

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.900/10/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000156300-54
Impugnação: 40.010121605-12
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 – BASE DE CÁLCULO - RECOLHIMENTO A MENOR DO ICMS. Constatada a falta de recolhimento de ICMS em decorrência do não oferecimento à tributação de diversos serviços de comunicação/telecomunicação, além de valores cobrados a título de aluguel de equipamentos vinculados à prestação de serviços, em desacordo com a previsão contida no art. 43, inciso X e § 4º do RICMS/02, acarretando as exigências de ICMS e multa de revalidação de 50% (cinquenta por cento) sobre o valor do imposto. Crédito tributário reformulado em parte pelo Fisco. Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

O contencioso em exame versa sobre a falta de recolhimento do ICMS no período de janeiro a dezembro de 2003, por ter a Autuada deixado de oferecer à tributação diversos serviços de comunicação discriminados no “Anexo 1” do Auto de Infração.

Exige-se ICMS e Multa de Revalidação capitulada no art. 56, II da Lei nº 6763/75.

Em face da inexistência de saldo credor no “Conta Corrente Fiscal”, relativamente ao período fiscalizado, fez-se desnecessária a recomposição da conta gráfica.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às fls. 110/122, juntando a documentação de fls. 164 a 232, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 237/288.

A Assessoria do CC/MG, em parecer de fls. 292/301, opina pelo indeferimento do pedido de produção de prova pericial e, no mérito, pela procedência do lançamento.

A 2ª Câmara de Julgamento, em sessão de 19/09/08, converte o julgamento em diligência, bem como exara despacho interlocutório, cumpridos pelas partes às fls. 306/311 e 324/328, respectivamente.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por ocasião da realização da diligência, o Fisco altera o crédito tributário, excluindo os serviços relativos às manutenções diversas, conforme planilhas de fls. 312 e 313/316.

O Fisco retorna aos autos às fls. 330/332 e a Assessoria do CC/MG às fls. 334/339, opinando pelo indeferimento do pedido de perícia e agora, no mérito, pela procedência parcial do lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco.

A 2ª Câmara de Julgamento encaminha os autos à Advocacia-Geral do Estado, nas sessões de 30/06/09 (fls. 343) e 10/12/09 (fls. 348), sendo que, nessa ocasião, decidiu-se pelo encaminhamento dos autos ao Fisco para desmembramento do lançamento, em decorrência de liminar concedida à Autuada em Mandado de Segurança (1.0000.09.494001-2/000), versando sobre determinados serviços adicionais que compõem o presente Auto de Infração.

Do desmembramento resultou, também, o PTA nº 01.000164126-46, com as exigências decorrentes dos serviços enumerados na planilha de fls. 360.

O crédito tributário remanescente destes autos encontra-se destacado na planilha de fls. 353/355.

DECISÃO

Do Pedido de Produção de Prova Pericial

O pedido de prova pericial suscitado pela Impugnante, a bem da verdade, não envolve questões que requeiram propriamente a produção de prova pericial, vez que os quesitos propostos (fls. 121-122) buscam apenas por esclarecimentos acerca da classificação dos serviços prestados, cuja resposta é irrelevante para definição do fato gerador do imposto incidente sobre a prestação de serviços de comunicação.

O que importa não é determinar quais são os serviços autuados que podem ser classificados como atividade-meio, como serviço de valor adicionado ou aqueles que correspondem à locação de equipamentos. A discussão relevante é, se a atividade-meio e o serviço de valor adicionado estão inseridos no conceito de prestação de serviço de comunicação/telecomunicação.

Com efeito, considerando-se que a contenda gira em torno de recolhimento a menor de ICMS devido sobre “prestações onerosas de serviços de comunicação”, é possível afirmar que, ainda que os aludidos quesitos fossem respondidos, não elide a Impugnante das obrigações impostas neste Auto de Infração.

A toda evidência, o procedimento requerido não merece ser acolhido, razão pela qual se indefere a realização da prova pericial, com suporte na prescrição contida no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA/MG, estabelecido pelo Decreto nº 44.747, de 03 de março de 2008.

Do Mérito

Conforme relato anterior, versa a autuação sobre recolhimento a menor do ICMS no período de janeiro a dezembro de 2003, por ter a Autuada deixado de oferecer

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

à tributação diversos serviços de comunicação discriminados no Anexo 1 (fls. 12/44), consolidados de acordo com a espécie de serviço prestado no Anexo 2 (fls. 46/50).

