada, informação 102, linha privada, reabilitação de linha telefônica, redirecionamento de chamadas, serviço 900/0900, serviço 0800, serviço despertador, solicitação de nº especial, TC DATA, TC ISDN, telecard, telegrama fonado, telemarketing, transferência, vídeo conferência, etc."*

A fim de ressaltar a correlação desses serviços com a *atividade-fim* da Contribuinte (prestação de serviço de comunicação/telecomunicação), impende citar algumas finalidades discriminadas pelo Fisco (obtidas no *site* da Impugnante) e na informação prestada pela própria empresa no documento de fls. 571 a 575 dos autos, relativas aos mesmos:

**Acesso:** valor pago pelo cliente para acessar a base de dados do serviço que continha informações de interesse geral;

**Adesão DVI:** valor pago pelo cliente para habilitar sua linha DVI (linha que permite a utilização simultânea de conversação e acesso à Internet);

**Caixa Postal:** serviço que permite a gravação de mensagens caso ninguém atenda o telefone ou a linha esteja ocupada;

**Frame Relay:** protocolo de acesso que usa conexões virtuais para transportar dados;

**Serviço 0800:** serviço que permite à empresa receber ligações sem ônus para o originador de chamada;

**Serviço 900/0900:** serviço de telefonia do tipo multiponto-ponto ou multiponto-multiponto com valor adicionado, tarifado ao originador e cobrado por tempo de utilização com débito na conta telefônica do chamador;

**Serviço Despertador:** serviço destinado a programar antecipadamente, pelo próprio telefone do usuário, horário para ser despertado ou lembrado, em qualquer data ou horário, através de uma mensagem telefônica;

**Serviço de Informação 102:** serviço que possibilita a identificação de números da lista telefônica de clientes constantes do cadastro da operadora;

**TC DATA:** serviço que disponibiliza uma capacidade de comunicação bidirecional, entre pontos fixos;

**TC ISDN:** serviço comutado digital que possibilita a realização simultânea ou alternada de comunicação voz x voz, voz x dados, voz x imagem, imagem x dados, imagem x imagem e dados x dados;

**Telemarketing:** serviço de telefonia que consiste num conjunto de estratégias de divulgação e vendas de produtos e serviços;

**Videoconferência:** sistema interativo em tempo real de voz e vídeo entre indivíduos ou grupos de indivíduos, localizados em dois ou mais lugares diferentes.

Como se observa, esses serviços não se tratam de mera disponibilidade de meios para a obtenção dos serviços de comunicação, como alega a Impugnante. Antes, são serviços básicos e auxiliares de comunicação disponibilizados pela prestadora que, uma vez instalados, aptam, ativam, capacitam toda a estrutura física do serviço de comunicação.

Assim, quando o usuário retira o telefone do gancho para acionar um desses serviços, a central telefônica já se encontra capaz de encaminhar a ligação desejada, simplesmente porque o meio físico já está conectado, ativado. A ligação propriamente dita é uma das etapas do processo de comunicação, serviço complexo que não pode, como quer a Autuada, se restringir apenas ao fato do recebimento e remessa de mensagens.

A Constituição Federal/88 dispôs que o ICMS incide sobre toda e qualquer prestação de serviço de comunicação e o art. 2º, inciso III, da LC 87/96 estabeleceu que o imposto incide sobre "*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.*"

Com efeito, a amplitude extraída do texto constitucional sobre a incidência do imposto não deixa dúvidas de que os serviços complementares e facilidades adicionais são serviços de comunicação sujeitos aos ICMS.

Por outro lado, infere-se que a Autuada é genuinamente uma prestadora de serviço de comunicação e todas as suas atividades são voltadas para o desenvolvimento dessa prestação de serviço de comunicação, que está sujeita ao tributo de competência estadual, o ICMS. Portanto, se esses serviços são colocados à disposição do usuário, pela Impugnante, que detém a concessão, os equipamentos e os meios necessários à realização dos mesmos, resta claro que a mesma é a real prestadora desses serviços, cabendo-lhe, por consequência, a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente sobre tais serviços.

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 a incidência do imposto, independentemente de haver ou não

a comunicação em si. O que se tributa são os meios artificiais e onerosos que tornam possível a comunicação, sendo que 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.