Compõe o Auto de Infração o Relatório Fiscal de fls. 09/10, contendo a narrativa do trabalho desenvolvido, a descrição da irregularidade constatada, a identificação das infringências e da penalidade aplicada e, também, o Demonstrativo do Crédito Tributário inicialmente exigido. Fazem ainda parte da Autuação os seguintes Anexos:

- Planilha com a relação dos serviços prestados sem destaque do ICMS - fls. 12/44;
- Planilha consolidada dos itens tarifários autuados, agrupados de acordo com a espécie de serviço prestado pela Autuada – fls. 46/50;
- Cópias das Intimações – fls. 52/56;
- Cópias das Declarações de Apuração e Informação do ICMS – DAPI – fls. 58/69;
- Cópias, por amostragem, dos livros Registro de Saídas e Registro de Apuração do ICMS, fls.71/108;
- “CD” contendo os arquivos eletrônicos dos livros Registro de Saída e Registro de Apuração do ICMS, relativos ao período de janeiro a dezembro de 2003 (fls.109).

Conforme se constata nas tabelas do Anexo 1 – “Planilha com a relação dos serviços prestados sem destaque do ICMS” - (fls. 11/44), várias são as rubricas que se referem a receitas originárias da prestação de serviços de aluguel ou locação de equipamentos e meios como: aluguel de fones de ouvido, de bloqueador, de acessório de equipamento, de rádio monocanal, de sistema rádio multicanal, de aparelho padrão, de bloqueador de IU, de datafone, de extensor de enlace, de sistema *carrier* multi concentrado/espelhado, de *modem home* Velox, de *modem office* Velox, de TC *Voice NET*/aparelho, de TC *CPE SOLUTION*/grande/médio/pequeno porte etc.; locação de fax, equipamento PABX, terminal, RVI aparelho/terminal, etc.

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

Trata-se de infringência ao art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, que dispõe sobre a base de cálculo do ICMS e art. 50 do RICMS/02, que reproduz a norma complementar, afirmando que os valores referentes a aluguéis ou locação de equipamentos/aparelhos de propriedade da operadora do serviço, necessários à prestação do serviço de comunicação, integram a base de cálculo do ICMS, por expressa previsão legal.

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

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

"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:

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

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

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

(...)

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

Como se observa, os valores referentes a aluguéis ou locação de equipamentos e aparelhos e outros meios físicos, de propriedade da operadora do serviço, que são necessários à prestação do serviço de comunicação, integram a base de cálculo do ICMS por expressa previsão legal.

Com efeito, os serviços disponibilizados pela Impugnante para interligar seus 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, porquanto dizem respeito a uma relação comercial onerosa entre ela e o usuário (cliente), tratando-se, pois, de um fato imponible na relação jurídico-tributária, no campo de incidência do ICMS.

No que tange aos serviços do gênero EILD – Exploração Industrial de Linha Dedicada, a Impugnante apenas repete conceitos já apresentados pelo Fisco e, ao afirmar que as receitas de EILD foram por ela, acertadamente, contabilizadas como isentas ou não tributadas e que se trata de atividade regulada pelas normas inscritas na Lei nº 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações) e também na Norma nº 24/96 e transcreve o art. 146 da citada lei, acerta na norma, mas peca no fato.

Na realidade, a cessão onerosa de meios de redes de telecomunicações (EILD) goza do benefício do diferimento previsto no Item 53, Anexo II, c/c art. 38, Parte 1, Anexo IX, ambos do RICMS/02. Entretanto, como destacam os dispositivos, a condição do benefício está vinculado ao fato de constar a operadora (destinatário do serviço) no Anexo Único do Convênio 126/98.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Para o caso em exame, o Fisco tributou parcela dos códigos tarifários relacionados à rubrica “EILD” constantes à fls. 46, para os quais os destinatários dos serviços não constam do Anexo Único do Convênio 126/98. Os destinatários são as empresas: Primesys Soluções Empresariais S/A e Cip do Brasil Ltda.

Assim, sobre as receitas recebidas a título de cessão de sua rede pode e deve ser cobrado o ICMS, em alguns casos, já que ele não foi cobrado e nem recolhido pela operadora que originou a chamada telefônica, nos termos do citado Convênio.

Dos valores recebidos pela Impugnante sob a rubrica EILD, repassados por outras operadoras de telefonia fixa ou móvel, os valores isentos de acordo com a legislação já foram devidamente lançados no quadro constante do Anexo 1 – “Relação dos Serviços Prestados sem Tributação do ICMS – ano 2003”, conforme se vê de fls. 12, 15, 18, 21, 23, 26, 29, 31, 34, 37, 40, 42, e foram abatidos dos valores de ICMS apurados e devidos, sendo de todo devida a incidência do ICMS.

Pela análise da legislação aplicável à espécie, não basta que haja por parte da Impugnante a cessão onerosa de sua rede ou infra-estrutura a outra empresa de telecomunicação, mas é necessário que esta outra empresa conste do Anexo Único do Convênio ICMS 126/98 ou, então, atenda as condições do disposto no parágrafo único ao dispositivo acima citado.

Buscando sanar de vez qualquer dúvida sobre a matéria, a Diligência solicitada pela 2ª Câmara de Julgamento (fls. 303), teve por objeto a busca por esclarecimentos no que se refere aos serviços prestados sob a rubrica “EILD” e se as empresas de telecomunicação cessionárias dos serviços encontram-se incluídas no Anexo Único do Convênio ICMS nº 126/98, nos termos do caput do art. 38 do Anexo IX do RICMS/02, bem como se as mesmas eram usuárias finais ou utilizavam os meios para prestar serviços de telecomunicações a seus próprios usuários, esclarecendo os fundamentos das exigências em questão.

Referida decisão (fls. 303), contempla ainda despacho interlocutório para que a Impugnante preste esclarecimentos sobre a natureza de alguns serviços especificados nos itens 1 a 4 da decisão, bem como para que a Impugnante, confirme, ratifique ou acrescente, em relação às descrições dos serviços realizadas pelo Fisco no Anexo 2, (fls. 46/50) deste Auto de Infração.

Faz-se necessário esclarecer, inicialmente, que a “EILD” – Exploração Industrial de Linha Dedicada – caracteriza-se como a cessão onerosa de meios por parte de uma empresa de telecomunicações para que outra empresa, também de telecomunicação, possa prestar serviços a seus usuários.

Na prática, tal prestação de serviço ocorre quando o usuário de uma operadora “A” realiza chamada para um usuário de outra operadora “B”. Para completar a chamada a operadora de origem “A” precisa utilizar os meios da operadora de destino “B”, assim, a prestação do serviço é a interconexão que é feita pela empresa operadora “B” (destino) aos usuários da empresa operadora “A” (origem), mediante pagamento de uma remuneração, qual seja, receita proveniente de EILD.

A Impugnante, no que tange ao tratamento tributário dessas prestações apresenta duas versões para a situação. A primeira, que estas receitas foram

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

contabilizadas como “*isentas ou não tributadas*”, e a de que não pode ser novamente cobrado o ICMS já recolhido pela operadora que originou a chamada telefônica, fundamentando sua assertiva no Convênio nº 126/98, que prevê o diferimento.

Por sua vez, o Fisco admite que, de fato, nos termos do citado Convênio as prestações de serviço de comunicação sob a rubrica EILD, estariam ao abrigo do diferimento. No entanto, tal modalidade de pagamento de imposto, que se caracteriza, como se sabe, pela postergação do recolhimento do tributo, está vinculada ao cumprimento de condições estabelecidas na própria norma instituidora, sendo que uma delas é o fato da operadora de destino estar incluída no Anexo Único do Convênio nº 126/98.

Assim, assiste razão ao Fisco, ao afirmar que não há como falar em “diferimento” quando a condição definida em lei para tanto não foi cumprida, pois as citadas empresas destinatárias Primesys Soluções Empresariais S/A e Cip do Brasil Ltda., cujas prestações foram objeto da autuação (fls. 46-50), não se encontram incluídas no Anexo Único do Convênio nº 126/98, nos termos do *caput* do art. 38 do Anexo IX do RICMS/02.

No que se refere à indagação sobre se as empresas em questão eram usuárias finais ou utilizavam os meios para prestar serviços de telecomunicações a seus próprios usuários, depreende-se, com base nas informações declaradas em DAPF's que a empresa CIP do Brasil Ltda., não utilizou os meios cedidos pela Autuada para prestar serviços a possíveis usuários finais (doc. 1 – fls. 318/320).