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

“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.”*

Isso posto, não resta dúvida de que parcela considerável dos serviços arrolados no auto de infração, praticados pela Impugnante interligando os clientes, por intermédio de seus equipamentos, à rede pública de telecomunicações, fornecendo as condições materiais (meios) para que a comunicação se efetive, são serviços de comunicação sujeitos ao ICMS, porquanto diz respeito a uma relação negocial onerosa

entre ela e o usuário (cliente), tratando-se, pois, de um fato imponível na relação jurídico-tributária, uma vez que a utilização da rede pública de telecomunicações está no campo de incidência do imposto, entendimento esse manifestado pela SLT nas respostas às Consultas de Contribuintes 102/99, 247/98 e 266/98.

Ainda merece destaque a informação prestada pelo Fisco de que, apesar de a Impugnante atacar a cobrança do ICMS sobre esses serviços, a exemplo do que fez com locação de meios e equipamentos, ela mesma reconheceu ser devido o imposto sobre essa espécie de serviço quando, em 17-04-00, apresentou denúncia espontânea e recolheu o imposto sobre diversos serviços que não tributava, incluindo nesses o “*TC DATA STD Assinatura, Extensão Externa, Disponibilidade Serviço 0800, 0900, etc.*”. Esse entendimento da autuada pode ser observado nas planilhas constantes no Anexo 9 (fls. 317 a 550). Nessas planilhas a empresa indica na coluna “ICMS Espontâneo” sob a rubrica “Recolher Normal e Repasse-Gov.” os serviços que foram oferecidos à tributação em denúncia espontânea.

Assim, resta evidenciado que todos os serviços prestados pela Impugnante, desde que tenham caráter oneroso (negocial/comercial), estão incluídos na hipótese descrita no art. 2º, inciso III, da LC 87/96, na modalidade de serviço de comunicação.

A Impugnante contesta também a aplicação da alíquota de 25% aduzindo que “Parte dos serviços autuados sob a alíquota de 25%, ainda que, por absurdo, fossem considerados serviço de comunicação (o que se admite *ad argumentandum*), não seriam, contudo, serviço de comunicação telefônica, atraindo a incidência da alíquota de 18%, em substituição à alíquota de 25% aplicada pela fiscalização.”

Não obstante, infere-se que o critério adotado pelo Fisco, para se determinar a alíquota a ser aplicada às prestações de serviço de comunicação/telecomunicação não oferecidas à tributação pela Impugnante foi o estabelecido no art. 43, inciso I, alíneas “a” e “f”, do RICMS/96 (vigente à época), ou seja, para as prestações vinculadas a serviços de comunicação na modalidade de telefonia, 25%, e para as demais, não relacionadas à telefonia, alíquota de 18%.

Desse modo, o fator determinante para se estabelecer a alíquota foi o serviço-fim e não o serviço-meio. Assim, se para a prestação do serviço de telefonia a Impugnante pôs à disposição, e cobrou do usuário do serviço de comunicação as atividades-meio (aluguel de equipamento, instalação, acesso, assinatura, consulta, interligação, etc.) vinculadas àquela prestação, a alíquota aplicada foi a de 25%, própria para o serviço de comunicação na modalidade de telefonia. Ao contrário, não estando a atividade-meio vinculada ao serviço de telefonia, aplicou-se a alíquota de 18%.

A título ilustrativo, tomando como referência os serviços que a Impugnante relacionou em sua peça defensiva de fls. 774 dos autos como sendo serviços de comunicação sujeitos à alíquota de 18%, e sobre as quais, segundo ela, a fiscalização erroneamente aplicou a alíquota de 25%, veja-se o que diz o Glossário da Anatel:

**Interligação CPCT em condomínio, retiradas diversas CPCTs e conservação de CPCT:** observa-se que o prevalente é o serviço vinculado à CPCT, e o Glossário da Anatel assim a define: “*central privada de comutação telefônica (CPCT) 1. (Resolução 85/98) equipamento terminal de usuário interligado ou não a uma*

*central de comutação da rede de telecomunicações do STFC.”* Pela definição, depreende-se que esse equipamento tem por finalidade possibilitar ao usuário a ligação com a rede telefônica pública comutada. Assim, prevalece a alíquota de 25%;

**Interligação DDR Digital Feixe:** relevante é o DDR, assim definido no Glossário: *“discagem direta ao ramal (DDR) 1. (rtpc) processo de estabelecimento de chamadas em que o usuário externo ao serviço telefônico tem acesso direto aos ramais de uma Central Privativa de Comutação Telefônica (CPCT)”*. Da mesma forma infere-se que a alíquota correta é 25%;