Quanto à empresa Primesys Soluções Empresariais S/A, depreende-se que tendo a mesma se utilizado de meios de rede da Impugnante, deva se constituir em usuária final, já que nem mesmo possuía inscrição como contribuinte mineiro, conforme consulta ao SICAF/SEF/MG (doc. 2 – fls. 321).

Por outro lado, os chamados “serviços de informação – 102” possibilitam a identificação de números da lista telefônica de clientes constantes do cadastro da operadora. Trata-se de serviço de informação de código de acesso de assinante, do serviço de telecomunicação, cobrado de seu usuário e constante na NFST – Nota Fiscal de Serviço de Telecomunicação.

E, repita-se, se o serviço de comunicação propriamente dito, consoante previsto no art. 60 da Lei 9.472/97 (Lei Geral de Telecomunicações), para fins de incidência de ICMS, é aquele que transmite mensagens, ideias, de modo oneroso, o serviço aqui tratado assim o é.

Assim, é aquele serviço de telecomunicação prestado de forma onerosa pela Impugnante que, via telefone, por solicitação de qualquer cliente seu, informa o número de telefone de outros clientes. Atualmente, a empresa disponibiliza até o serviço “Via 102”, através da internet, com os mesmos objetivos, com a diferença de que, através deste tipo de solicitação, não há cobrança pela informação prestada e, neste caso, por não haver prestação onerosa, não há a tributação pelo ICMS.

Já o “serviço hora-programada” é um serviço de Despertador Automático pelo telefone. Nele, além da programação diária, o cliente da Impugnante ainda pode optar por fazer programações semanais e mensais. É um serviço de telecomunicação

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

destinado a programar, antecipadamente, pelo próprio telefone do usuário, um horário para ser despertado ou lembrado, em qualquer data ou horário, através de uma mensagem telefônica.

Destaca-se que este serviço de hora-programada, oferecido e prestado aos clientes da Impugnante, de forma onerosa, além de conter em seu bojo outros serviços, como o de envio de mensagens personalizadas, tem inclusive vantagens de descontos progressivos. Diante disso, como considerar o serviço acessório, suplementar, um serviço que inclusive permite o envio de mensagens por via telefônica?

Quanto aos demais serviços prestados pela Impugnante, por ela denominados de acessórios ou suplementares, os quais entende que não devem ser tributados sob a alegação de se tratarem de serviços de valor adicionado, distintos do serviço de telecomunicação, também não lhe assiste razão.

A LC nº 87/96, ao contrário, não faz restrição, quando dispôs sobre a base de cálculo, foi expressa no que se refere a "todos os valores" cobrados do usuário, o que significa ser o montante cuja totalidade se estende a qualquer prestação de serviço que seja necessária a entrega ao usuário para o pleno funcionamento da comunicação.

Sendo assim, qualquer exclusão que se faça desse ou daquele serviço independente da sua natureza não haverá condição do pleno funcionamento do equipamento para operar a comunicação, daí o motivo de incidir a base de cálculo do ICMS sobre a totalidade da prestação do serviço de comunicação.

Verifica-se que a argumentação aduzida pelo Fisco de que o fato gerador do ICMS, conforme delineado pela LC nº 87/96, abrange qualquer meio de comunicação há de prevalecer, posto que baseada na lei e na realidade.

E, tanto assim é verdade que, no expediente referente à recente resposta dada pela ANATEL à consulta feita pelo Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ (fls. 51/56), é encontrada a confirmação dessa assertiva, devidamente contemplado pelo órgão legalmente responsável, dentre outras atribuições, pela implementação da política nacional de telecomunicações, pela propositura de instituição ou eliminação da prestação de modalidade de serviço no regime público, pela propositura do Plano geral de outorgas, etc.

Com efeito, a amplitude extraída do texto constitucional sobre a incidência do imposto pelo legislador infraconstitucional não deixa dúvidas de que os serviços complementares e facilidades adicionais são serviços de comunicação sujeitos aos ICMS e, dentre eles, encontram-se o serviço de hora-programada e o serviço de informação 102.

Por outro, como se sabe, a Impugnante é, genuinamente, um prestador de serviço de telecomunicação 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 ela é a real prestadora desses serviços, cabendo-

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 à incidência do imposto, independentemente se houve ou não a comunicação em si. O que se tributa são os meios artificiais e onerosos que tornam possível a comunicação. Incluídos em tais meios estão todos os serviços postos à disposição do cliente com o intuito de disponibilizar, implementar, agilizar, facilitar e imprimir maior segurança e conforto na comunicação.

Os serviços disponibilizados pela Impugnante para interligar seus 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, porquanto dizem respeito a uma relação negocial onerosa entre ela e o usuário (cliente), tratando-se, pois, de um fato impositivo na relação jurídico-tributária, no campo de incidência do ICMS.

Nesse diapasão, é o entendimento da SUTRI manifestado nas Consultas de Contribuintes n^{os} 102/99, 247/98 e 266/98, bem como as posições já firmadas por este Conselho de Contribuintes, como nos Acórdãos n^{os} 14.178/01/2^a, 15.438/02/3^a e 14.399/00/3^a.

Relativamente ao atendimento do despacho interlocutório, verifica-se que a Impugnante não acrescentou nenhum elemento ou conceito que justifique a alteração do trabalho fiscal. Por exemplo, com relação aos questionamentos relacionados ao “disque-turismo”, a Impugnante se limitou a afirmar “*que não se trata de serviço de comunicação tributável pelo imposto estadual*”.

Por meio da simples leitura da descrição dessa atividade dada pela Impugnante, qual seja, a de que “*A atividade consiste em um serviço de consulta e informação turísticas que é apenas prestado via telefone*”, se verifica que a atividade se enquadra perfeitamente no conceito, ainda que breve, de prestação de serviço de comunicação, assim considerada toda infraestrutura colocada à disposição do usuário, necessária a transmissão e recepção de mensagens.

Logo, não há dúvidas de que tais prestações de serviço de comunicação estejam sujeitas a incidência do ICMS, cujo recolhimento está a cargo da ora a Autuada.

Registre-se, por oportuno, que a parcela relativa ao “disque-turismo” passou a integrar o PTA n^o 01.000164126-46, em decorrência do desmembramento do crédito tributário.

Noutro giro, 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 mesmo estabelecido no art. 42, inciso I, alíneas “a” e “e” do RICMS/02, ou seja, para as prestações vinculadas a serviços de comunicação na modalidade de telefonia, 25% (vinte cinco por cento), e para as demais, não relacionadas à telefonia, alíquota de 18% (dezoito por cento).

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Nesse aspecto, o Anexo 2 (fls. 46/50) traz de forma agrupada as espécies de serviços autuados com as respectivas alíquotas. Verifica-se que o que determina a alíquota é o serviço-fim e não as diversas rubricas utilizadas.

Assim se para a prestação do serviço de telefonia, a Impugnante pôs à disposição e cobrou do usuário do serviço de comunicação atividades-meio, como “aluguel sist rádio multicanal, aluguel fones de ouvido, aluguel radio monocal, aluguel radio multicanal (descrito às fls. 36); DVI placa ext instalada, inst identificador de chamadas, PABX Virt. Manut. Rede int. S/APA, PABX Virt. Aluguel de apa, RVI aparelho (fls. 40), RVI equipamento (fls. 43), RVI manutenção (fls. 43), DVI moden lan(fl. 26), mudança interna DVI (fls. 34), PABX Virt. Loc. Apa /EPC (fls. 34), RVI integração de rede (fls. 35), RVI manutenção rede (fls. 35), DVI chamada em espera (fls. 34), etc., vinculadas àquela prestação, a alíquota aplicada foi a de 25% (vinte cinco por cento), própria para o serviço de telecomunicação, na modalidade de telefonia.

Ao contrário, não estando a atividade-meio vinculada ao serviço de telefonia, aplicou-se a alíquota de 18% (dezoito por cento), como: TC CPE Solution-aluguel de grande/médio/pequeno porte (fls. 22), TC PAC mudança externa/interna (fls. 33), aluguel datafone VD (fls. 20), aluguel de modem bridge Velox (fls.17), TC IP dedicado mudança interna até 2m (fls. 36), aluguel sistema Carrier (fls. 20), etc.