**Valor ativação SMC e valor ativação flex:** determinante é a ativação, com a seguinte definição no Glossário: *“ativação 1. (rtpc) início das operações de um sistema. 2. (redes móveis) colocação em operação de estação móvel do assinante, habilitando-a ao imediato e pleno uso do serviço móvel celular.”* De forma idêntica a alíquota aplicável é 25%;

**Videoconferência – utilização sala Telemar e videoconferência – utilização serviço:** determinou-se a alíquota de 25% pela espécie do serviço prestado – videoconferência, com a seguinte definição no Glossário: *“videoconferência 1. (multimídia) teleconferência que provê transferência bidirecional e em tempo real de voz e vídeo (imagens em movimento) colorido entre indivíduos ou grupos de indivíduos, localizados em dois ou mais lugares diferentes. Em condições normais, a informação transmitida em vídeo deve ser suficiente para representar adequadamente o movimento fluido de duas ou mais pessoas numa situação típica de reunião, exibidas numa vista de cabeça e ombros. Embora a informação em vídeo seja parte essencial do serviço, outros tipos de mídia podem ser trocados entre os participantes”*;

**Fio musical:** finalidade extraída do site da Autuada: *“fio destinado à sonorização/campainha musical”*. Com essa finalidade, essa espécie só pode ser usada por meio de aparelhos telefônicos, ficando sujeito a alíquota de 25%;

**Utilização sala Telemarketing:** finalidade extraída do site da Autuada: *“serviço em que o usuário tem a sua disposição equipamentos para entrar em contato com clientes para oferecer negócios ou produtos, podendo se limitar ao recebimento de ligações telefônicas (receptivo) ou a ligações telefônicas feitas aos clientes pelos vendedores do produto ou serviço (ativo).”* Presente está o serviço telefônico, para tanto a alíquota é a de 25%;

**Detran – pesquisa infrações, cadastro veículo, acesso banco de dados, pesquisa histórico infrações; consulta a pauta siscon; consulta ao Serasa:** Verifica-se que o tomador para se utilizar desses serviços-meio fez uso da ligação telefônica, fato que concorre para aplicação da alíquota de 25%.

De outro lado, não procede a afirmação da Impugnante às fls. 774 de que a fiscalização adotou critérios distintos, alíquotas de 25% e 18%, para uma mesma espécie de serviço. O que ocorreu foi que determinados serviços-meio são vinculados a serviços de telefonia, para os quais a alíquota aplicada foi a de 25%, e para outros, com a mesma terminologia, mas que não são vinculados a serviços de telefonia, utilizou-se a alíquota de 18%.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Veja-se, por exemplo, os serviços de assinatura e aluguel: Assinatura de TC DATA, de TC ISDN, de Beep, que são serviços diferentes do de telefonia, receberam a alíquota de 18%. Ao contrário, a assinatura de DVI não residencial, por estar vinculada à telefonia, foi tributada a 25%. Do mesmo modo, aluguel de modem, rádio, de porta multiplex, foram tributados a 18% e aluguel de campainha, de juntor de acesso ao 900, tributado a 25%.

Assim, evidencia-se que as alíquotas aplicadas estão de acordo com a legislação específica, não merecendo qualquer reparo.

O Fisco, em atendimento à determinação da Câmara de Julgamento, ao proferir análise sobre os documentos apresentados pela defesa, entendeu por bem excluir do rol de tributação pelo ICMS os serviços relacionados na planilha de fls. 2152/2154, dentre eles o “anúncio fonado”.

Analisando o preito da Impugnante, é possível notar que, adotando-se a mesma linha do Fisco, os serviços denominados “estudo de viabilidade técnica”, “elaboração de projetos” e “orçamentos”, não guardam relação com a tributação do ICMS em sede de serviço de comunicação.

Com efeito, tais serviços são contratados antes de uma operação de aquisição de serviço de comunicação, podendo resultar ou não em prestação de serviço e guardam, por conseguinte, vinculação estrita com a tributação pelo Imposto Sobre Serviços, cabendo, assim, a exclusão de tais valores do montante do crédito tributário.

No tocante ao serviço “900” ou “0900”, pelo que dos autos consta e pela gama de serviços, conclui-se que uma parcela deles pode ser entendida como serviço de comunicação. Outra, ao contrário, como sorteios e doações, não guardam nenhuma pertinência com tal serviço, exceto quanto à disponibilização das linhas (pulsos ou outro meio de medição). Na primeira hipótese, até que seria razoável pensar na regra da não-cumulatividade, em que a Autuada cobraria pelo serviço total e a provedora do serviço “0900”, praticaria a compensação pela via do débito/crédito.