É de se notar, que através de banco de dados, com identificação dos serviços de comunicação prestados pela Impugnante e seus códigos tarifários, relacionados ou não com telefonia, o Fisco levantou quantias recebidas e aplicou alíquota de 25% (vinte cinco por cento) ou 18% (dezoito por cento), conforme o serviço prestado pela Impugnante, para encontrar o valor do imposto por ela devido e não recolhido, nos diversos períodos do exercício de 2003.

Por exemplo, o serviço aluguel se encontra relacionado a atividades e serviços diversos, sendo tributado à alíquota de 18% (dezoito por cento) ou 25% (vinte e cinco por cento) como se percebe pelas informações de fls. 12, 14, 15, 17, 20, 23, 25, 28, 31, 33, 34, 36, 39 e 41, de acordo com o serviço prestado pela Impugnante.

Quanto aos demais serviços assinalados pela Impugnante, todos foram tributados com a alíquota de 25% (vinte cinco por cento), em todos os meses em que foram relacionados, como se pode ver: - Hora programada: fls. 14, 17, 20, 22, 25, 28, 30, 33, 36, 39, 41 e 43; Serviço de informação 102: fls. 14, 17, 20, 22, 25, 28, 30, 33, 36, 38 41 e 43; PABX Virtual: 12, 15, 18, 21, 24, 26, 29, 32, 34, 35 37, 40 e 42; TC Voice Net: 14, 17, 20, 23, 25, 28, 31, 33, 36, 39, 41 e 44; TC Digitronco: 39 e 44; RVI's: 13, 14, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 24, 25, 27, 28, 29, 30, 32, 33, 35, 36, 37, 38, 40, 41, 42 e 43, uma vez que se trata, indubitavelmente, de prestação de serviços comunicação, cuja alíquota está prevista na alínea “a”, art. 42 do RICMS/02.

Resta esclarecer que o Fisco, ao ensejo do atendimento da diligência de fls. 303, considerando as decisões anteriores tomadas em PTAs de matéria semelhante, promoveu a reformulação do trabalho fiscal, oportunidade em que foram excluídas as parcelas de receitas provenientes de rubricas de “manutenção” e outros serviços, conforme demonstrado à fls. 312.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Por outro lado, em decorrência de liminar em Mandado de Segurança, o Fisco promoveu o desmembramento do lançamento, de modo a retirar deste PTA as parcelas levadas à discussão judicial, remanescendo neste Auto de Infração apenas as exigências fiscais decorrentes dos serviços listados na planilha de fls. 353/355.

Conforme já noticiado na fase de relatório, deste desmembramento surgiu o PTA n 01.000164126-46, cuja cópia encontra-se acostada às fls. 356/360.

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, em preliminar, à unanimidade, em indeferir o pedido de perícia. No mérito, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o lançamento, nos termos da reformulação do crédito tributário efetuada pelo Fisco às fls. 312/316, considerando o crédito remanescente lançado na planilha de fls. 353/355. Vencida, em parte, a Conselheira Luciana Mundim de Mattos Paixão (Revisora), que excluía, também, as rubricas locação e aluguel de equipamentos. Pela Fazenda Pública Estadual, sustentou oralmente o Dr. Eder Sousa. Participaram do julgamento, além dos signatários, os Conselheiros Carlos Alberto Moreira Alves e René de Oliveira e Sousa Júnior.

Sala das Sessões, 11 de agosto de 2010.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente / Revisora

Roberto Nogueira Lima
Relator

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão: 18.900/10/2ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.000156300-54
Impugnação: 40.010121605-12
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.

Versa o presente lançamento acerca da imputação fiscal de falta de recolhimento do ICMS, no período de janeiro a dezembro de 2003, 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 sobre serviços de comunicação – como, de resto,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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.
....."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

§ 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 a 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;

II- a aplicação de equidade."

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

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 pessoas que se encontrem em situação equivalente. Em outras palavras, é proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional, atividade ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (Janczeski, Célio Armando. *Das Taxas - Aspectos Jurídicos e Caracterização*, Curitiba: Juruá, 2000, p. 88).

Pimenta Bueno, com propriedade, sentencia:

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

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

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

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

A Carta Magna, ao adotar a discriminação rígida de competência tributária, torna inviável que o legislador infraconstitucional ou o próprio intérprete venham a

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, também, as rubricas locação e aluguel de equipamentos.

Sala das Sessões, 11 de agosto de 2010.

**Luciana Mundim de Mattos Paixão
Conselheira**