Pelo que nos autos consta, não é possível identificar de forma clara tais provedoras, e se são (ou seriam) contribuintes do ICMS comunicação.

Por outro lado, o documento de fls. 1462/1474, intitulado “prática - serviços 0900”, demonstra a participação financeira da empresa de telecomunicação, estabelecendo os percentuais de 25%, 20% e 15%, dependendo do volume de tráfego processado. O documento menciona, ainda, que nos três primeiros meses de contrato, a participação será sempre de 15%.

Por outro lado, o contrato firmado com a LBV (fls. 1712 e seguintes), garante uma participação de 6% a 10% do valor financeiro.

Não sendo possível identificar o valor exato de cada serviço, a opção mais razoável é adotar um índice específico, que contemple uma parcela maior de acerto da participação da Autuada nos serviços “0900”.

Ao que tudo indica, e em especial por ser o índice real para todos os primeiros três meses de contrato, o percentual de 15% é o que melhor representa a participação da prestadora de serviço de comunicação, ora Autuada.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Desta forma, para os serviços “900” (0900), deverá ser considerado como base de cálculo o percentual de 15% sobre o montante dos serviços apurados pelo Fisco na planilha de fls. 1939 a 2147.

Relativamente à irregularidade 2 do AI, a mesma se refere à constatação do recolhimento a menor do ICMS em relação às saídas de cartões indutivos destinados a distribuidores para fornecimento a usuário final, relativo ao período de setembro a dezembro de 1998. Exige-se ICMS e MR (50%).

No Anexo 5 (fls. 75/78) encontra-se a planilha com saídas de cartões indutivos, com apuração de ICMS incidente sobre a diferença existente entre o preço de fornecimento a distribuidores e o efetivamente pago pelo usuário final.

A Impugnante defende-se sob a alegação de que o valor da operação é o da saída, excluído, portanto, o desconto incondicional repassado ao distribuidor.

Com isto o Fisco não concorda e aponta, para respaldo, o art. 40, inciso I, do Anexo IX, do RICMS/96.

Segundo ali exposto, na saída para usuário final ou para terceiros, para fornecimento a estes, o tributo deve ser calculado sobre o valor tarifário vigente na data da emissão da Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicações (NFST). Este dispositivo, contudo, só entrou em vigor, em 01-04-99.

Não obstante, o entendimento sempre fora de que a base de cálculo, no caso dos cartões indutivos, há de ser o valor tarifário.

O repasse dos distribuidores a usuário final, por não serem aqueles prestadores do serviço de comunicação, é atividade não tributada pelo ICMS.

Ressalte-se que na espécie, não se trata de operação com mercadoria, mas de disponibilização da prestação de um serviço.

É evidente que o preço do serviço, a empregar-se como base de cálculo para tributação por quem o executa, não pode ser outro que não o pago pelo usuário final.

No caso da lide, só não haveria incidência sobre o valor tarifário se os cartões fossem vendidos a outras operadoras, prestadoras do mesmo serviço, o que não se dera.

O desconto no preço da NFST, que é o tarifário, quando da entrega de cartões a distribuidores, não se constitui na verdade, juridicamente, de um desconto incondicionado, mas uma espécie de comissão aos intermediários da venda aos usuários finais.

Correta, pois, a exigência fiscal relativa aos cartões indutivos, assunto esse também abordado pela SLT, conforme Consulta Fiscal Direta 934/98 (fls. 1447).

A Autuada salienta, ainda, que em 02-08-01 sucedeu, por incorporação, a Telecomunicações de Minas Gerais S/A - TELEMIG e com base no art. 132 do CTN insurge-se quanto à exigência da multa de revalidação em razão do lançamento não ter sido formalizado antes do aludido ato da incorporação, motivo pelo qual sua responsabilidade se restringiria ao tributo.

## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Infere-se que a *incorporação empresarial*, figura regulada pelo artigo 227 da Lei nº 6.404/76, consiste na absorção de uma sociedade por outra, transferindo-se tanto direitos como obrigações da sociedade incorporada, que fica extinta.

O Direito Tributário, enquanto "Direito de superposição", também regula a matéria quanto aos seus efeitos fiscais.

No que se refere às obrigações ditas principais ou substanciais, coube ao Código Tributário Nacional estabelecer a responsabilidade do sucessor, no caso incorporador, em relação aos tributos devidos pela sociedade incorporada (art. 132).

Conforme ensinamentos de MODESTO CARVALHOSA:

“A incorporação leva à sucessão universal, compreendendo, portanto, todos os direitos, **obrigações e responsabilidades da incorporada pela incorporadora.** (...) na incorporação, a incorporadora sucede a incorporada em todos os direitos, obrigações e responsabilidades dos negócios em curso, que se mantêm íntegros quanto ao direito material que representam, nos prazos convencionados ou legais. A sucessão universal não comporta nenhum vício eventual. Muito pelo contrário, ela decorre da continuidade das obrigações e dos direitos que são agregados à incorporadora, assim como das responsabilidades que daí decorrem.” (In Comentários à Lei de Sociedades Anônimas, São Paulo, Saraiva, 2002, 3ª ed., 4º volume, tomo I, pág. 263) - (GN).

No caso dos autos a multa de revalidação aplicada à Autuada encontra-se prevista no art. 56, inciso II, da Lei nº 6.763/75, e se refere à falta de recolhimento tempestivo do imposto. Essa espécie de penalidade pecuniária decorre do inadimplemento da obrigação principal. Sua aplicação tem por origem uma ação fiscal que se aperfeiçoa com o lançamento para constituição do crédito tributário.

Renomados doutrinadores já debruçaram sobre a natureza jurídica da multa por falta de pagamento do tributo. Nesse sentido confira-se o que expõe IVES GANDRA DA SILVA MARTINS:

“A multa por falta de recolhimento do tributo está na categoria das sanções punitivas do tributo. (...) Seu surgimento tem por origem um lançamento *ex officio*, ou seja, o momento de transformar-se a obrigação tributária em crédito tributário vincula-se à iniciativa do sujeito ativo da relação tributária. (...)

Tal característica, própria da multa por falta de recolhimento, torna o sujeito passivo da relação tributária, que lhe dê causa, sujeito a obrigação adicional de natureza punitiva, como forma de compensar, além do ressarcimento pelo tempo decorrido, o risco inerente, afastado pela iniciativa do Erário, de a obrigação tributária vir a ser extinta por força da decadência, antes de poder constituir-se em



## CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

crédito tributário.” (In Da sanção tributária, 2ª ed. rev. e atual., São Paulo, Saraiva, 1998, pág. 61/62). (GN)

Assim, infere-se que a multa de revalidação tem caráter punitivo, sendo que o Estado necessita dos recursos decorrentes da imposição tributária para prover aos seus fins a tempo e hora. Se todos os contribuintes fossem negligentes e tardios no cumprimento de suas obrigações fiscais, ele não se repararia do prejuízo sofrido à custa de meros juros moratórios.

Por essas razões e considerando o disposto no art. 129 do CTN, evidencia-se que a multa de revalidação está abrangida na responsabilidade dos sucessores, estando correta a sua aplicação nos termos do art. 56, inciso II, da Lei 6.763/75, dispositivo de aplicação obrigatória por parte desta Casa, a teor do estabelecido no art. 88, inciso I, da CLTA/MG.

Por fim, relativamente ao emprego da taxa SELIC para cálculo dos juros moratórios, saliente-se apenas que sua utilização encontra amparo na Resolução 2.880/97 c/c os artigos 127 e 226 da Lei nº 6.763/75.”

Diante do exposto, ACORDA a Câmara Especial do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em deferir requerimento de juntada de subestabelecimento de procuração. Também em preliminar, à unanimidade, em conhecer do Recurso de Revisão. No mérito, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luciana Mundim de Mattos Paixão (Relatora), Luiz Fernando Castro Trópia e Rodrigo da Silva Ferreira, que lhe davam provimento, nos termos do voto vencido de fls. 2210/2211. Designado relator o Conselheiro René de Oliveira e Sousa Júnior (Revisor). Pela Recorrente, sustentou oralmente a Dra. Patrícia Dantas Gaia e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Eder Sousa. Participou do julgamento, além dos signatários e dos Conselheiros vencidos, o Conselheiro Edwaldo Pereira de Salles.

**Sala das Sessões, 25 de abril de 2008.**

**Roberto Nogueira Lima**  
**Presidente**

**René de Oliveira e Sousa Júnior**  
**Relator**